

Una proposta de criteris de governança per a una organització tributària moderna

Albert Serra i Ferran Curtó

Abril 2015

Amb la col·laboració de
Pau Vall, Marc Esteve i Adrià Albareda

Treball realitzat amb el suport de:
Generalitat de Catalunya
Col·legi de Registradors de Catalunya
CGI, Coordinadora de Gestión de Ingresos

Una proposta de criteris de governança per a una organització tributària moderna

Albert Serra i Ferran Curtó

Amb la col·laboració de

Pau Vall, Marc Esteve i Adrià Albareda

Abril 2015

Treball realitzat amb el suport de:

Generalitat de Catalunya

Col·legi de Registradors de Catalunya

CGI, Coordinadora de Gestión de Ingresos

CRÈDITS

Supervisió institucional del projecte: Generalitat de Catalunya
Joan Iglesias i Capellas.

Producció: Institut de Governança Direcció Pública-ESADE
Direcció: Albert Serra.

Realització i redacció: Albert Serra i Ferran Curtó.

Col·laboradors: Pau Vall, Marc Esteve, Adrià Albareda.

Assessors

Ramon Solé, Silvia Farjas, María del Carmen Florán, Edgar José Cascón.

Institucions promotores

- Programa per a la definició d'un nou model d'Administració tributària de Catalunya, Generalitat de Catalunya.
- Col·legi de Registradors de Catalunya.
- CGI, Coordinadora de Gestión de Ingresos.

Índex de continguts

Motivació i justificació del treball.....	1
PART I. FONAMENTS PER A L'ESTUDI.....	9
0. Elements d'entorn del sistema fiscal.....	9
Elements de l'escenari institucional.....	9
La construcció de la confiança pública.....	15
El cas de Catalunya	16
La gestió del canvi	17
1. La fiscalitat	21
El fet impositiu	21
Fiscalitat i estat del benestar	26
Política fiscal i gestió tributària.....	30
Les causes de l'incompliment tributari.....	37
Formes d'incompliment fiscal.....	43
2. La creació de valor públic des de la fiscalitat.....	49
Recursos (inputs) del sistema tributari.....	51
Processos / Rendiment.....	56
Públics.....	71
Producte final: outputs.....	74
El valor públic del sistema tributari: l'outcome	75
3. Organització i governança tributària.....	81
La rellevància del model de gestió.....	81
L'ecosistema tributari	86
El model de governança	89
PART II. EL MODEL TRIBUTARI ESPANYOL.....	95
4. La política fiscal i l'ingrés a Espanya	95
La política fiscal a Espanya	95
La recaptació efectiva	99
Les causes de la baixa recaptació	102
5. El model d'organització i gestió tributària a Espanya	115
L'AEAT al centre del sistema	115
Autoliquidació amb accessibilitat limitada per al contribuent	122
Èmfasi en el control i desconfiança	131
6. La generació de valor tributari a Espanya	139
Ús asimètric dels recursos	139
Els processos del sistema, poc coordinats.....	145
El defraudador, beneficiat pel sistema.....	149
El valor tributari que genera el sistema, molt limitat	152

PART III. CAP UN SISTEMA TRIBUTARI INCLUSIU.....	157
7. Elements bàsics d'un sistema tributari inclusiu.....	161
El canvi de paradigma: de la coacció al servei i a la confiança	161
Una política fiscal transparent i entenedora	164
La fractura fiscal	166
Èmfasi en la prevenció: "Right from the start"	171
La millora del compliment voluntari.....	174
La gestió del risc d'incompliment.....	178
L'ús estratègic de la informació	184
8. Criteris per l'organització del sistema tributari.....	189
Una visió sistèmica.....	189
Un nou model de relacions amb el contribuent	193
El model de col·laboració amb els <i>stakeholders</i> del sistema	197
Conferir nous rols al sector privat.....	203
Promoure la capacitat tècnica	205
9. La governança del sistema	209
Un nou mapa d'organització de funcions	209
Una agència independent	212
Un òrgan de direcció de l'agència	215
La Inspecció General.....	219
Un òrgan per dirimir disputes	221
Bibliografia	225

Motivació i justificació del treball

L'Institut de Governança i Direcció Pública (IGDP) d'ESADE treballa en l'àmbit de la gestió pública, des de fa més de 30 anys, oferint formació, realitzant recerca i promovent debat social al voltant de la millora del lideratge, la direcció i la gestió del sector públic. Al llarg d'aquest període l'IGDP ha centrat prioritàriament la seva activitat en la formació i capacitat dels directius públics a través del Màster en Direcció Pública. Al voltant d'aquesta activitat principal l'IGDP ha realitzat nombrosos treballs de recerca bàsica i aplicada, de diferent dimensió, que han anat donant suport a la construcció d'un model conceptual i instrumental de referència per a l'exercici de la direcció i la gestió pública.

Els focus principals d'aquests treballs han estat tres. El primer d'ells, i de forma molt principal s'ha centrat en la construcció i transferència de coneixement per a l'exercici de la funció directiva en l'àmbit públic, mirant d'aprofundir en tots aquells aspectes que l'estructuren i li permeten operar. Entre aquests aspectes cal assenyalar l'anàlisi de la pròpia naturalesa del rol directiu, les eines principals per el seu desenvolupament (disseny organitzatiu, gestió de persones, gestió econòmica i financera, producció de serveis, control i avaluació, disseny d'estratègies i polítiques, gestió relacional, tecnologies, comunicació i d'altres) i la posició relativa de la funció directiva i de les seves formes de interacció amb l'entorn polític i social.

El segon àmbit de treball s'ha orientat a la realització de recerca i reflexió bàsica i aplicada sobre les dimensions sectorials i territorials del sector públic. S'han fet treballs sobre diferents nivells territorials de govern i sectors de servei públic, de forma especial els relacionats amb l'estat del benestar. S'han realitzat diferents aproximacions al govern local i al govern autonòmic. També a les polítiques regionals i supraes-

tatals. En l'àmbit sectorial s'ha pogut treballar en salut, educació, serveis socials, seguretat, promoció econòmica, justícia, territori, transport i d'altres. Aquests treballs han aportat capacitats per a establir diferències significatives entre els sectors i nivells de treball del sector públic en funció de les tipologies i funcions de servei públic que es realitzen en cada cas.

Cal remarcar, i en la presentació de l'aportació que es fa en aquest treball és especialment rellevant fer-ho, que en aquest àmbit de treball, i potser en un cert sentit també en l'anterior, ha estat present una "mirada" dominada per l'univers de la despesa pública. Al llarg de les quasi quatre dècades de democràcia i Estat del benestar, treballar sobre gestió pública ha volgut dir, molt notablement, treballar sobre despesa pública, sobre la seva execució i sobre la seva gestió. I es pot dir que aquesta és una "mirada" encara més dominant des de l'inici de la crisi al 2008. Convé retenir aquesta constatació perquè una de les característiques del present treball és, precisament, canviar aquesta mirada de forma radical.

El tercer àmbit de treball, especialment intensificat en els darrers anys, ha estat l'estudi i el desenvolupament de propostes respecte de la interacció del sector públic amb la resta de la societat en els processos de creació i producció de valor públic que es realitza a través de la implementació de les polítiques i la prestació dels serveis públics. El terme que ha recollit aquest àmbit de treball ha estat la Cooperació Públic-Privada (CPP). Un terme poc explicatiu en relació a la densitat i amplitud de l'activitat que conté i amb poc coneixement de la seva rellevància i dimensió.

En aquest escenari i de forma progressiva, especialment a partir de la crisi de 2008 i l'esfondrament estrepitos dels comptes públics del con-

junt d'Espanya i també d'alguns dels altres països perifèrics d'Europa (i cal dir que de no gaires més països o no, almenys, en la mateixes proporcions) s'està obrint pas una altra "mirada", encara de forma tímida però creixent, que sens dubte sempre hauria d'haver estat present en la nostra vida política i que només ho ha estat instrumentalment i superficial: la mirada des de l'ingrés públic.

Al llarg dels darrers anys el treball, la reflexió i els debats amb els directius públics que han participat en els nostres espais de formació ha estat permanentment sobrevolada per la gestió de la despesa durant i després de la crisi. Poc a poc s'ha anat fent creixentment difícil donar compte del per què de la duresa de l'ajust pressupostari en un país en què l'oferta de servei públic, especialment de la vinculada al benestar social, és encara sensiblement inferior a la dels països centrals europeus, segueix provocant una escletxa de dèficit que sembla imparable. A la recerca de millors elements explicatius, ha anat aflorant fins a fer-se nítidament evident, un factor clau per entendre la peculiaritat espanyola: la baixa recaptació tributària en relació al PIB que es capaç de generar la hisenda espanyola.

El discurs dominant, basat en la necessitat de la reducció de la pressió fiscal i, a la vegada, la reducció de la despesa pública i per tant de l'oferta de serveis públics, com a condició necessària per aconseguir competitivitat econòmica, creixement i creació d'ocupació, mostra la seva vessant simplista i demagògica davant del magre resultat de la recaptació tributària, al voltant dels 10 punts de diferència respecte de la mitjana europea, aconseguida en base a polítiques fiscals i tipus impositius equiparables al europeus.

Aquesta paradoxa és la base d'aquest treball. I aquest treball obre una perspectiva que enriqueix i completa la reflexió i el desenvolupament

de la gestió pública que hem fet des del IGDP en els darrers 30 anys. I en bona mesura, la reflexió que s'ha fet a Catalunya i Espanya en aquest camp, molt dens en quant a producció però amb un estrany i desconcertant forat negre. De fet, dos forats negres. El primer, el fracàs recaptatori de la hisenda espanyola, ocult per una veritat certa però incompleta: l'alta eficiència operativa de l'Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT). L'altre forat, no menys negre, l'absència a Catalunya en els darrers 30 anys, un país amb fort interès per la gestió pública, d'interès i preocupació institucional, polític i operatiu per l'administració i gestió tributària excepció feta d'alguns serveis desenvolupats en l'àmbit del govern local.

L'interès per realitzar aquest treball sorgeix, resumidament, de la constatació quasi sorprenent de l'evidència que el focus sobre la gestió de l'ingrés públic i específicament sobre la gestió i l'administració de la recaptació tributària ha estat massa allunyat de les preocupacions de la gestió pública en aquesta primera transició democràtica, que sembla arriba al seu final de cicle. Segurament aquest final de cicle, entre d'altres coses i no la menor, té a veure amb aquesta menyspreança, molt notòria, vist el treball que s'està realitzant des de fa anys a Europa i a l'OCDE (USA, Austràlia, Nova Zelanda) en aquest àmbit.

Els debats sobre política fiscal i sobre el nivell adequat d'impostos són habituals. La pràctica des de la gestió pública ha estat, però, clarament orientada a la gestió de la despesa. Aquesta cultura pública ha donat un resultat que comença a ser evident empíricament i s'erigeix com el principal repte de l'Estat, tal i com es farà palès en algunes de les properes pàgines. Aquest resultat és un fracàs inapel·lable en l'exercici de la funció d'administració tributària. L'administració tributària a Espanya ha fracassat en el marc d'una política fiscal perfectament equiparable a

la dels països europeus de referència, que fan evident, pels seus resultats, aquest fracàs. D'aquesta hipòtesi se'n deriva el plantejament del treball. No sabem fer bé la tasca de recaptar els impostos fixats en la política fiscal. Resoldre aquesta incapacitat és un objectiu imprescindible per construir qualsevol futur col·lectiu.

Una segona font d'interès per abordar aquest treball des de l'IGDP es desprèn del que es deu poder qualificar com una "absència de consciència" sobre el model de gestió de l'administració tributària espanyola. Res sembla més "espai de l'estat" que els impostos i l'administració tributària. Res més lluny, però, de la realitat i especialment de l'administració tributària espanyola. De fet és pot afirmar, tot i que a primera vista sembla una "boutade" desmesurada, que és molt probable que l'àmbit en el qual la cooperació ciutadana i la cooperació publicoprivada es dona amb més intensitat, compromís, profunditat i extensió és en el de l'administració tributària. L'agència tributària no és l'administració tributària. El procés de recaptació tributària és un procés administrat conjuntament per tots els contribuents físics i jurídics de l'estat acompanyats d'un nombre molt considerable d'intermediaris tributaris, entre els quals s'hi compta tota la banca, que gestionen la recaptació mitjançant el model d'autoliquidació, en què es basa l'administració tributària espanyola. Els contribuents espanyols no només paguen els impostos sinó que en fan la seva recaptació operativa i la seva liquidació econòmica al tresor espanyol.

La presència d'aquesta dimensió de la cooperació publicoprivada, en la qual el grau de compromís del contribuent amb la hisenda pública és màxim, és una característica força específica de la hisenda espanyola i sembla respondre amb fidelitat al lema fundacional de "hacienda somos todos". Alguna cosa, però, sembla que no ha anat bé quan el resul-

tat recaptatori mostra un baix nivell d'acompliment tributari en relació al nostre entorn proper i natural. Això, però, no fa perdre valor a aquest model tan àmpliament participat d'administració tributària. I aquesta experiència cooperativa ens aporta un àmbit d'estudi nou i estratègic en el treball que l'IGDP ve desenvolupant sobre la cooperació publicoprivada com una eina clau de la gestió pública del present i del futur, sense perdre de vista que no es tracta d'una vareta màgica sinó, ben al contrari, d'una eina delicada i complexa que pot donar excel·lents resultats o desastres inacceptables per la ciutadania, com s'està podent comprovar en aquests darrers anys a Espanya i també a Catalunya.

Sobre aquestes bases i antecedents, l'IGDP va valorar del màxim interès la proposta que ens va presentar Joan Iglesias, Director del Programa per a la definició d'un nou model d'Administració tributària de Catalunya. En el seu encàrrec institucional, molt ampli des del punt de vista de l'escenari de la hisenda pública, s'hi incloïa la necessitat de treballar de manera focalitzada en la qüestió de l'Administració Tributària (*Tax Administration* en la seva accepció anglosaxona), tema en què es va centrar la proposta.

En l'àmbit de la Hisenda Pública, entre molts d'altres, s'inclouen almenys tres temes ben diferenciats des del punt de vista de l'estructuració de l'organització i la governança pública: la sobirania fiscal, la política fiscal i l'administració tributària. La primera, la sobirania fiscal, és la funció institucional centrada en la delimitació de la capacitat decisòria sobre fiscalitat. La segona, la política fiscal, centrada en la definició del model de contribució, la tipologia impositiva i la seva intensitat. La tercera, l'administració tributària, centrada en el disseny i la gestió del sistema de recaptació dels tributs i la seva governança.

L'aportació del present document se centra en una proposta argumentada de model d'administració tributària capaç de superar les limitacions del model d'administració tributària espanyol i capaç d'incorporar tots els avenços i desenvolupaments que han realitzat els països més avançats i madurs en matèria fiscal dels països desenvolupats amb independència del model de política fiscal i de política de despesa pública de la qual disposin. Això inclou a països amb estat del benestar i sense estat del benestar en la seva concepció clàssica. Per tant, des d'Alemanya fins a Estats Units o de Suècia fins a Austràlia passant pel Regne Unit. Aquesta referència és rellevant en la mesura que marca de forma consistent la diferència entre política fiscal i l'administració tributària. És possible, com es veurà, compartir models i eines d'administració tributària sense compartir models de política fiscal i també a la inversa. I també és possible disposar d'eines d'administració tributària similars amb diferents nivells de sobirania fiscal.

La proposta que aquí es desenvolupa està referenciada a Catalunya i en el marc de l'experiència d'administració tributària espanyola. Les propostes que s'hi apunten són de plena vigència per a una sobirania fiscal plena però també ho són per l'actual model d'administració tributària espanyol que, com veurem més endavant, està esgotant en el seu plantejament actual.

Aquest treball també té, en la seva base, un principi cooperatiu i cooperador ha estat possible realitzar-lo, sense cap intenció especialment mediàtica per part de cap dels socis. La Generalitat de Catalunya n'ha estat la impulsora, el Col·legi de Registradors de Catalunya i l'empresa de gestió tributària CGI —Coordinadora de Gestión de Ingresos— han aportat recursos econòmics i tècnics per la seva realització i ESADE a través de l'IGDP n'ha fet la feina de producció. El treball té vocació de

ser útil a processos de transformació, modernització i democratització de l'administració tributària amb especial èmfasi en el fet que pugui ser ben aprofitat per Catalunya i el seu inevitable i imprescindible desenvolupament fiscal i tributari en qualsevol model de futur imaginable i també per Espanya en el seu repte ineludible de tancar un període brillant de gestió fiscal i tributària a hores d'ara, però, manifestament esgotat.

PART I. FONAMENTS PER A L'ESTUDI

0. Elements d'entorn del sistema fiscal

Tot progrès és precari, i la solució d'un problema sempre et posa davant d'un nou problema

Martin Luther King*

Elements de l'escenari institucional

L'estructura de la governança institucional i territorial espanyola vigent des de la transició democràtica dels anys 70 del segle passat està en crisi i mostra un model que sembla esgotat. L'amplitud d'aquesta crisi institucional, de confiança i de legitimitat, supera en molt el marc fiscal. De fet és possible i probable, per no dir segur, que la crisi i el deteriorament institucional sigui el factor principal que ha portat a diversos grups socials i des de diferents perspectives, a qüestionar al propi sistema institucional i a qüestionar també la major part de les elits que governen el sistema adjudicant-los una vocació clarament extractiva i depredadora de valor públic i privat.

Com a part de la tendència general a qüestionar les institucions públiques es posen en dubte també, com no podria ser d'altra forma, les raons i motius per contribuir fiscalment a un estat que massa sovint presenta mostres d'una notable menysvaloració de l'esforç contributiu que fa la ciutadania i l'ús que es fa d'aquesta contribució. La recuperació de la legitimitat fiscal i, en general, de la confiança de la ciutadania en les institucions és un repte de dimensions gegantines que presenta molts fronts de treball, cadascun d'ells altament complex.

* Clergue i activista en favor de les llibertats civils. Premi Nobel de la Pau l'any 1964

Aquest treball s'ocupa de proposar solucions en l'àmbit específic de la gestió tributària però no vol deixar de recalcar el fet que, sense alguns elements d'escenari global que aportin cobertura als canvis parcials, aquestes solucions seran impracticables. Reduint al mínim aquests elements d'entorn general, que en altres àmbits d'anàlisi caldria ampliar al màxim, es proposen dos temes a reflexió.

- D'una banda, la necessitat de coherència interna dels espais de governança; i de l'altra,
 - La necessitat d'una acció de govern respectuosa amb el contribuent.
- Sense ànim d'aprofundir en cap dels dos temes s'apunta el seu continuïtat i alguna línia de treball per a la seva reestructuració.

Coherència dels espais de governança

El debat que es desenvolupa en l'escenari de crisi del model territorial de governança a Espanya i, específicament, en el cas de Catalunya, té moltes dimensions la més general de les quals és el debat sobre la sobirania nacional. D'aquest debat se'n deriven molts més però, en la dinàmica quotidiana, el que pren protagonisme permanent i continuat és el del finançament de la governança autònoma de Catalunya. Aquest tema es presenta des de dos enfocaments diferents. Per un costat, el del dèficit fiscal centrat en l'anàlisi sobre el diferencial entre contribució fiscal i disponibilitat pressupostària. Per altre costat, el problema del finançament de la despesa i la gestió del dèficit públic. Ambdós problemes estan òbviament connectats i ho estan a partir d'una mateixa causa: el sistema d'assignació de capacitats de govern que fa el model d'organització territorial espanyol.

Des del tema que ens ocupa, el component d'aquest disseny de governança que distorsiona el model i el tensa permanentment és la dissociació entre competències de governança sobre l'ingrés públic i competències de governança sobre la despesa pública, o sigui sobre l'acció de govern centrada en la creació de valor públic. El govern de la Generalitat de Catalunya té responsabilitat davant 7,5 milions de ciutadans i ciutadanes, en tant que usuaris i beneficiaris de serveis públics, sobre el proveïment de serveis essencials per a la qualitat de vida i el funcionament del sistema productiu: infraestructures, seguretat, justícia, educació, sanitat, treball, energia, serveis socials i d'altres.

Davant d'aquesta necessitat de proveir béns i serveis, com expressa ben gràficament el Conseller d'Economia de la Generalitat de Catalunya, Andreu Mas-Collell, el Govern de la Generalitat de Catalunya només té un contribuent: la hisenda pública espanyola, que és a qui contribueixen els 7,5 milions de ciutadans i ciutadanes de Catalunya. Aquesta dissociació trenca la unitat de mercat públic de forma traumàtica. Les estratègies d'ingrés i de despesa (fiscalitat i prestació de béns i serveis públics) estan sota responsabilitats diferents, i fins i tot confrontades, com probablement sigui inevitable en aquest model d'assignació de responsabilitats. El debat amb la ciutadania sobre quins impostos per a quins serveis es fa inviable en aquest escenari. I sense aquest debat es impossible una governança democràtica plena.

Des d'aquest escenari, és impossible resoldre adequadament quasi cap dels requeriments per a una bona gestió fiscal. El pacte social democràtic sobre quants impostos a canvi de quins béns públics queda fora del sistema de governança. I aquest és un problema generalitzable a qualsevol nivell de govern encara que on està més mal resolt és en el nivell autonòmic espanyol. Amb l'enorme quantitat de problemes pendents

que pateix el govern local pel que fa al seu finançament, la seva situació és considerablement millor que la del nivell autonòmic ja que disposa d'un nivell mínim de sobirania fiscal, també de marge per a definir la seva política fiscal i plena competència sobre la seva gestió tributària. Es deixa apuntat aquest tema, en ple debat sobre la sobirania política. La conclusió provisional és que sigui quin sigui el nivell de sobirania política assumida, la governança no serà possible sense un nivell consistent de capacitat fiscal (sobirania, política i administració) coherent i consistent respecte del nivell de responsabilitats de provisió de béns i serveis públics assignada. De fet, també es pot concloure que amb l'actual model de governança fiscal, el nivell actual d'autonomia que cal gestionar ja és ara inviable. Sense un nivell suficient i coherent de sobirania fiscal i de capacitat de gestió de la política fiscal i de l'administració tributària, cap nivell de governança és sostenible i legítim en el marc d'un sistema democràtic.¹

El contribuent i l'acció de govern

El segon factor extern al sistema fiscal i a l'administració tributària que cal incorporar a l'estratègia de disseny d'una sistema tributari és la gestió de la despesa. És a dir, quina és l'aplicació que fa el sistema de governança de la contribució aportada per la ciutadania. **El principal incentiu per a generar incompliment de les obligacions tributàries és la percepció majoritària, o simplement significativa i creixent, per part de la ciutadania, que el govern utilitza inadequadament la contribució fiscal que la ciutadania aporta a l'estat, suposadament per produir i proveir béns i serveis**

¹ Les nocions de sobirania fiscal, política fiscal i gestió es descriuen de forma diferenciada al capítol 1 d'aquest document.

públics. Inadequadament pot voler dir moltes coses, entre elles ineficaçment, in-eficientment, inútilment, fraudulentament, il·legítimament, il·legalment i un llarg etc.

Aquesta percepció sempre existeix en alguna mesura i per una bona part dels comportaments apuntats. D'una banda, perquè és tan impossible l'ús adequat al 100% dels recursos del pressupost públic com ho és aconseguir el 100% de compliment tributari. També, d'altra banda, perquè el debat sobre les preferències d'assignació dels recursos que té la ciutadania mai s'ajusta a posicions unànimes i la gestió de les majories i minories comporta acceptacions no desitjades per alguna part de la societat. Finalment, i segurament el més important (que es comenta seguidament), perquè la dificultat que comporta l'avaluació dels efectes col·lectius que aporten els béns públics duen la ciutadania, col·lectivament i individualment, a adoptar una hipòtesi de valoració i avaluació de l'acció de govern que s'estructura sobre dues premisses complementàries i perfectament legítimes:

- 1- Es paguen massa impostos pel que l'estat proveeix a canvi
- 2- Amb els impostos que es paguen es podria proveir més valor a la societat

A aquestes hipòtesis s'hi poden afegir d'altres basades en posicions de base més ideològica i més extrema. La més notòria avui per avui és la que defensa que qualsevol contribució a la hisenda pública és excessiva i donarà lloc a una acció ineficient i superable per part del mercat. Aquesta és, però, una hipòtesi incompatible amb el model europeu de societat i d'estat en el qual se situa aquest treball. Aquestes posicions, exclosa la darrera, innates a la condició de ciutadà europeu, són inevitables però sobretot són positives perquè no pressuposen un qüestionament estructural del model de societat ni d'estat vigent. Sí que exi-

geixen, però, una atenció contínua i permanent a la possibilitat de gestionar millor, específicament, més equitativament i més eficientment, tant el sistema fiscal com l'acció de govern orientada a la provisió i producció de béns i serveis públics.

Aquesta posició d'exigència permanent del contribuent, de la ciutadania, respecte l'actuació de l'estat es troba a la base de la possibilitat de millora contínua del sistema públic. Una acceptació permanent d'aquesta pressió i una permanent acció de govern orientada a generar respostes adequades a aquestes posicions lògiques i legítimes de la ciutadania són imprescindibles per preservar la legitimitat de l'acció de govern i la confiança dels ciutadans en el model. Per contra, percepcions d'impunitat per part del govern i del sistema de governança o resistència a acceptar la legitimitat d'aquesta exigència continua de la ciutadania només tenen un destí: la desafecció de la ciutadania, que en un moment o altre desemboca en el creixement de l'incompliment tributari i el qüestionament progressiu del sistema de governança. La governança espanyola, en els darrers temps, i també, en part, la de Catalunya, han arribat ja a aquest punt de fractura social força difícil de reparar.

D'aquests elements generals externs al sistema tributari se'n deriva el que aquí és proposa com la clau de volta del nou edifici fiscal i tributari que cal construir a Catalunya i, també, en el conjunt d'Espanya: la recuperació, o potser construcció de la confiança de la ciutadania en el conjunt del sistema institucional, i en particular, en el sistema fiscal i tributari.

La construcció de la confiança pública

La confiança és la condició necessària per al funcionament de qualsevol relació estable i de qualsevol sistema col·lectiu. Probablement el millor indicador de fortalesa de qualsevol sistema de convivència o relació és el nivell de confiança existent entre els seus membres, siguin dos o molts milions. La confiança no es construeix sobre si mateixa sinó que és el resultat de moltes accions que esdevenen constructores de confiança. En últim terme, però, la millor manera de fer fort un sistema és disposar del nivell més alt de confiança per part de la majoria més àmplia possible.

Les societats i els sistemes de governança que formen el nostre entorn natural de convivència (Europa, Occident) mostren amb claredat aquesta afirmació. I ho fan especialment des de l'àmbit de la fiscalitat. **A major nivell de confiança en el sistema institucional, en els dirigents públics i privats, millor acceptació de la càrrega fiscal, major càrrega fiscal suportada i millor nivell de compliment tributari.** La inversa és igual de clara. I Espanya, com es podrà observar al llarg del treball, n'és un bon exemple. En el cas d'Espanya cal remarcar que es coneix com la paradoxa fiscal espanyola: una admirada i eficient Agència Tributària en termes tècnics i professionals acompanyada del pitjor resultat recaptatori de la Unió Europea i dels pitjors de la OCDE, inclosos els països sense estat del benestar segons els paràmetres del model europeu (Austràlia, per exemple).

La proposta d'elements estructurants del sistema tributari que cal fundar a Catalunya, i re-fundar a Espanya, ha de perseguir un objectiu final: garantir una forta confiança del conjunt de la ciutadania i de la societat en el sistema fiscal i en la seva gestió donant per entès que

l'existència, o la construcció paral·lela, d'un nivell de confiança en el conjunt del sistema institucional i social és indestruïble de la confiança fiscal. **De fet, és possible i raonable, plantejar-se la possibilitat que la base de la confiança institucional pugui estar, o pugui ser, la confiança fiscal, entesa com la seguretat suficient que el sistema fiscal és equitatiu, que també ho és la gestió i el seu resultat recaptatori i que a aquesta seguretat l'acompanya una acció de govern profundament respectuosa amb l'aportació del contribuent.** No es pot descartar que la confiança institucional tingui com a fonament aquesta confiança primària en la gestió dels recursos i dels béns col·lectius.

El cas de Catalunya

El punt de partida per realitzar aquest camí, en el cas de Catalunya, és incipient i està vinculat indissolublement a la situació espanyola, sembla que encara en plena caiguda, ja que no n'hi ha cap de pròpia. El repte, per tant, és gran i de llarg abast i són molts els factors externs al propi sistema fiscal i tributari de futur els que condicionen aquest camí. Alguns, però, són interns al propi sistema. Un de rellevant és, justament, el fet de començar pràcticament de zero. Té alguns avantatges, sens dubte, tot i que poden esdevenir desavantatges si s'incorpora la història i naturalesa de la tradició i organització fiscal espanyola que, sens dubte, aporta aspectes molt positius però també problemes estructurals poc desitjables.

Començar del no res dóna llibertat d'elecció però també una extrema inexperiència, que no és intrínsecament ni bona, ni dolenta: ambdues són útils. Però sobretot posa de relleu un fet ben anormal sobre el qual

segurament cal reflexionar. Després de més de 30 anys d'un cert autogovern, mai s'ha plantejat, fins fa no gaire més d'un parell d'anys, la necessitat d'un sistema fiscal propi i d'una administració tributària pròpia i coherent amb el nivell d'autogovern disponible. És més, el debat s'ha centrat sistemàticament en la dimensió de les transferències de l'estat però no pas en la transferència d'una part de la sobirania fiscal, en la capacitat de decidir sobre política fiscal i en la construcció d'un sistema tributari coherent amb el nivell d'autogovern. De fet, fins i tot, s'ha utilitzat com a mecanisme instrumental per la poca gestió tributària (algun n'hi ha) la mateixa Agència Tributària espanyola.

Aquesta trajectòria i tradició comporta un nivell molt alt d'ignorància sobre el tema, la qual cosa no és una bona notícia. Recentment s'està produint una forta acceleració en l'objectiu de superar aquesta limitació, però caldrà prendre bona nota de la complexitat del tema, com ho mostren moltes experiències europees, i no confondre la construcció d'un sistema fiscal i tributari sostenible, fiable i basat en la confiança de la ciutadania amb la creació d'un agència tributària dotada d'uns quants inspectors fiscals.

La gestió del canvi

El treball de disseny d'un model nou de sistema tributari requereix feina acumulada durant dècades. Els països de referència tenen llargues històries de desenvolupament institucional que els han donat la solidesa per poder avançar de forma continuada. En el nostre entorn immediat, a Catalunya i Espanya, es viu un moment de canvi que sembla apuntar cap el tancament d'un cicle llarg d'algunes dècades i que sembla proposa la necessitat d'alguna forma de re-fundació.

La dimensió, profunditat i direcció d'aquesta re-fundació és incerta. Es fa, per tant, difícil —per no dir impossible— planificar la dinàmica del canvi en termes generals i encara més en àmbits concrets com ho és el de determinar i implementar el model de finançament de les necessitats col·lectives de què caldrà disposar en el futur proper. Es pot avançar poc, per tant, en el disseny de l'estratègia de canvi. De fet, a més de necessitats d'aclariment d'aspectes generals, els elements disponibles per pensar el futur en l'àmbit que ens ocupa són manifestament insuficients com ho són les aportacions que fan aquestes primeres reflexions proposades aquí sobre el tema. Sobre la gestió del canvi que s'aborda en aquest treball, però, sí que es poden dir, i convé dir-les ara, algunes qüestions a tenir en compte.

En primer lloc, és important recordar que cap disseny d'un nou ordre en l'àmbit que sigui es pot pensar sense incloure la pregunta de com es durà a terme. En aquest sentit, **cal reconèixer les dificultats d'un canvi que és de dimensió col·lectiva i que afecta les relacions més bàsiques de la societat: la provisió de béns primaris per a la vida individual i col·lectiva.** No es tracta de redissenyar un organigrama o informatitzar uns processos administratius, sinó d'acceptar i promoure un canvi substancial de les regles bàsiques de convivència que implica compartir els costos d'aquesta convivència i que han de ser assumides molt majoritàriament perquè siguin viables. El canvi de paradigma és d'aquesta naturalesa i la voluntat de reconstruir la confiança col·lectiva no és un objectiu menor.

S'ha de comptar que la feina a fer és molta i, per la seva naturalesa, no es pot dur a terme precipitadament. **Cal, per tant, acceptar que s'ha de dedicar un temps a reflexionar sobre aquest nou model.** No es tracta només de crear un nou marc legislatiu, un nou or-

ganisme públic, un nou cos professional; es tracta de pensar en una nova fiscalitat sostinguda des de la confiança i el compromís. **Aquest només es pot dur a bon port si està acompanyat d'un àmplia, profunda i pausada deliberació social amb elevats nivells de participació, de consens i de convicció.** I aquesta deliberació i compromís social només serà possible si es produeix una interacció positiva i continuada entre la construcció i desplegament d'aquest nou model i la seva concreció quotidianament validada per la confiança social.

1. La fiscalitat

*En aquest món no es pot dir que res sigui
cert, excepte la mort i els impostos*

Benjamin Franklin*

El fet impositiu

La fiscalitat és consubstancial a l'organització sedentària i col·lectiva de l'espècie humana i és també l'origen i el principal suport de la convivència social pacífica i estable. Els membres d'una comunitat comparteixen la necessitat d'organitzar aquesta convivència, desenvolupar regles per a conservar-la i produir béns col·lectius que no siguin excloents ni d'apropiació individual. A grans trets, el fet impositiu s'entén com l'obligació de donar recursos a l'Estat a canvi de "res en particular" (Williams Martin et al. 2009, p.3), és a dir, de cap retorn individualitzat i equivalent. Aquesta obligació permet distingir els impostos d'altres recursos que recapta l'Estat, com poden ser les taxes i els preus públics —que la persona paga a canvi de béns i serveis concrets— o les contribucions especials —que s'apliquen quan es produeix un increment del valor dels béns propis del contribuent.

En el cas espanyol, com s'observa en la segona part d'aquest document, aquest tret característic del fet impositiu també permet distingir-lo dels ingressos que l'estat recapta a través de les cotitzacions a la Seguretat Social, utilitzades per finançar les pensions i altres serveis que s'integren en el sistema de la Seguretat Social. Tanmateix, en aquest treball s'ha considerat que el terme impostos inclou la totalitat de l'ingrés per aquests conceptes, i en termes operatius, també les taxes, preus públics i altres ingressos de l'estat. La raó d'aquesta interpretació

* Polític i científic estatunidenc.

àmplia és que aquesta distinció no és conceptual sinó organitzativa i podria ser perfectament diferent, com mostren les experiències d'altres països. També es deu al fet que, des del punt de vista de l'administració de la recaptació el sistema, la recaptació pública contempla totes les fonts d'ingrés amb independència de la seva naturalesa.²

Aquesta interpretació àmplia del fet impositiu permet afirmar que, en les societats democràtiques modernes, el fet impositiu s'orienta a recaptar recursos que s'utilitzaran en la producció de béns i serveis públics que beneficiaran alguns o tots els ciutadans i també al conjunt de la societat com a tal, sense que en tots els casos es produeixi una apropiació individualitzada. De fet, la naturalesa d'alguns d'aquests béns i serveis de dimensió col·lectiva —com ho és la seguretat en totes les seves dimensions (territorial, física, jurídica, material o vital)— fa que l'apropriació individual sigui impossible. En qualsevol cas, per produir aquests béns públics és imprescindible dedicar-hi recursos, que s'obtenen mitjançant els tributs.

L'existència de societats humanes civilitzades està, doncs, completament lligada a la funció de recaptació impositiva i a la subseqüent producció de béns col·lectius que estiguin a disposició de tots els membres de la comunitat sense exclusió. L'evolució de les societats humanes ha anat modificant profundament les formes amb què s'exerceix aquesta funció fins arribar al model que ens és propi. En les primeres etapes de la construcció de l'Estat modern, la recaptació dels impostos per part de l'Estat tenia un fonament eminentment coactiu coherent amb una forma de govern autoritària en la qual el poder es basava en l'autoritat i la força i en pràctiques extractives en benefici d'aquells que el posseï-

² El fet que aquest treball se centri en l'administració i no pas en el disseny de les modalitats d'ingrés permet i fa necessària aquesta integració sense menystenir les especificitats concretes de cada figura de ingrés públic.

en. Una de les aportacions de la democràcia moderna és que modifica radicalment aquesta lògica i el fet impositiu passa a legitimar-se com una aportació de caràcter contributiu destinat al suport a la convivència i al benestar.

El fet impositiu, la fiscalitat, deixa d'entendre's com una obligació dels súbdits envers els monarques o els autòcrates i adquireix una nova dimensió segons la qual, cada persona, igual a les altres davant la llei i políticament apoderada, *contribueix* al benestar col·lectiu de la societat a la qual pertany a través dels impostos amb el límit d'aquesta contribució establert en la política fiscal i per a usos establerts en la llei. **A més a més de formalitzar les nostres obligacions cap a la societat, els impostos esdevenen l'element limitador de les activitats que poden dur a terme els governs.** La principal característica de l'actual model és que assigna a la ciutadania el poder que permet a l'estat recaptar recursos i aplicar-los a la provisió de béns públics. La ciutadania exerceix aquest poder a través dels instruments que posen a disposició els sistemes democràtics moderns; per la seva banda, l'Estat, per delegació de la ciutadania, configura les estructures de govern encarregades d'exercir la governança de la comunitat.

El fet impositiu estableix un nexa relacional entre l'estat i la ciutadania que es tradueix en dues obligacions: d'una banda, l'obligació de tots els membres de la comunitat a contribuir al finançament de l'estat. En aquest sentit cal destacar la necessitat d'exhaustivitat en la inclusió de tots els membres, en les condicions que cada comunitat —en cada temps històric— estableixi, tant de l'accés als béns comuns com en la participació en la contribució a finançar-los. D'altra banda, l'obligació de l'Estat de proveir els béns i serveis públics a la societat, fet que exigeix el monopoli fiscal de l'estat i l'autoritat —legitimada— per a exigir-ne el

seu compliment. L'Estat esdevé, així, l'únic actor amb capacitat d'exercir l'autoritat recaptatòria al temps que assumeix la responsabilitat de proveir a la societat els béns públics compromesos i acordats formalment i legalment.

Des de la perspectiva de la fiscalitat³, hi ha dos pilars que sustenten la legitimitat de l'autoritat estatal. El primer és la garantia d'equitat suficient del sistema fiscal per a tota la ciutadania, acceptant els principis majoritàriament acordats que defineixen aquesta equitat (per exemple, el principi de solidaritat en la contribució que està en la base de la redistribució). El segon pilar és el fet de disposar de l'evidència, raonable i suficient, del bon ús que fa l'estat dels recursos recaptats en la producció dels béns públics compromesos amb la societat. Si els ciutadans no perceben la legitimitat de l'estructura institucional i política, difícilment estaran disposats a pagar impostos per mantenir-la. Al mateix temps, l'ús que es fa des de l'Estat dels recursos públics també pot contribuir a augmentar o minar la seva legitimitat política, en funció de com els recursos s'emprin en assolir els objectius i desitjos de la ciutadania.

Com s'observa, la rellevància dels impostos en qualsevol societat transcendeix les implicacions econòmiques i polítiques. Els impostos també són un element central per a la formació d'una identitat cívica i es poden considerar com un element cohesionant de qualsevol societat. Els tributs permeten definir el domini dels membres d'una comunitat política i matisen les jerarquies socials, en tant que asseguruen que tots els ciutadans contribuïran al manteniment dels béns comuns. En altres paraules, **els impostos formalitzen el contracte social en el món modern.** I en aquest sentit, cal subratllar el rol del fet impositiu a l'hora de representar formalment la relació

³ Existeixen altres perspectives des de la qual es pot abordar la qüestió de l'autoritat legítima de l'estat, entre les quals cal destacar, notòriament, la legitimitat del propi sistema democràtic.

entre els drets i els deures de tots els/les ciutadans/es d'una societat. Entendre el fet impositiu des d'aquesta perspectiva —contribuir a canvi de béns d'apropiació col·lectiva i de res en concret— té conseqüències molt àmplies a l'hora d'entendre la vida social moderna.

En primer lloc, el fet impositiu estableix una de les relacions més compromeses i permanents que els individus tenen amb la societat en el seu conjunt a través dels seus governs (Williams Martin et al. 2009). El pagament d'impostos és quelcom que tothom està obligat a complir, independentment de la seva classe, estatus o rol a la societat. A més a més, quan algú paga els seus impostos, no sap ben bé en quin grau ho fan els seus conciutadans ni en quina mesura ell o la resta d'individus contribueix, per exemple, a la construcció d'una carretera, un hospital, o un parc públic. Tanmateix, tothom sap —o espera— que els altres contribueixen en la mesura que els correspon i confia que l'estat s'ocuparà que sigui així. Aquest encadenament de fets és el que fa que el conjunt de la ciutadania s'incorpori i s'inclogui en el que s'ha anomenat "la xarxa de reciprocitat generalitzada que constitueix les societats modernes" (Williams Martin et al. 2009, p.3). És a dir, un sistema en el qual la dimensió col·lectiva subsumeix la dimensió individual i construeix la dimensió social i comunitària fent possible la convivència inclusiva.

En segon lloc, el fet impositiu estableix una relació dinàmica entre el contribuent i l'estat, en la qual sempre existeix un potencial conflicte d'interès. La taxació és la part de l'acció pública i de govern que ha generat més resistència al llarg de tota la història i a tot el món. Això la converteix en un àmbit de la vida col·lectiva on és fàcil que algunes o moltes persones, físiques o jurídiques, elegeixin l'incompliment del compromís contributiu. Aquest incompliment trenca l'esperit del model

social. Un sol incomplidor converteix en injust el sistema, sobretot perquè per una bona part dels béns públics generats amb els impostos en seguirà sent usuari i consumidor i esdevindrà un captador de la contribució dels altres —el que es coneix com un *free rider* (Olson 1965).

D'aquesta possibilitat i d'aquest risc se'n deriva, també en estats democràtics i no només autoritaris, la necessitat de dotar a l'estat de poder coercitiu en la gestió i administració del fet impositiu, aplicat per poder actuar amb contundència en cas d'incompliment. Aquesta obligació d'actuació coercitiva de l'estat fa inevitable, des de la garantia de l'exercici dels drets de la ciutadania davant l'estat, l'existència d'una tensió dinàmica que s'incorpora al sistema de gestió i administració del fet impositiu i que s'ha de regular mitjançant mecanismes que permetin exercir l'autoritat fiscal al temps que garanteixen la defensa dels drets del contribuent.

Fiscalitat i estat del benestar

La consolidació a Europa del model social associat a l'anomenat estat del benestar, aporta noves dimensions al fet fiscal. En etapes anteriors, l'estat aportava bàsicament un sistema de béns i serveis públics fonamentalment centrat en garantir la seguretat interna i externa —en totes les seves dimensions— al conjunt de la ciutadania. L'estat del benestar afegeix a aquests béns i serveis **la missió per part de l'estat de garantir drets socials (salut, educació, habitatge, etc.) a la ciutadania, establerts en peu d'igualtat respecte dels drets jurídics preexistents.** Aquesta nova missió estatal rep a partir del 1945 un ampli recolzament per part de la majoria de la societat. Aquest recolzament s'estructura al voltant

d'un pacte social amb el consens suficient per ampliar la capacitat impositiva de l'estat per poder finançar aquest nou sistema de béns i serveis públics accessibles a tota la ciutadania a càrrec del sistema contributiu, mantenint els principis de solidaritat i redistribució.

Les polítiques públiques relacionades amb l'estat del benestar són generalment les que reben la major part dels pressupostos públics dels països amb uns nivells de renda per càpita més elevats. Això fa que, cada vegada més, sigui indestrianable parlar del fet impositiu i de l'estat del benestar, perquè sense el primer és impossible disposar del segon. Generalment, s'observa com, en aquells països on la fiscalitat és més elevada, els serveis prestats en el marc de l'estat del benestar són més amplis. **Des de fa uns anys, arreu d'Europa s'està consolidant la voluntat d'afinar i millorar les polítiques públiques** per a què, justament, l'estat del benestar sigui sostenible en una època en què la competitivitat productiva dels països s'ha modificat de manera substancial.

En uns moments en què el sistema econòmic passa per dificultats, dedicar recursos a l'estat de benestar no és fàcil. Malgrat tot, les societats europees, que en la seva majoria han reclamat la necessitat d'augmentar l'autoexigència pel que fa a l'ajust entre fiscalitat i despesa pública, en cap cas han manifestat majoritàriament la voluntat d'eliminar el model social de l'estat del benestar. I cal recordar que el debat en el qual es posa en qüestió l'estat de benestar es va iniciar a finals dels anys setanta del segle passat des de la majoria de govern encarnada per la victòria conservadora de Margaret Thatcher al Regne Unit. I és rellevant tenir present que el debat encara perdura i és manté en una voluntat majoritària de garantir la sostenibilitat del sistema sense renunciar a l'estat del benestar.

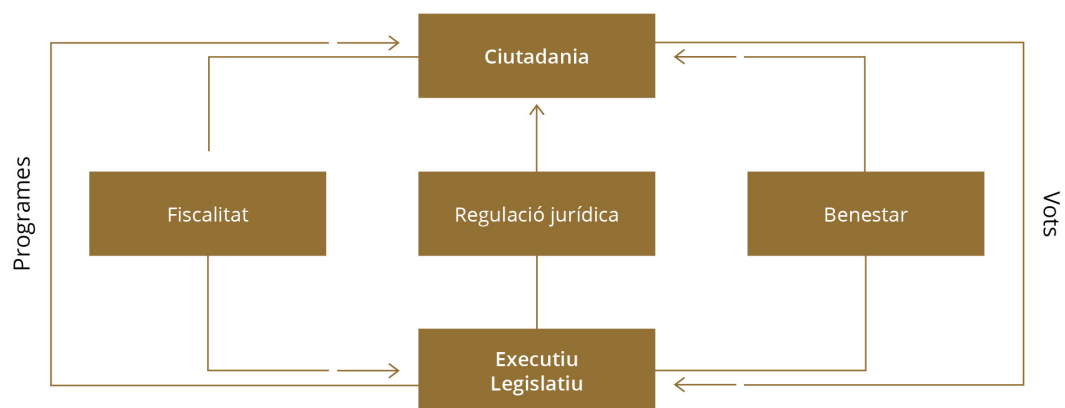
Avui, aquesta reformulació permanent de l'estat de benestar en la línia de fer-lo compatible amb un sistema productiu competitiu a escala global es produeix en un context de conjuntura econòmica recessiva que posa en qüestió més intensament el problema de la sostenibilitat financera del model social europeu. El debat econòmic sobre el tema es veu plenament envaït per el debat ideològic sobre el mateix tema. En un cas es tracta de dilucidar la possibilitat de tenir sistemes productius competitius amb costos socials alts. En l'altre es tracta d'imposar la major eficàcia i legitimitat de la llibertat individual sobre la potència de preservar societats en les què la dimensió col·lectiva es considera un valor social però també econòmic imprescindible.

L'estat de benestar comporta, sens dubte, fortes càrregues econòmiques pel contribuent. En les darreres dècades, la gestió pública s'ha centrat en provar de mantenir el sistema de benestar focalitzant-se en la gestió de la despesa i, dins d'aquest àmbit, intentant guanyar eficàcia, eficiència i productivitat en la gestió del sistema públic mantenint l'equitat i el model. Darrerament, a aquest enfocament s'hi ha sumat la necessitat de revisar el que està succeint amb l'ingrés públic, és a dir, amb la recaptació tributària. En aquest document es revisen en detall diversos aspectes que afecten a aquesta qüestió. Probablement el que té més rellevància sistèmica —malgrat que supera els objectius de l'encàrrec d'aquest projecte—, sigui l'impacte de la globalització i les dificultats de ser gestionada des dels sistemes fiscals estatals, tant pel que fa a la competitivitat del sistema productiu, com pel que fa a la mateixa gestió de la fiscalitat, especialment sobre els moviments econòmics transfronterers.

No és aquest però l'únic repte a abordar en la gestió de la fiscalitat i menys encara en el nostre entorn proper. Abans d'arribar a poder

afrontar la gestió global del sistema fiscal, queda un llarg camí en el qual caldrà tornar als orígens i revisar la totalitat de la problemàtica de la gestió de l'ingrés públic a Catalunya i Espanya. En el cas espanyol, perquè l'anomalia recaptatòria i fiscal és insostenible; en el cas de Catalunya, perquè el desequilibri entre la preocupació per la despesa i la despreocupació per l'ingrés fiscal, que no pressupostari, ha estat inexistent en els darrers 30 anys. La figura següent il·lustra una realitat sovint absent en la consciència col·lectiva i fins i tot política en l'entorn català i espanyol, i és que només hi pot haver despesa pública si hi ha ingrés públic, és a dir, aportacions dels contribuents.

Figura 1.1 El sistema públic



Font: Elaboració pròpia

Sense sistema fiscal i administració tributària no hi ha estat ni tampoc estat del benestar. Més concretament, no hi pot haver sistema de governança pública que mereixi tal nom, en cap nivell, sense que en aquesta governança pública s'inclogui, en alguna mesura, la capacitat de generar i gestionar recursos procedents de la fiscalitat en el nivell adequat per a fer front als compromisos de producció de valor públic, en forma de béns i serveis públics, acceptats davant la societat.

Política fiscal i gestió tributària

Situar el focus d'anàlisi en el vessant dels ingressos públics obliga a contemplar un escenari —el sistema públic d'ingrés— configurat, almenys, per tres dimensions. En primer lloc, la sobirania fiscal⁴, és a dir, el perímetre de la capacitat jurídica d'un govern per definir la seva política fiscal; en segon lloc la política fiscal en sí mateixa; i, finalment, l'administració tributària encarregada de la gestió i recaptació dels tributs establerts en la política fiscal, és a dir, la maquinària que executa les accions i obté els resultats dels quals depèn la totalitat del sistema. En resum, **la reflexió sobre els ingressos públics comporta tractar tres temes altament interrelacionats entre si però també relativament autònoms:**

- 1- El nivell i model de sobirania fiscal disponible
- 2- La política fiscal: la cartera d'impostos i els tipus impositius
- 3- La gestió tributària: l'administració tributària i el seu funcionament

Figura 1.2 Les tres dimensions de l'ingrés públic



Font: Elaboració pròpia

⁴ Vegeu La sobirania fiscal (p. 33)

D'aquestes tres dimensions, aquest treball, se centra en la tercera. Sens dubte, dependrà de la primera i de la segona el resultat final que sigui capaç d'aportar l'administració tributària responsable d'executar el procés recaptatori, però no en dependrà tant el model d'administració tributària pel qual es pugui optar. Diferents nivells de sobirania fiscal i diferents polítiques fiscals poden operar amb models similars d'administració tributària i a la inversa. La sobirania fiscal fixarà els límits de la política fiscal i aquesta, al seu torn, l'estructura impositiva i els tipus impositius. La interacció és òbvia però no unidireccional ni causal. Diverses polítiques fiscals són possibles amb la mateixa sobirania fiscal. I així mateix, diverses formes d'administració tributària són factibles per diferents sobiranies i polítiques fiscals.

Des d'aquesta premissa cal una segona reflexió. Aquesta autonomia relativa, on troba el límit? La resposta bàsica és senzilla: una administració tributària sense àmbit de política fiscal i algun nivell de sobirania fiscal no configura un sistema fiscal i això farà probablement difícil governar una oferta de béns i serveis públics. Potser permetrà recaptar i potser també gestionar, per delegació, serveis públics fins allà on arribin les assignacions pressupostàries. Però aquesta és una situació diferent del significat que té el verb "governar". I aquesta afirmació és vàlida per qualsevol nivell de govern: des del local fins el global.

La sobirania fiscal

La sobirania fiscal estableix el perímetre de la capacitat jurídica d'un govern per definir la seva política fiscal, tant en termes de disseny d'impostos com de tipus impositius i subjectes tributaris. La sobirania fiscal tendeix a ser, cada cop més, compartida i pràcticament mai abso-

luta. Les tendències cap a la globalització fan encara més acusada aquesta realitat i, de fet, compartir sobirania fiscal i homologar polítiques fiscals és un component ineludible de les agendes dels governs per a mantenir la capacitat fiscal i evitar la fallida, a llarg termini, dels propis sistemes de governança globals, supraestats, estats, nacionals, regionals i locals.

L'establiment de la sobirania fiscal és, per tant, un tema vinculat a la sobirania política i a l'articulació entre sistemes de sobirania política. O potser a la inversa. No es pot descartar la possibilitat que sigui el nivell de sobirania fiscal el què realment determini el nivell de sobirania política. No és aquest treball el lloc on aprofundir en aquesta reflexió, però, la història recent d'Espanya i Catalunya aporten elements de reflexió al respecte i sembla deixar prou clar que el sistema de transferències pressupostàries per a finançar compromisos de servei públic propis comporta riscos de difícil gestió i desajustos greus dels sistemes de responsabilitat sobre ingressos, d'una banda, i despeses, de l'altra.

El punt de partida d'aquesta reflexió sobre l'administració tributària, en el qual se centra aquest treball, en relació a la sobirania fiscal es focalitza en aquesta darrera constatació. Sobirania fiscal, política fiscal i administració tributària són àmbits relativament autònoms però també interdependents i assegurar la consistència entre ells en termes d'integració de governança és una condició necessària per a garantir sostenibilitat i responsabilitat. A aquesta condició cal afegir-hi una altra ja comentada encara més rellevant i decisiva: la necessitat de coherència i consistència entre responsabilitat davant la ciutadania sobre la provisió de béns i servei públics, és a dir, la despesa, i responsabilitat sobre les decisions fiscals que han de finançar el compromís de servei. La dissociació entre aquestes dues dimensions i l'assignació de respon-

sabilitats incoherents respecte ingress i despesa pública és, amb pocs dubtes, un factor d'inconsistència i desresponsabilització que comporta la permanent inestabilitat i feblesa del sistema públic, tant en el curt, com en el mig i el llarg termini.

La política fiscal o tributària

La política fiscal o tributària se centra en el disseny de les taxes i els impostos i a la definició dels criteris d'atribució d'obligacions fiscals als subjectes tributaris. Generalment es tracta de temes que transcendeixen l'àmbit dels processos polítics del dia a dia i impliquen posicionaments de fons basats en creences i valors relativament estables com els drets individuals i col·lectius, la justícia o l'equitat. Així, des del punt de vista teòric, la política tributària és de caràcter eminentment filosòfic i es debat des del pensament; des del punt de vista pràctic, té un caràcter polític/ideològic que es posa de manifest a través de la definició de l'estructura impositiva d'un país —el conjunt d'impostos que formen el seu sistema fiscal— i els òrgans de gestió i les institucions encarregades d'aplicar-la.

Cada estat té una política fiscal que s'adequa a les seves característiques i que és resultat de la seva història i de les preferències polítiques dominants en cada moment. En el cas dels sistemes polítics descentralitzats, el sistema polític determina quin nivell de governança gestionarà els impostos i en quin grau. Les normes que regulen aquestes possibilitats s'engloben dins del que es coneix com a federalisme o descentralització fiscal. La política tributària té implicacions microeconòmiques i macroeconòmiques. Microeconòmiques en tant que afecta el comportament econòmic dels ciutadans i ciutadanes en qualitat de

consumidors i contribuents, i pot tenir efectes sobre l'equitat social. Els impactes macroeconòmics es deriven de l'impacte agregat i sectorial dels dèficits de recaptació (ingressos públics) i de l'impacte de les estratègies de despesa.

Ambdós aspectes influeixen en els nivells globals d'activitat econòmica i de qualitat productiva i social dels països. Hi ha, per tant, consideracions col·lectives i no només individuals, en els criteris de gestió de la fiscalitat i de la política fiscal que poden ser percebudes en un sentit diferent del seu propòsit des del punt de vista individual. La gestió de l'ingrés, així, igual que el de la despesa, té dues dimensions en l'àmbit públic: una dimensió individual i també una dimensió col·lectiva que pot tenir impactes individuals contradictoris i plantejar problemes en la gestió de la recaptació tributària

La gestió tributària

La gestió tributària inclou la posada en marxa i funcionament de tot un conjunt d'organitzacions i processos operatius enfocats a fer efectiva la recaptació prevista en la política fiscal. Mentre la política fiscal la duen a terme actors polítics, en la gestió tributària intervenen una major constel·lació d'actors que participen d'una manera o altra en la determinació i quantificació dels deutes tributaris, la inspecció del comportament dels contribuents i, finalment, la recaptació dels impostos. Aquesta maquinària constitueix el que es denomina administració tributària.

És important incidir en el fet que, des de la perspectiva de la gestió tributària, no es posen en qüestió factors com la justícia de l'estructura fiscal o la suficiència o insuficiència de la càrrega impositiva a l'hora d'assolir els objectius de despesa pública; **el més important, des**

d'aquesta perspectiva, és aconseguir que allò que s'ha definit en la política tributària sigui, efectivament, el que finalment es recapta. Per tant, totes les accions que duu a terme l'administració tributària han d'anar encaminades a optimitzar el compliment de les obligacions dels contribuents, incidint en els diferents elements que poden afectar aquest aspecte. Per al contribuent serà decisiu que estigui molt clar que la política fiscal és rigorosament respectada per l'administració tributària i que l'administració tributària és rigorosament respectada pel nivell polític, que en cap cas farà política fiscal o econòmica instrumentalitzant l'aparell de l'administració tributària.

Els diferents models de gestió tributària es poden ordenar en base a quatre grans paràmetres (Consell Assessor per a la Transició Nacional 2013, pp.23-24):

- 1) **El principi que justifica la imposició** i, per tant, la legitimitat en la qual es basa l'administració tributària per recaptar els impostos. En aquesta qüestió s'estableix la distinció entre el principi d'autoritat i els principis de legalitat i solidaritat.⁵ Més recentment es va afegint a aquests principis el de legitimitat.
- 2) **El model de relació que s'estableix entre l'Administració Tributària i els contribuents.** En aquest aspecte es distingeix entre els models basats en la confiança i els basats en la desconfiança.⁶

⁵ El primer servia per justificar els impostos abans de l'aparició dels governs democràtics, on els governants, fent ús de la seva posició jeràrquica d'autoritat, exigien el pagament d'impostos als seus súbdits. Amb les revolucions americana i francesa, aquest principi va anar desapareixent i es va substituir pels principis de legalitat i solidaritat a partir dels quals es construeix el contracte social.

⁶ Els primers prioritzen la col·laboració entre administració i contribuents i són possibles gràcies als elevats nivells de transparència en la informació. En canvi, els que es basen en la desconfiança es caracteritzen pels elevats nivells de control de l'administració sobre els contribuents i per disposar d'importants nivells de sanció en cas d'incompliment.

- 3) El mètode de **repartiment de les tasques d'aplicació** del sistema tributari. Aquest repartiment de tasques té també , com a conseqüència, el repartiment de les responsabilitats, especialment a l'hora de definir **la base imposable** necessària per quantificar la contribució.⁷
- 4) **La distribució de funcions del sistema tributari.** I en aquest sentit es pot parlar, com s'observarà, de models purament públics, i de models públic-privats.⁸

La distinció entre les esferes de política i de gestió, com s'ha assenyalat, és decisiva, no només per clarificar l'anàlisi, sinó també per delimitar les diferents esferes de l'acció pública en relació al fet impositiu i establir els marcs de responsabilitat relativa i de rendiment de comptes. Els objectius de política fiscal s'han d'establir en l'àmbit de la política fiscal i el rendiment de comptes s'haurà de fer en l'avaluació d'aquesta política fiscal i els seus impactes. L'objectiu de l'administració tributària és el d'assegurar la implementació de la política fiscal garantint el màxim ajust entre les previsions de la política fiscal i la recaptació realitzada. És a dir, el màxim ajust entre les obligacions tributàries assignades als diferents subjectes tributaris per la política fiscal i la recaptació tributària efectiva, és a dir, la contribució real dels subjectes tributaris finalment realitzada.

Aquesta diferenciació de funcions és la que està a la base de la utilització de l'anomenat "model d'agència" en la gestió tributària de forma molt àmplia, inclòs el cas espanyol. **El model d'agència, originat en la voluntat dels països més avançats de diferenciar, amb la**

⁷ En aquest sentit, com s'observa més endavant en aquest document, es pot distingir entre els models d'autoliquidació, en què és el propi contribuent qui declara la quantitat que ha de pagar en concepte d'impostos, i el de liquidació administrativa, en què és l'Administració qui calcula, per a cadascun dels contribuents, la seva base imposable total i la suma dels impostos que ha de pagar.

⁸ Dins dels models públics, existeixen aquells en els quals hi ha una única organització que duu a terme totes les tasques de la gestió tributària i altres en els quals hi ha diversos organismes especialitzats que s'encarreguen de les diferents funcions pròpies de l'administració tributària.

màxima precisió possible, les funcions i responsabilitats polítiques de les funcions i responsabilitats de la gestió d'aquestes polítiques, hauria de ser de plena aplicació en el sistema fiscal. Dit d'una altra manera, el sistema fiscal ha d'erigir-se sobre una nítida separació entre la presa de decisions polítiques i la gestió tributària. Aquesta última ha d'actuar allunyada de les decisions i del debat polític i li és exigible un comportament absolutament subjecte a la llei i de màxima neutralitat en la seva aplicació.

Sovint, i aquesta és una experiència generalitzada a l'administració del nostre país, el model d'agència s'ha vist pervertit per una separació formal de rols integrada orgànicament en la seva gestió operativa, que anul·la la separació de rols i responsabilitats que aporten seguretat jurídica al contribuent així com estabilitat i transparència en la gestió tributària.

Les causes de l'incompliment tributari

En tots els estats, les previsions de recaptació acostumen a superar la recaptació real. Aquest fet no es deu únicament a canvis en els contextos econòmics, a la incorrecta aplicació de models de càlcul o l'excessiu optimisme per part dels governs. **Sovint es deu al fet que no tots els ciutadans compleixen adequadament amb les seves obligacions tributàries, ja sigui perquè no confien en el sistema polític, perquè qüestionen l'ús que es fa dels impostos, o per altres motius.** Aquesta capacitat per diferenciar entre el que està bé i el que està malament, des del punt de vista del contribuent, en relació amb el fet tributari, en base a valors, vivències, principis ideològics, valoracions i avaluacions individuals és el que defi-

neix la consciència fiscal individual de cadascú (Martínez Álvarez & Miquel Burgos 2013, p.180). A partir d'aquesta consciència fiscal individual s'estructura una cultura fiscal i tributària col·lectiva pròpia de cada entorn fiscal.

Aquesta consciència fiscal, individual i col·lectiva, té com a conseqüència l'ampliació o reducció d'un fet consubstancial a tots els sistemes fiscals: el grau d'incompliment de les obligacions tributàries. D'aquesta variable en depèn fortament el grau d'ajust entre la política fiscal dissenyada per l'autoritat fiscal i el nivell de recaptació real aconseguit per l'administració tributària. **Es podria considerar, en aquest sentit, que el quart component del sistema fiscal és el nivell d'acompliment de les obligacions tributàries que aconsegueix aquest sistema fiscal.**⁹

L'incompliment tributari és una deriva patològica d'un dret intrínsec a la condició de ciutadà: minimitzar la pressió fiscal a la qual s'està sotmès mirant de maximitzar la disponibilitat de béns i serveis públics. Dit en altres paraules, aconseguir el màxim de valor públic amb el mínim cost possible. Aquesta pressió que exerceix el ciutadà sobre el sistema públic és intrínsecament beneficiosa pel conjunt del sistema. De fet, s'orienta a exigir la màxima eficàcia i eficiència possible al sistema de creació de valor públic. Com a conseqüència, segons com es comporti el sistema fiscal i polític i segons quin sigui el tipus de consciència fiscal dominants, aquesta exigència legítima pot derivar cap a l'incompliment fiscal per diferents motius i amb diferents formes i moments.

Així, s'observa que, fàcilment, es pot passar del conegut lema de la revolució americana: "*no taxation without representation*" a l'incompliment contributiu i l'apropiació indeguda de béns i serveis públics, una

⁹ El gran objectiu de l'administració tributària, com es planteja més endavant en detall, és aconseguir que aquest grau d'incompliment tendeixi a zero.

deriva que perverteix tota la construcció social i democràtica. L'incompliment fiscal és el pitjor enemic de la societat democràtica i de l'estat del benestar en tant que suposa el trencament del pacte social i del compromís de solidaritat pel benestar i la seguretat comuna. La seva existència tendeix a augmentar si no es produeix una actuació proactiva orientada clarament a la seva eliminació.

A l'hora d'analitzar l'incompliment de les obligacions tributàries, cal distingir dues qüestions diferents: d'una banda, les causes que el generen; de l'altra, les formes que adopta en la seva concreció. A continuació s'apunten, sense ànim d'exhaustivitat, algunes de les causes que poden generar canvis en la consciència fiscal orientant-la cap a l'incompliment de les obligacions tributàries. Seguidament s'apuntaran les formes i objectius amb què es manifesta l'incompliment tributari.

Percepció de baixa equitat fiscal

L'element crucial a l'hora d'interpretar les causes de la baixa recaptació d'un sistema fiscal és la percepció de poca equitat del sistema en el seu tracte amb la ciutadania. **En aquest sentit, és essencial que tots els ciutadans sentin que se'ls tracta de manera semblant i que, per tant, tothom contribueix en la mateixa mesura (d'acord amb les seves capacitats) al sosteniment de l'estat.** Existeixen alguns elements que no contribueixen a aquesta percepció, com són l'existència de règims fiscals que beneficien a determinats sectors de la població o les polítiques tributàries que erosionen i resten legitimitat al fet impositiu.

Un exemple del primer dels casos són les diferents formes de règims especials existents a arreu del món. Aquests règims especials inclouen

algunes de les bonificacions i deduccions fiscals que només beneficien a un cert tipus de contribuents, o figures jurídiques dissenyades per beneficiar les grans riqueses. A més a més, en un món globalitzat en què la mobilitat de capitals no està restringida, l'existència de paradisos fiscals (que només utilitzen les grans fortunes) és clarament un element que mina el sentiment d'equitat del sistema fiscal per a la majoria dels contribuents.

Respecte al segon cas, un exemple de decisions de política tributària que contribueixen a erosionar la consciència fiscal són les amnisties fiscals que són mesures excepcionals que s'apliquen en un període concret i que permeten als defraudadors fiscals regularitzar la seva situació a canvi d'un pagament d'impostos molt inferior a la quantitat defraudada. En general, es considera que són un instrument per augmentar els ingressos i el compliment fiscal en un exercici concret però, com alerta un informe de la Comissió Europea, "els costos de les amnisties fiscals solen superar els seus beneficis" (Jensen & Wöhlbier 2012, p.31). A més a més, les amnisties fiscals en general resten legítimitat al sistema fiscal i els òrgans encarregats de la recaptació d'impostos¹⁰.

Dubtes sobre la legitimitat de les polítiques i de la gestió de la despesa

En la mesura que els estats utilitzen els impostos i contribucions de la ciutadania per invertir-los en el desenvolupament col·lectiu, la per-

¹⁰ Tal com afirma l'informe de la Comissió Europea, perquè una amnistia fiscal sigui efectiva calen dues condicions: que l'amnistia sigui única en el temps i no es generin expectatives d'amnisties futures, i que existeixi una amenaça creïble de detecció i càstig de l'incompliment de les obligacions tributàries. Més enllà d'aquestes condicions ideals —de difícil acompliment—, el principal inconvenient de les amnisties fiscals són els costos que impliquen a mitjà i llarg termini —que solen sobrepassar els possibles beneficis en recaptació del curt termini. Aquests costos tenen a veure fonamentalment amb la introducció de factors de desigualtat entre els obligats tributaris; en tant que els contribuents honestos se senten perjudicats o maltractats, i es redueixen els nivells futurs de compliment voluntari entre els contribuents honestos. A més a més, en aquells països que han aplicat amnisties fiscals successives, el conjunt d'ingressos tributaris recaptats pel sistema (sumant els provinents d'amnisties i els ingressos habituals) ha estat decreixent. El motiu és que és que l'expectativa de futures amnisties que permetin regularitzar la situació fiscal introdueix incentius al no pagament d'impostos en el temps present.

cepció de la ciutadania en torn a la utilitat i conveniència de les polítiques de despesa és un dels principals factors que afecten la seva disposició envers a l'obligatorietat tributària. La major part de la ciutadania que paga impostos ho fa amb el convenciment que contribueix a la seva societat i que se'n beneficia, d'una manera més directa o indirecta. Quan els contribuents perceben que els recursos que aporten al fisc no s'empren adequadament, tendiran a esquivar l'obligació tributària o, reduir la seva contribució.

Percepció d'alts nivells de incompliment fiscal

La convicció, fins i tot la pràctica pròpia, de l'existència de incompliments fiscals reforça la tendència a incrementar-los. Les pràctiques habituals d'incompliment quotidià, com per exemple en l'aplicació de l'IVA, actua com a legitimador de l'incompliment i també com a multiplicador del nivell de incompliment. A partir d'aquestes bases el qüestionament del sistema es fa generalitzable i promou l'extensió d'aquests comportaments que acaben sent percebuts fins i tot com a "intel·ligents" en lloc de deshonestos i fraudulents.

Baixa confiança en el sistema institucional

Un dels elements que mina la consciència fiscal i que, per tant, pot contribuir a reduir els nivells de compliment és la manca de legitimitat de les institucions públiques. La ciutadania, quan paga els seus impostos, deixa aquests recursos en mans de les institucions públiques i els representants públics. La informació i la percepció que tinguin els ciutadans sobre aquests actors pot ser un determinant clau a l'hora d'explicar els nivells de compliment. Quan la ciutadania percep que els

gestors dels recursos públics actuen sota el seu control i amb transparència, la seva predisposició a pagar els seus impostos serà favorable; quan consideri que hi ha corrupció i poca transparència en la gestió pública, la ciutadania tindrà menys incentius a complir amb les seves obligacions fiscals.

Sentiment de no pertinença a la comunitat política

En la mesura que els impostos es consideren una contribució personal a la societat, si no existeix el sentiment individual de pertinença a una comunitat política, els impostos es fan difícils de justificar. Independentment de les causes que motivin el sentiment de pertinença —ja sigui per qüestions culturals, històriques o lingüístiques—, els nivells de compliment tendiran a augmentar quan estigui present.

Complexitat i mala gestió del procés tributari

Sovint l'administració tributària es converteix en promotora del seu propi fracàs. **Algunes de les barreres**, que fins i tot sense voluntat d'incompliment, **poden portar al ciutadà a assumir el risc de l'incompliment**, són les següents: dificultats en la comprensió del sistema fiscal, dificultats operatives en la gestió de la tributació, costos de compliment elevats a càrrec del contribuent en forma de consum de recursos econòmics o de temps per al compliment de les obligacions tributàries, falta de suport i acompanyament en la liquidació dels impostos, dificultats d'accés a la pròpia informació fiscal i, sobretot, percepció de relacions de desconfiança sistemàtica per part de l'administració tributària cap el contribuent.

Formes d'incompliment fiscal

Més enllà dels diferents factors apuntats que deterioren la consciència fiscal, la naturalesa coactiva del fet impositiu obliga a interpretar el frau fiscal com quelcom consubstancial a l'existència del fet fiscal. Així, s'entén per frau fiscal qualsevol forma d'incompliment de les obligacions tributàries dels contribuents. Existeixen, però, diferents tipus de frau fiscal que varien en funció de la seva intencionalitat i freqüència i que defineixen els diferents tipus de "defraudadors fiscals". El tractament de les formes practicades i dels objectius buscats per part dels defraudadors haurien de ser diferenciats, i així succeeix en la majoria dels països amb sistemes fiscals sòlids, i també tractats diferencialment. Un error o una incomprensió no pot ser tractada de la mateixa manera que un frau organitzat.

Considerar les diferents formes d'incompliment o frau com homogènies i mereixedores del mateix tractament suposa establir un sistema de relació entre la hisenda pública i el ciutadà basada en el principi de culpabilitat i la desconfiança, la qual s'allunya, i molt, per exemple, del principi fundacional de l'actual hisenda espanyola "hacienda somos todos".

Entre les formes més comunes d'incompliment de les obligacions tributàries es poden citar les següents:

- **Equivocació.** Hi ha defraudadors que ho són de manera inconscient, ja sigui perquè s'han equivocat a l'hora de fer la declaració dels seus impostos o perquè no han aplicat correctament la legislació pertinent. És un tipus de frau fortuït i, en principi, sense cap intencionalitat de pagar menys impostos del que correspondria. Com que aquest tipus de frau es dona com a conseqüència del desconeixe-

ment o l'error, la manera de posar-hi fi es basa en incrementar la informació i l'assessorament a l'abast dels contribuents.

- **Oportunista.** És un tipus de frau que es practica, conscientment, a petita escala perquè és difícil comprovar si hi ha hagut una defraudació al fisc. Els defraudadors saben perfectament que estan incomplint amb les seves obligacions fiscals però no consideren que el que fan sigui un comportament greu. La manera de dificultar el frau oportunista és a través de la regulació i d'aplicar controls per comprovar que la regulació es compleix.
- **Planificat.** És un tipus de frau que es coneix popularment com a enginyeria fiscal. Els contribuents no es desvien de la legalitat però espremen al màxim les possibilitats que ofereix la legislació o se situen en el terreny dels buits legals per contribuir el mínim. Tot i que legalment s'estigui pagant els impostos que corresponen, el contribuent està defraudant l'Estat ja que no paga els nivells d'impostos que realment li correspondrien si no fes l'enginyeria fiscal. La millor forma de frenar aquest tipus de defraudadors és amb una regulació exigent i a través d'auditories i inspeccions fiscals continuades.
- **Organitzat.** És el tipus de frau que busca directament enganyar l'administració tributària. Generalment la duen a terme grans xarxes internacionals que aprofiten els paradisos fiscals com a refugis i que falsegen els sistemes de informació, les activitats econòmiques i els procediments administratius. L'única manera de combatre aquest tipus de frau és a través del control policial i, especialment, a través de la cooperació policial transfronterera, ja que aquests defraudadors actuen cada cop més sovint a nivell internacional.

Com es pot observar, hi ha diverses raons que poden explicar l'incompliment amb les obligacions tributàries. També cal tenir present

que no tothom té les mateixes possibilitats de defraudar en el pagament d'impostos; **la condició de defraudador fiscal depèn eminentment de tres característiques individuals** (Iglesias 2015). **En primer lloc, de la capacitat adquisitiva de cadascú.** La tendència general és que els contribuents amb més capacitat adquisitiva siguin els qui més defrauden, perquè són els qui més hi poden perdre si compleixen adequadament amb el pagament d'impostos. **En segon lloc, el nivell de control a què estiguin sotmeses les rendes de cadascú;** els defraudadors que duguin a terme activitats sotmeses a un menor control tenen més incentius per defraudar perquè actuen amb la pràctica certa que no els descobriran. Finalment, **la consciència fiscal de cadascú.** I és que, deixant de banda les facilitats per defraudar, en últim terme, i en general, només defrauda qui ho vol fer i, per tant, la consciència fiscal és un element clau a l'hora d'entendre la figura dels defraudadors fiscals.

L'economia submergida

Un dels casos més clars de frau fiscal el trobem en l'economia submergida, ja que aquesta comprèn el conjunt d'activitats econòmiques que s'oculten a l'Estat i, per tant, que no tributen perquè legalment no existeixen. L'ocultació d'aquestes activitats econòmiques a les institucions de l'Estat significa que estan fora del seu control i que no paguen impostos ni estan formalment obligats a complir amb les lleis. No obstant això cal distingir l'economia submergida de l'economia il·legal ja que, mentre la primera ofereix un producte final "legal" —encara que produït i venut d'amagat de les autoritats—, l'economia il·legal fa referència a

les activitats criminals i delictives que es duen a terme fora de la llei (compra-venda de drogues, armes, etc.).

D'acord amb Arrazola et al. (2011), l'economia submergida té quatre efectes principals:

1. **Problemes en l'equitat.** Per una banda, el sector públic té menys recursos per dedicar a la provisió de béns públics i aquest tipus de béns tenen un major impacte sobre un determinat perfil de ciutadans. Per l'altra banda, l'economia submergida redueix els ingressos públics i al final només una part de la població contribueix a aquests ingressos.
2. **Problemes d'eficiència.** L'assignació d'inputs productius no es farà seguint criteris d'eficiència sinó de rendibilitat econòmica i fiscal, fet que distorsiona els preus relatius.
3. **Distorsions en el marc institucional.** Aquest fet va lligat a l'aparició de la competència deslleial entre les empreses, ja que mentre algunes compleixen completament amb les seves obligacions, les que utilitzen totalment o parcialment l'economia submergida es veuen beneficiades perquè suporten menys costos.
4. **Distorsions en les estadístiques oficials.** Les dades oficials són importants perquè és a partir d'aquestes que es prenen les decisions polítiques de taxació i inversió.

L'economia submergida és un clar exponent de com l'incompliment amb les obligacions tributàries pot perjudicar el funcionament de qualsevol Estat, no només perquè redueix els ingressos públics, sinó perquè, a més a més, provoca efectes distorsionadors en diferents magnituds que serveixen per dissenyar polítiques econòmiques (per exemple, la renda per càpita). També cal destacar que l'economia submergida produeix competència deslleial entre empresaris i actua en el

marc de la desregulació, produint males condicions laborals, escasses mesures de seguretat i tots els riscos derivats que això comporta. Com a colofó, l'economia submergida mina la confiança de la ciutadania en el sistema tributari i pot conduir els ciutadans que compleixen amb les seves obligacions a no complir-les en el futur.

2. La creació de valor públic des de la fiscalitat

*M'agrada pagar impostos. Amb ells
compro civilització*

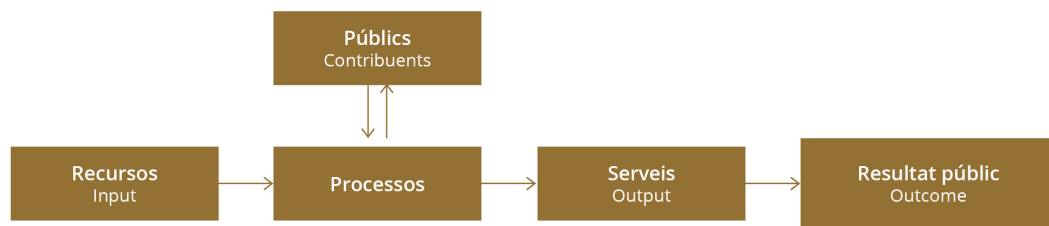
Oliver Wendell Holmes Jr. *

L'estat, com s'ha argumentat en el primer capítol, ha exercit la funció d'afegir valor a les comunitats humanes a través de l'aportació de béns i serveis d'apropiació col·lectiva i social. En les darreres dècades també de béns i serveis que ajuden als individus i a la comunitat a assolir un nivell de desenvolupament que millora els nivells d'autonomia personal i de benestar individual i col·lectiu i incrementa el capital social i la possibilitat d'aportar més valor al procés de creació de recursos i riquesa. El primer valor públic que permet desencadenar aquest procés procedeix de disposar de la capacitat de compartir recursos per posar-los al servei de la creació de béns i serveis d'interès col·lectiu. Avui, d'aquesta capacitat se'n diu recursos fiscals.

La creació de recursos fiscals és la primera aportació de valor que fa l'estat a la societat. A partir de la sobirania i l'autoritat fiscal, i des de la política fiscal, l'estat activa l'administració tributària com a eina de gestió que permet operar una cadena de valor que genera l'*output* final del procés fiscal: la recaptació tributària. I també l'*outcome* d'aquest procés: l'acompliment dels objectius de la política fiscal .

* Oliver Wendell Holmes va ser membre del Tribunal Suprem del Estats Units de 1902 a 1930 i està considerat un dels millors jutges de la història dels Estats Units. Es diu que la frase exacta que va pronunciar és "els impostos són el que paguem per una societat civilitzada" (*Taxes are what we pay for a civilized society*). Es diu que la cita que s'ha triat en aquest document és extreta d'una conversa del Sr. Holmes quan parlava sobre la qüestió (per a més informació, vegeu: <http://quoteinvestigator.com/2012/04/13/taxes-civilize/>)

Figura 2.1 Cadena de valor públic



Elaboració pròpia

La cadena de valor del sistema públic és específica i diferent de la cadena de valor del mercat privat. Els inputs, els recursos inicials, es transformen en outputs a través dels processos que permeten la creació de valor públic en totes les seves diferents concrecions (seguretat justícia, salut, educació, pensions, etc.) Aquests outputs, no obstant, no estan destinats a ser venuts en el mercat per a recuperar el capital inicial invertit sinó que són lliurats, sota les condicions i drets d'accés establertes en l'ordenament legal, als públics que aquest estableix amb l'objectiu de modificar les condicions socials i vitals del usuari i beneficiaris directes dels béns i serveis públics i del conjunt de la comunitat.

El sistema tributari, sota els paraigües de la sobirania fiscal i la política fiscal és l'escenari on es gesta aquesta cadena de valor. **El sistema tributari el conformen el conjunt d'agents individuals i col·lectius, físics i jurídics que cooperen per a gestionar la cadena de valor fiscal, composta pels elements introduïts a la** Figura 2.1 **i que es detallen a continuació:**

- Recursos (inputs) per finançar la gestió de la recaptació tributària
- Processos de recaptació tributària
- Contribuents (públics) que aporten la seva contribució
- Recaptació realitzada (outputs) per la hisenda pública
- Acompliment dels objectius fiscals del sistema (outcome)

L'anàlisi i revisió o disseny d'un sistema de gestió de la recaptació tributària, com qualsevol altre procés de creació de valor públic, ha de contemplar aquests components i detallar-ne la seva estructura interna. En les properes pàgines s'aprofundeix en l'anàlisi de la cadena de creació de valor referenciant-la a la gestió tributària.

Recursos (inputs) del sistema tributari

Recursos Inputs

Els *inputs*, recursos assignats al funcionament del sistema tributari són el punt de partida per a l'organització tributària i inclouen tots aquells elements que s'introdueixen en el sistema tributari per tal de fer-lo funcionar i que, per tant, s'assimilen als seus costos de funcionament. Els inputs o recursos per al funcionament del sistema tributari tenen dos components que cal diferenciar.

- Els recursos de l'administració tributària i
- Els recursos esmerçats per el conjunt del sistema tributari

Els recursos assignats a la gestió del conjunt del sistema inclouen els recursos destinats a l'administració tributària pública, que es denominen **costos d'administració**, i els que aporta el conjunt del sistema tributari, que inclou a tots els agents públics i privats implicats en el procés de recaptació tributària, que s'anomenen **costos de compliment**.

Costos d'administració

Per recursos de l'administració tributària s'entenen els recursos que cobreixen els costos de gestió de tots els organismes i agents públics assignats a la gestió tributària. A l'hora de gestionar l'administració tributària, els recursos assignats són una part clau en la presa de decisions sobre el funcionament de l'administració tributària perquè limiten els cursos d'acció possibles. Els gestors de l'administració tributària tenen com a objectiu prendre les millors decisions per aconseguir els objectius de recaptació fixats per la política fiscal, i per fer-ho han de ser plenament conscients de les limitacions existents i de les limitacions futures degudes a canvis en el context. Alguns exemples d'inputs de l'administració tributària inclouen: el pressupost per a material i personal, el personal disponible, els equipaments, els sistemes de informació, i totes aquelles despeses necessàries per assegurar la realització dels processos de recaptació.

L'actuació de l'administració tributària és altament sensible a la variació dels seus recursos disponibles. Qualsevol canvi en la dotació de recursos per la gestió tributària afectarà a la capacitat de funcionament de l'administració tributària i molt probablement al resultat de la recaptació. Una dotació excessiva de recursos, pot millorar els resultats de recaptació però també pot resultar en un simple encariment del cost de recaptació.

Costos de compliment

Els costos de compliment normalment es defineixen com tots els **costos amb què les empreses o els contribuents individuals han d'incórrer per complir amb les seves obligacions tributàries.**

Els costos de compliment són els costos derivats de les activitats que els contribuents han de dur a terme per complir els seus compromisos tributaris: registrar-se a l'administració tributària, l'entrega de formularis, la comptabilitat, la realització de factures, les limitacions administratives per poder presentar les informacions de tercers, l'eventualment necessària resolució de disputes, etc.

En termes generals, els costos de compliment per als contribuents inclouen dos components. El primer és el temps invertit per part del contribuent o dels seus empleats; el segon és el pagament per serveis proveïts per empreses de comptabilitat, consellers fiscals, o altres intermediaris fiscals. El segon component és més important per a les empreses que per als individus, encara que en alguns països amb sistemes d'autoliquidació un percentatge força elevat de contribuents individuals utilitzen els serveis d'intermediaris fiscals professionals (com en el cas d'Espanya). Pels contribuents que preparen ells mateixos els tràmits, els costos de compliment hauran de ser calculats en hores en lloc de diners.

Els costos de compliment es caracteritzen per ser costos ocults, degut a la seva gran fragmentació (estan repartits entre tots els contribuents d'un Estat), i es poden entendre com si fossin de tipus regressiu perquè tant els grans com els petits contribuents han de dedicar-hi un nombre de recursos similar, encara que siguin de diferent naturalesa (els emprenedors poden ser més reticents a contractar intermediaris però acaben assumint el cost amb una major dedicació en hores). **Els costos de compliment tenen un impacte significatiu sobre els contribuents que ho perceben com un "pseudo-tribut".**

Mesurar la quantitat total dels costos de compliment és una tasca molt complexa i difícil. Es poden destacar dos aspectes que

compliquen la tasca: el primer té a veure amb els efectes psicològics i els factors com la irritació, la decepció, o el cansament, que són molt difícils de mesurar (si és que es poden mesurar) o d'expressar quantitativament; el segon aspecte és relatiu al fet que només aquells costos que són el resultat de la legislació existent poden considerar-se costos de compliment. Els costos administratius implicats en l'activitat empresarial s'han d'excloure a l'hora de calcular la quantitat total de costos de compliment per assegurar que només s'inclouen els costos administratius provocats per la legislació.

Distingir entre els costos de compliment i els administratius és important quan es comparen sistemes amb administracions de gestió tributària diferents. Per posar un exemple, en un sistema basat en l'autoliquidació s'haurà de donar molta més rellevància al cost en hores que suposa per als ciutadans auto-liquidar els seus impostos. Així, quan es comparen els costos d'administració d'Espanya (0,86%) amb els d'Alemanya (1,3%) no es té en compte que aquesta diferència l'explica pel fet que a Alemanya l'administració tributària ofereix molts més serveis que, per tant, no han d'assumir els contribuents. Sense considerar costos d'administració i de compliment de manera conjunta es poden arribar a conclusions altament errònies sobre el veritable cost de la recaptació tributària.

Compliment i costos de compliment

Els costos de compliment incideixen clarament sobre els nivells de compliment, és a dir, fins a quin punt els contribuents compleixen amb les seves obligacions tributàries (voluntàriament o a desgrat). Ara bé, **la relació entre costos de compliment i nivell de compliment no**

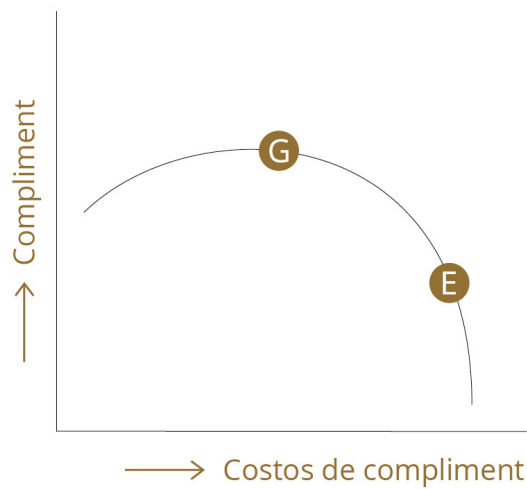
és tan directa com podria semblar a primera vista. Hi ha situacions en què incrementar els costos de compliment pot incrementar el compliment i d'altres en què ho pot desincentivar.

A l'hora d'interpretar el funcionament del sistema tributari és interessant tenir present el "model funcional de regulació dels tributs" proposat per Pronk (2002). En aquest model es proposa l'existència de cinc factors diferents però interconnectats que influeixen el cost de fer complir les obligacions dels contribuents.

1. Els objectius públics subjacents a les decisions preses en matèria fiscal; alguns podrien ser la competència justa, la millora de l'ocupació i la baixa inflació.
2. Les obligacions administratives, és a dir, el marc legislatiu que força els ciutadans a obeir els objectius públics.
3. El compliment, entès com el grau en què els contribuents estan disposats a pagar els impostos que els pertoquen.
4. Les regulacions, enteses com la traducció legal dels objectius de política pública.
5. Les activitats de compliment: l'instrument legal que permet als poders administratius executar les regulacions.

En el seu conjunt, aquests cinc elements són els que condicionen el nivell dels costos de compliment de les obligacions tributàries. I, segons Alink i van Kommer (2011, p.199) existeix un punt òptim d'equilibri entre els costos de compliment i el compliment efectiu, ja que la relació entre aquest dos elements no és lineal. A nivells baixos de costos de compliment, un increment millora el compliment efectiu, però a partir d'un cert punt, augmentar els costos influeix negativament en els nivells de compliment.

Figura 2.2 Relació entre compliment i costos de compliment



G: Punt òptim de costos de compliment

E: Excessius costos de compliment

Font: Alink i van Kommer (2011, p.199)

Processos / Rendiment



Els recursos aplicats a un procés de producció de valor actuen com l'energia, el combustible del sistema, que servirà per a realitzar el procés de transformació d'aquesta energia en un resultat valuós i diferent dels propis recursos. El mecanisme que provoca la transformació són els processos, específics i diferents per a cada procés de creació de valor. Els processos combinen i transformen els recursos fins a generar-ne els outputs, els productes final assignats a una cadena de valor concreta. Habitualment, els processos utilitzaran els recursos en forma de treball, tecnologia, i coneixement com elements transformadors apli-

cats a un àmbit tècnic específic (la salut, la seguretat o la recaptació fiscal).

Els processos es coneixen també en la literatura especialitzada com el *throughput*, que seria equivalent a parlar del rendiment, entès com la quantitat de recursos aplicats en un període determinat. La literatura acadèmica defineix el *throughput* de la següent manera: “Per comprendre el que fa una organització, ens fixem en el rendiment [o *throughput*]. El rendiment d’una organització és la seva resposta a la tasca objectiva que se li planteja per la necessitat del context. Es podria defensar, per tant, que el rendiment encarna l’objectiu principal que el context extern condiciona per a l’efectivitat de l’organització i que hauria de ser definit en termes de l’èxit a l’hora d’assolir l’objectiu”. (Katz & Kahn 1978, p.245)

Així, quan es fa referència a elements que possibiliten aquesta transformació, es posa l’èmfasi tant en elements més intangibles (com podrien ser l’experiència o les actituds dels treballadors envers els seus llocs de treball), com en qüestions més tangibles (gestió de informació, desenvolupament de procediments i protocols, regulació de comportaments, plans de treball, etc.) Al capdavant el *throughput* s’acaba referint a tots aquells elements que possibiliten fer la transició i la transformació dels *inputs* en *outputs*¹¹, dels recursos inicials en producte final

Els processos situen la capacitat de producció final i el nivell d’eficiència del funcionament d’una organització. La feina que pugui fer una persona amb experiència en el lloc de treball sempre hauria de ser superior a la d’una persona sense experiència. Però més enllà del factor personal es pot plantejar que si les tasques, els proces-

¹¹ Vegeu la secció següent.

sos que fan els professionals no es modifiquen en el temps significarà que no hi ha ni millora ni innovació ni adaptació a l'entorn i això suposarà una pèrdua contínua d'eficàcia i d'eficiència. La millora de la qualitat, de l'eficiència i de l'eficàcia s'obté, en un marc de treball delimitat, en la millora contínua dels processos incorporant als mateixos les millors opcions existents per aconseguir el resultat buscat.

La gestió de la informació és el cas més clar al qual podem fer referència en aquesta reflexió. La introducció de les TIC ha suposat una transformació de la manera de funcionar de tota la societat, i sobretot de tots els processos de creació de valor que aquesta realitza i la gestió tributària no n'ha quedat al marge. La informatització de cada vegada més processos farà que el coneixement i la gestió de les dades informatitzades esdevingui la clau de volta de la gestió tributària, ja que facilitarà el control i el seguiment de totes les dades dels contribuents. Aquest aspecte és el principal repte a què s'enfronten les administracions tributàries actualment; la bona transició de l'era analògica a la digital serà una peça clau en el bon funcionament de les administracions tributàries del futur.

Els processos, però, inclosos en la gestió tributària no es limiten a la gestió de informació. És possible percebre que una excessiva focalització en una eina o en un tipus de procés acabi portant a l'abandonament d'altres que són tant o més decisius per un bon resultat final. En el cas de la gestió tributària, l'oblit dels processos relacionals entre administració i contribuent donant per fet que la tecnologia ho podrà tot, pot suposar una pèrdua de qualitat del conjunt del sistema que acabi generant ineficiència i ineficàcia. És obligat considerar tots els processos i totes les tecnologies per a trobar la combinació que optimitzi el resultat final perquè cap procés és omnipotent i suficient

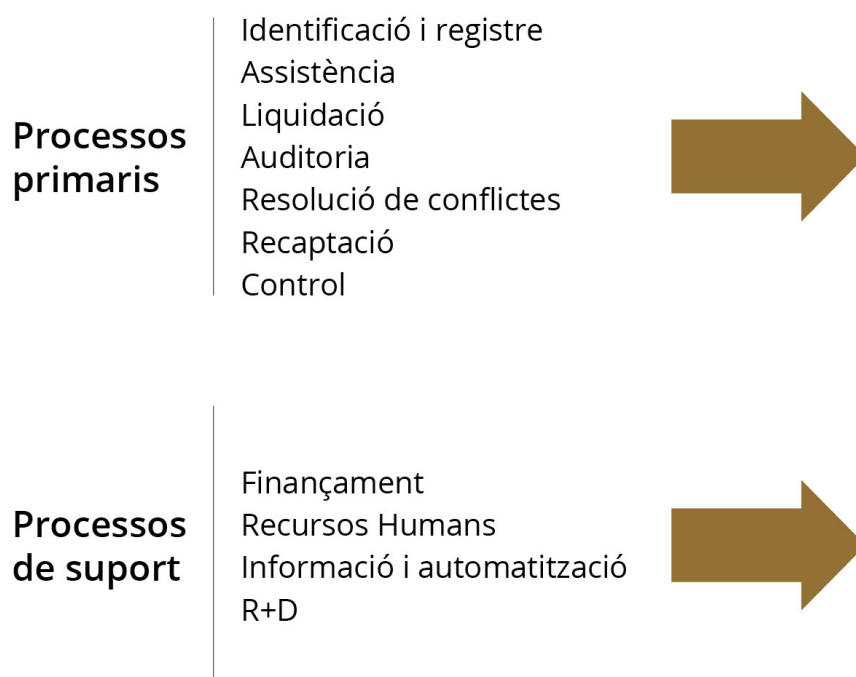
per si sol. Un dels que caldrà tenir molt en compte serà aquell que garanteixi la cooperació i inclusió del contribuent de forma activa i responsable en la gestió tributària.

Una primera aproximació a l'anàlisi dels processos pot començar per distingir els dos grups de processos presents en les cadenes de creació de valor que són:

- processos primaris; i
- processos de suport.

En el cas de la gestió tributària els processos primaris inclouen la identificació i el registre dels contribuents, la gestió documental, la liquidació, l'examinació i l'auditoria, la resolució de conflictes legals, i, finalment, el servei de recaptació. Entre els processos de suport, és a dir, aquells que permeten a les organitzacions dur a terme els processos principals, hi ha el finançament, els recursos humans, la informació i automatització, i la recerca i desenvolupament.

Figura 2.3 Processos en la gestió tributària tributari



Elaboració pròpia a partir de Padula (2013)

Identificació i registre del contribuent

La identificació i registre del contribuent són les funcions clau i els pilars estratègics sobre els quals l'autoritat tributària exerceix la seva tasca central de recaptació d'impostos, taxes o contribucions especials. La identificació i la gestió dels registres dels contribuents distingeix entre la creació (o registre inicial), l'actualització i l'esborrament de dades (Alink & van Kommer 2011, p.289).

Les autoritats tributàries tendeixen a centrar els seus esforços a facilitar les tasques de registre voluntari dels contribuents, assumint que la major part de la registres es produeixen quan l'obligat voluntari, pel seu propi peu, declara els seus impostos segons els procediments estipulats. Tanmateix, una altra tasca molt important té a veure amb la necessitat que el registre dels contribuents sigui complet. És a dir, que no només es registrin aquelles persones o empreses que voluntàriament compleixen amb les seves obligacions tributàries, sinó també aquelles que busquen passar desapercebudes per al sistema i, d'aquesta manera, ometre les seves obligacions fiscals.

La tasca de cercar potencials contribuents és d'una naturalesa molt diferent a la de la creació de registres voluntaris i requereix l'establiment d'un sistema en el qual l'Administració sigui notificada cada vegada que es produeix un esdeveniment amb implicacions tributàries (per exemple, la creació de noves empreses, o activitats per compte propi, la contractació de personal assalariat, els canvis de residència, canvis d'activitat, etc.). En aquest sentit cal subratllar l'important paper que juguen les empreses a l'hora de registrar els treballadors, ja que això permet tenir controlats tots els treballadors per compte d'altri. De ma-

nera similar, les institucions encarregades de registrar els canvis en la composició de les empreses —com el registre mercantil—, també poden aportar informació a l'administració tributària per conèixer les característiques concretes dels contribuents que tenen forma de persona jurídica. També juguen un paper rellevant els ajuntaments ja que poden informar de trasllats dels contribuents.

Precisament gràcies al fet que són tercers els qui aporten la informació sobre el registre de contribuents, cada vegada més la gestió d'aquestes dades s'està informatitzant. Així, si fins fa uns anys aquestes tasques eren pròpies de personal de les oficines territorials de l'administració tributària, el factor tecnològic està substituint el factor humà en la tasca d'identificació dels contribuents i també en la depuració i correcció de les bases de dades.

Assistència al contribuent

La informació i l'assistència constitueixen deures inapel·lables de l'Administració tributària i **representen la contrapart lògica a les obligacions imposades als ciutadans**. Cada obligació assumida pel contribuent s'hauria de correspondre amb un comportament per part de l'administració (o de l'entitat que la substitueixi) a favor del seu compliment. El seu propòsit és produir el compliment voluntari de forma espontània i reduir el grau de controvèrsia en les relacions entre els contribuents i l'Administració Tributària.

Tal com demanda la Comissió Europea en l'estudi de Jensen i Wöhlbier (2012), tots els contribuents han de rebre una informació que reflecteixi la complexitat de l'estructura tributària. Per assolir aquest objectiu, les autoritats han d'usar tots els mitjans que tinguin a l'abast per tal

d'assistir els contribuents, ja sigui amb fullets informatius, anuncis, guies, etc.

Ara bé, l'administració tributària no sempre disposa de tots els recursos necessaris per proveir assistència als contribuents i són altres actors del sistema els que s'encarreguen d'orientar els contribuents. Els principals assessors en aquest sentit són els intermediaris fiscals, aquells actors que assumeixen la representació dels contribuents davant l'administració tributària. Tot i que no formen part de la relació directa entre la taxació i l'obligació a pagar dels contribuents, com a representants dels contribuents duen a terme tasques essencials en el desenvolupament del sistema fiscal: proporcionen ajuda i orientació als seus clients sobre els canvis que es produeixen en la legislació tributària i quins són els requisits tributaris per a qualsevol nova acció que vulguin dur a terme.

La liquidació de l'impost

És el procés de determinació de la responsabilitat fiscal, el qual serà desenvolupat de formes diverses en funció del sistema fiscal existent (autoliquidació o liquidació administrativa). Els sistemes d'autoliquidació demanen al contribuent autoassignar-se la base impositiva per als seus impostos i pagar-la. En canvi, els sistemes de liquidació administrativa demanen als contribuents que aportin la informació sobre la seva declaració d'impostos com a base per a la liquidació administrativa de l'autoritat fiscal establerta formalment per un avís de liquidació.

L'autoliquidació implica que és el propi contribuent qui determina quin és el fet imposable que se li ha d'atribuir. Els contribuents assumeixen la responsabilitat de fixar els seus impostos i

després han de dur a terme les accions necessàries per satisfer el seu deute envers el Tresor Públic. Tot i que els contribuents fixin els seus impostos, saben que l'administració tributària supervisarà les seves contribucions i, en cas que estiguin mal fetes, poden ser sancionats. Ara bé, una de les facilitats per a l'autoliquidació que contemplen els sistemes tributaris moderns és l'esborrany de liquidació tributària, que és una liquidació tributària que preparen les administracions tributàries per als contribuents (per exemple, l'esborrany de la renda). Per preparar-los, l'Administració Tributària utilitza informació dels seus propis registres i també informació de terceres parts, com poden ser les entitats financeres, les empreses, els notaris, etc.¹². Aquests esborranys inclouen informació rellevant de la identificació personal del contribuent, les fonts d'ingrés i les quantitats de salari pagat al contribuent, les retencions, les deduccions específiques, els crèdits, etc.

La liquidació administrativa, en canvi, es basa en el fet que és la pròpia administració qui defineix la quantitat d'impostos que ha de pagar cada contribuent. En la liquidació administrativa els contribuents estan obligats a presentar una declaració d'impostos on informin de les seves dades. Ara bé, en aquesta declaració els contribuents no han de calcular la quantitat d'impostos a pagar, sinó que això és tasca de l'administració. L'administració, a l'hora de definir els impostos, no està obligada a ajustar-se a la informació proporcionada pel contribuent en la declaració tributària, sinó que pot utilitzar informació obtinguda per tercers (empreses, entitats financeres, etc.) i acabar definint una quantitat d'impostos a pagar diferent a la que es correspondria amb la declaració presentada pel contribuent. (Alink & van Kommer 2011, p.303).

¹² És fonamental que existeixi disposició legal que obligui a terceres parts a informar sobre els ingressos (salaris, pensions, subsidis, interessos i dividends), actius i informació relacionada amb les deduccions.

L'auditoria de la contribució

Auditar consisteix en examinar l'exactitud de la informació aportada pels contribuents i verificar si han declarat i liquidat (correctament i completament) les seves obligacions tributàries. També inclou la detecció d'incongruències en la informació aportada pels contribuents, activitat que també podrien dur a terme terceres parts (empreses, clients, entitats financeres, administracions de la Seguretat Social, etc.). Atès que **la comprovació sobre paper no és sempre materialment possible, és aconsellable tenir punts de referència general** per al desenvolupament correcte d'una auditoria: investigar com un negoci és gestionat i saber quines funcions i responsabilitats tenen els seus integrants; avaluar la qualitat del sistema de comptabilitat i control; observar l'evolució temporal i compararla amb competidors del mateix sector, etc.

El procés d'auditar està influenciat per factors que divergeixen en cada cas particular, com ara la cultura, el sistema fiscal o la importància que es confereix a l'aplicació de la llei. També està sotmès als canvis constants en les societats: el desenvolupament dels sistemes informàtics, el disseny de noves planificacions de fiscalitat, la cooperació internacional en termes d'intercanvi d'informació i d'auditories conjuntes, etc. **Un element clau per a les estratègies i les polítiques d'auditories és la gestió del risc de frau**, és a dir, la classificació dels contribuents per grau de perillositat d'incompliment i l'atenció que se li atorga a cada cas.

La pràctica internacional demostra que, en la majoria de casos, les auditories són realitzades per la pròpia administració. Tot i que algunes empreses poden sol·licitar serveis d'auditoria fiscal a empreses especialitzades per analitzar si estan pagant els impostos correctament, gene-

ralment és l'administració tributària qui realitza les tasques d'auditoria per verificar si els contribuents paguen adequadament els seus impostos. Així, l'administració disposa d'unitats especialitzades en aquesta tasca que analitzen *ex-post* el compliment de les obligacions tributàries. Tanmateix, en certs països i de forma gradual, cada vegada més aquesta pràctica també la duen a terme empreses privades

Resolució de la conflictivitat: seguretat jurídica

Un sistema tributari apropiat i que atorga seguretat jurídica al contribuent és aquell que **garanteix un tractament just i que proveeix mecanismes de reclamacions i apel·lacions efectius**. Així mateix, és important que el marc normatiu sigui conegut i entès pel conjunt de la societat i que, alhora, existeixi un sistema de solució de conflictes que redueixi els litigis o que tingui mecanismes directament no litigiosos. Finalment, hauria de ser possible per al contribuent arribar a acords amb l'administració tributària en totes les fases dels procediments legals, per la qual cosa es necessiten normes apropiades i organismes independents. Si no es dóna aquesta situació, es pot produir un desequilibri en les relacions entre l'Administració i la ciutadania i, de retruc, una davallada en la confiança dels contribuents en el sistema fiscal.

Els processos administratius lligats a la legalitat han de ser transparents i garantir la presa de decisions independents. Si un contribuent no està d'acord amb qualsevol tipus de determinació fiscal que l'afecta, ha de poder interposar recursos d'apel·lació sense traves. És en aquest sentit que el coneixement, la claredat de la informació i la facilitat dels

processos són elements molt importants de cara a resoldre conflictes i donar seguretat jurídica al contribuent.

Generalment la resolució de conflictes legals en l'àmbit tributari es duu a terme a través dels actors especialitzats en la resolució dels conflictes, especialment els tribunals administratius especialitzats. Ara bé, cada vegada més s'estan introduint nous mecanismes de resolució de disputes que són més ràpids que els tribunals. Entre aquests val la pena destacar els mecanismes alternatius de resolució de disputes, que són tribunals formats *ad hoc* per solucionar casos concrets i que tenen el vistiplau de les dues parts, o els sistemes de mediació que eviten que el cas arribi als tribunals buscant acords entre les parts. Generalment totes aquestes tasques les duen a terme actors que formen part de l'administració pública.

La recaptació

La recaptació és el principal objectiu d'una administració tributària i la raó de la seva existència. Consisteix a recaptar la quantitat d'impostos calculada a través de la declaració de la renda o de qualsevol altra evidència legal. És, en definitiva, la funció administrativa que permet adquirir els recursos econòmics dels contribuents d'un sistema fiscal en forma d'impostos i traspasar-los al Tresor Públic. El procés de recaptació proveeix un historial de totes les transaccions financeres fetes amb els contribuents i té la funció de donar els ingressos a les autoritats públiques (Govern central, autonòmic, local, etc.) quan una única administració tributària gestiona els impostos en representació de diverses institucions. Com a procediment administratiu, **la recaptació té la funció d'aconseguir fer efectiu el compliment de les**

obligacions de pagament dels contribuents d'un sistema tributari. En aquest sentit, és necessari diferenciar el que es coneix com a recaptació en període voluntari de la recaptació executiva.

La **recaptació en període voluntari** és l'organització del flux financer derivat dels ingressos que els contribuents efectuen de manera voluntària, el qual es concentra en el sistema financer, és a dir, **en els bancs com a entitats de crèdit col·laboradores** en la recaptació dels impostos. Un sistema de recaptació d'impostos per mitjà d'entitats bancàries ha de complir amb bastants requisits per funcionar amb eficiència. Primerament, cal establir una relació contractual amb els bancs, comprovar regularment que compleixen amb les clàusules establertes i pagar correctament i a temps els serveis oferts per les entitats bancàries. En segon lloc, interessa definir bé de qui és la responsabilitat d'enregistrar tota la informació. És important remarcar aquí que el sistema informàtic de bases de dades ha de ser proveït per l'administració tributària. I, finalment, entre les diferents tasques que es realitzen a diari destaquen l'abonament dels fons rebuts pels bancs i la comprovació que la informació dels esborranys coincideix amb aquests fons.

La **recaptació executiva**, per contra, és el procediment administratiu destinat al cobrament dels deutes tributaris (liquidats i vençuts) que no han estat pagats dins el termini fixat per la normativa vigent. Dit d'una altra manera, **és el cobrament forçós i coactiu dels deutes tributaris** incorreguts per aquells contribuents que no paguen a temps o no paguen, per les raons que siguin. Si existeix negativa del contribuent a pagar voluntàriament el seu deute, s'exerceix la potestat sancionadora de l'administració tributària, que pot arribar a l'embargament de béns i drets del deutor. Aquesta situació requereix accessibilitat a informació acurada de tots els afers del contribuent per donar suport a

les qüestions legals que se'n puguin derivar. Els sistemes informàtics de gestió de dades poden facilitar l'accessibilitat a la informació i la gestió d'un important volum d'expedients i, en línies generals, ofereixen eines que milloren l'eficiència de la recaptació de les obligacions tributàries. En la majoria de països, la responsabilitat final i el control sobre la recaptació executiva està en mans de l'administració pública. **Cada cop de forma més habitual, les administracions tendeixen a utilitzar la capacitat d'especialització d'empreses**, però, en aquells casos en què es necessita personal amb coneixement especialitzat, l'administració recorre sovint a empreses privades especialitzades en la cerca, creació i gestió d'informació necessària per justificar el cobrament forçós; suport a funcions de policia fiscal en situacions d'alta complexitat com les rutes marítimes i d'altres; suport a gestió en la recaptació executiva; suport a la gestió de processos administratius, informatius i de comunicació.

Control del compliment de les obligacions fiscals i gestió de l'incompliment

Una de les principals tasques de qualsevol sistema tributari, però especialment d'aquells sistemes basats en l'autoliquidació, és el control del compliment, **una funció que vetlla per assegurar que tots els contribuents paguen els seus impostos adequadament**. La funció de control s'encarrega de supervisar que tots els contribuents s'adeqüen a la normativa i assegurar així l'equitat del sistema. **En general, es distingeixen dues maneres d'exercir la funció de control**.

El control intensiu¹³ (o selectiu i d'investigació) té com a finalitat detectar i regularitzar els incompliments més complexos i perseguir les formes més sofisticades de frau. El seu caràcter selectiu les fa recaure sobre els contribuents que presenten un risc fiscal més elevat, tenen un gran component investigador i comporten, en general, una revisió global de la situació tributària del contribuent objecte d'actuació inspectora, per a la qual cosa els òrgans que les duen a terme (Inspecció Financera i Tributària; Duanes i Impostos Especials) estan dotats de les facultats més àmplies que la normativa atribueix a l'Administració Tributària. Aquestes actuacions culminen normalment amb les liquidacions administratives corresponents regularitzant la situació tributària de l'obligat tributari o amb la presentació de denúncia el Ministeri Fiscal quan, en el curs de les actuacions, s'aprecien indicis de delictes contra la Hisenda Pública, blanqueig de capitals o contraban.

El control extensiu¹⁴ té per finalitat la detecció i correcció d'errors i incompliments menys complexos. Es dirigeix a verificar, amb caràcter general, totes les obligacions tributàries considerades individualment partint de la informació de què disposa l'Agència Tributària. Es basa fonamentalment en processos informàtics i en controls de tipus documental, sense revisió de la comptabilitat mercantil del contribuent, realitzats normalment a les mateixes oficines. El control extensiu el duen a terme els òrgans de gestió tributària i les unitats de gestió de grans empreses respecte dels contribuents el volum d'operacions és molt alt, així com els òrgans de duanes i impostos especials en relació amb els tributs de comerç exterior i impostos especials.

Tot i que generalment la funció de control l'exerceix la pròpia administració tributària a partir d'unitats especialitzades, en casos específics o

¹³ Extret de la web institucional de l'Agència Tributaria Española (2012)

¹⁴ Extret de la web institucional de l'Agència Tributaria Española (2012)

en el cas de tributs de tipus local, es pot cedir aquesta funció de control a empreses privades que informen posteriorment a l'administració dels resultats.

La cooperació internacional

La intensificació de la integració econòmica global és el fet més rellevant de la nostra era i fa que els estats adoptin polítiques d'obertura i promoguin intercanvis de béns, serveis i capital. Aquesta situació comporta **que les empreses no només hagin de complir amb les regulacions locals sinó també amb les internacionals**, fet que incideix especialment en la qüestió tributària (el moviment de béns o fins i tot persones ha multiplicat la imposició fiscal a molts nivells, ha generat més casos d'evasió o elusió fiscal, ha provocat conflictivitat en termes de legalitat per manca d'informació, etc.). En aquest sentit, i per tal d'evitar aquesta situació de contesa, **les diferents administracions tributàries han de col·laborar a nivell internacional dins un marc de legalitat comú**. Així mateix, la col·laboració de les autoritats fiscals internacionals i dels operadors econòmics domèstics (sobretot les entitats financeres) són aspectes essencials per organitzar una investigació tributària eficaç”.

Hi ha força elements que s'han de tenir en compte per desenvolupar una xarxa de cooperació internacional a nivell tributari. Entre ells destaquen **l'intercanvi d'informació** i col·laboració en recaptació fiscal; la creació d'un **marc legal internacional** per a l'intercanvi d'informació; l'establiment de les diferents formes d'intercanvi d'informació (per demanda, automàtica, espontània, etc.); l'establiment de les diferents normes d'intercanvi d'informació (obligatorietat, limita-

ció, accessibilitat, confidencialitat, etc.); l'establiment de les **diferents normes d'assistència interestatal** per a la recaptació fiscal; i l'harmonització dels **processos d'auditories**. Una gran part de l'escletxa fiscal que es produeix als Estats és deguda al mal compliment de la regulació dels impostos previstos per a transaccions econòmiques d'abast internacional.¹⁵

Públics



El dret fiscal distingeix clarament entre les figures del **subjecte actiu** i **el subjecte passiu**. El subjecte actiu es refereix a l'administració tributària encarregada de recaptar els impostos, i el subjecte passiu és qualsevol persona física o jurídica responsable de complir amb les seves obligacions tributàries.

En aquest apartat s'entén, però, per públics de la cadena de valor tributària exclusivament als subjectes passius, és a dir, els contribuents. Hi ha un altre públic clau en el sistema: el destinatari final del valor públic creat, o sigui el destinatari de l'*outcome*, que en el cas del sistema tributari no és altre que el conjunt de la ciutadania, de la societat que contribueix a aquest sistema de producció de valor públic.

La primera aproximació al públic tributari, als contribuents, passa per a diferenciar-ne la seva composició. No tots els subjectes passius són iguals ni es tracten de la mateixa manera, sinó que es distingeixen en

¹⁵ Així, per exemple, l'estudi sobre **el mapa de l'escletxa fiscal a Suècia** calcula que al voltant d'un 35% de l'escletxa fiscal a Suècia es deu a activitat econòmica internacional (Swedish National Tax Agency 2008, p.50), que es concentra principalment en tres impostos: taxes sobre la renda de les persones, Impost de societats, i IVA. L'informe de la Agència tributària sueca destaca que és especialment en les empreses on es donen els casos més rellevants. En general, però és un tipus d'escletxa fiscal que afecta principalment les grans fortunes i les empreses més internacionalitzades.

funció de la seva personalitat fiscal ja que diferents subjectes tenen diferents obligacions tributàries. Per posar només un exemple, la relació entre l'administració tributària i una petita empresa no serà mai igual, o no hauria de ser-ho, que la relació d'una gran multinacional amb aquesta mateixa administració. Qualsevol obligat tributari forma part del públic potencial del sistema de gestió tributària, encara que les seves relacions i el seus perfils tributaris siguin diferents d'acord amb **dues variables de segmentació:**

- 1) el seu perfil contributiu, que és defineix per les obligacions tributàries a les quals està subjecte segons la seva personalitat jurídica i econòmica.
- 2) El seu comportament contributiu, que és defineix per la "consciència tributaria" que regeix la seva actuació com contribuent.

Aquestes dues segmentacions són clau a l'hora de gestionar el públic contribuent. La segmentació respecte el perfil contributiu normalment es fa en base a la personalitat jurídica del contribuent (assalariat, professional autònom, etc.) o per algunes característiques que tenen a veure amb el tipus de relació que té amb l'Estat (per exemple, si és una persona no resident al país, o si és pensionista, etc.). En canvi, la segona segmentació s'estructura segons el comportament del contribuent en relació als nivells de compliment de les seves obligacions. Aquest comportament ve determinat per la "consciència tributaria" de cada contribuent. De l'estructura final d'aquesta segmentació si s'arriba a poder quantificar, se'n podria deduir la "consciència contributiva" dominant del conjunt dels contribuents.

Per cada segment dins dels dos grups i a través del creuament de les dues segmentacions es pot determinar tota la estratègia relacional a

desenvolupar amb el conjunt dels contribuents. Un conjunt que, actualment, a Espanya, agrupa al voltant de 50.000.000 contribuents.

Quadre 2.1 Els diferents perfils de contribuent

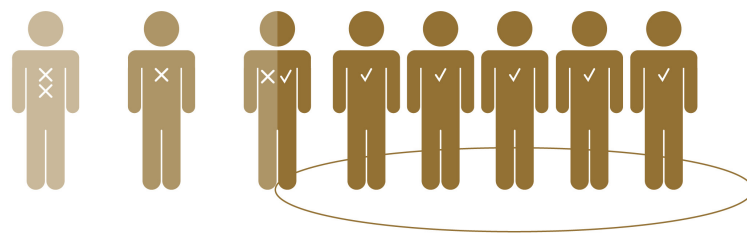
Partint de la classificació de Tipke (2002)¹, Iglesias (2015) ha simplificat els diferents perfils de la ciutadania a l'hora de relacionar-se amb l'administració. Inicialment, distingeix entre dos tipus de contribuents:

- **Contribuent:** és qualsevol persona que paga correctament els seus impostos.
- **Mig contribuent:** és qualsevol persona que no paga tots els seus impostos, ja sigui per error, perquè ha descobert el mecanisme legal per pagar-ne menys o perquè té la pràctica certa que no el descobriran.

Ara bé, entre el públic del sistema també es pot distingir la ciutadania que no contribueix. Tot i que no siguin contribuents, tenen una incidència clara sobre el model d'administració tributària precisament perquè haurien de contribuir i no ho fan. Formen part del públic del sistema perquè l'obligació de l'administració tributària és detectar-los i aconseguir que contribueixin correctament. En aquest sentit es distingeix entre dos tipus de persones:

- **Defraudadors:** són aquelles persones que no consten enlloc, duen a terme una activitat econòmica però, malgrat tot, no contribueixen.
- **Delinqüents:** són aquelles persones que simulen no tenir activitat econòmica per poder beneficiar-se de devolucions fiscals a gran escala enganyant l'administració tributària.

Figura 2.4 Els diferents perfils de públic del sistema tributari



Elaboració pròpia inspirat en Iglesias (2015, p.105)

Els quatre perfils diferents de públic —definites per Iglesias (2015)— donen una imatge de les diferents característiques de la ciutadania a les quals es pot enfrontar l'administració en qualsevol sistema de gestió tributària. És important tenir present

que davant cadascun d'aquests perfils, l'administració haurà d'adreçar-s'hi de maneres diferents per tal de maximitzar l'eficiència en el seu funcionament.

Producte final: outputs



S'entén per *output* tots els productes i serveis que generen les activitats de l'administració tributària. L'output són els resultats visibles generats a partir dels inputs. Il·lustren a què s'han destinat els inputs, com s'han combinat entre sí i quins processos s'han aplicat per obtenir un resultat final. Entre els productes propis de qualsevol administració tributària es pot fer referència a les avaluacions provisionals, les auditories, les investigacions que duguin a terme els inspectors de l'agència tributària, l'enviament d'advertiments, els esborranys de declaració tributària que es fan arribar als contribuents, etc. Els outputs varien d'un any a l'altre i s'han d'adequar als objectius fixats per tal d'anar associats a uns *outcomes* concrets.

Els diferents tipus d'outputs poden generar diferents valors i evolucionar amb el temps. És per això que cal anar amb cautela a l'hora de valorar la seva fiabilitat dels outputs com a indicadors d'èxit del sistema. Per exemple, podria donar-se el cas que augmentés el nombre d'expedients oberts i de casos però que això fos degut a una major voluntat sancionadora que no aconseguís incrementar la recaptació. Això no treu que, en termes generals, també es pugui arribar a entendre el volum total de recaptació d'impostos com un dels *outputs* del sistema d'administració tributària i, sens dubte, un dels més importants. Malgrat tot, cal tenir present que el volum d'ingressos efectivament recap-

tat no és equivalent a l'objectiu d'ingressos que l'administració tributària vol assolir; el punt de trobada entre els objectius i els elements generats per l'administració és el que es coneix per *outcome*.

El valor públic del sistema tributari: l'outcome



L'objectiu o objectius estratègics de la major part dels processos de creació de valor públic es defineixen en termes de canvi social generat. La terminologia anglosaxona disposa d'un terme precís per a definir aquest tipus de resultat: *outcome*. Els *outcomes* permeten identificar i definir l'objectiu final de l'acció pública en termes de valor públic. L'outcome identifica la raó última per la qual el sector públic, l'estat, ha produït i proveït tots i cada un dels béns i serveis públics (outputs) a la ciutadania. I és que l'objectiu del sector públic no és prestar serveis o produir outputs si no, a través d'aquesta producció, provocar canvis socials en la vida de la ciutadania i de la societat.¹⁶

El sistema fiscal i tributari té també els seus outcomes, el seu objectiu estratègic. I pel que fa al sistema de gestió de la recaptació tributària, del que s'ocupa aquest treball, el seu *outcome* desitjat és aconseguir que la contribució del conjunt dels subjectes tributaris de la comunitat es correspongui amb la proposta de contribució que estableix la política fiscal referendada a través del procés democràtic de decisió política. Aquesta és la definició actualitzada, en l'àmbit acadèmic i institucional

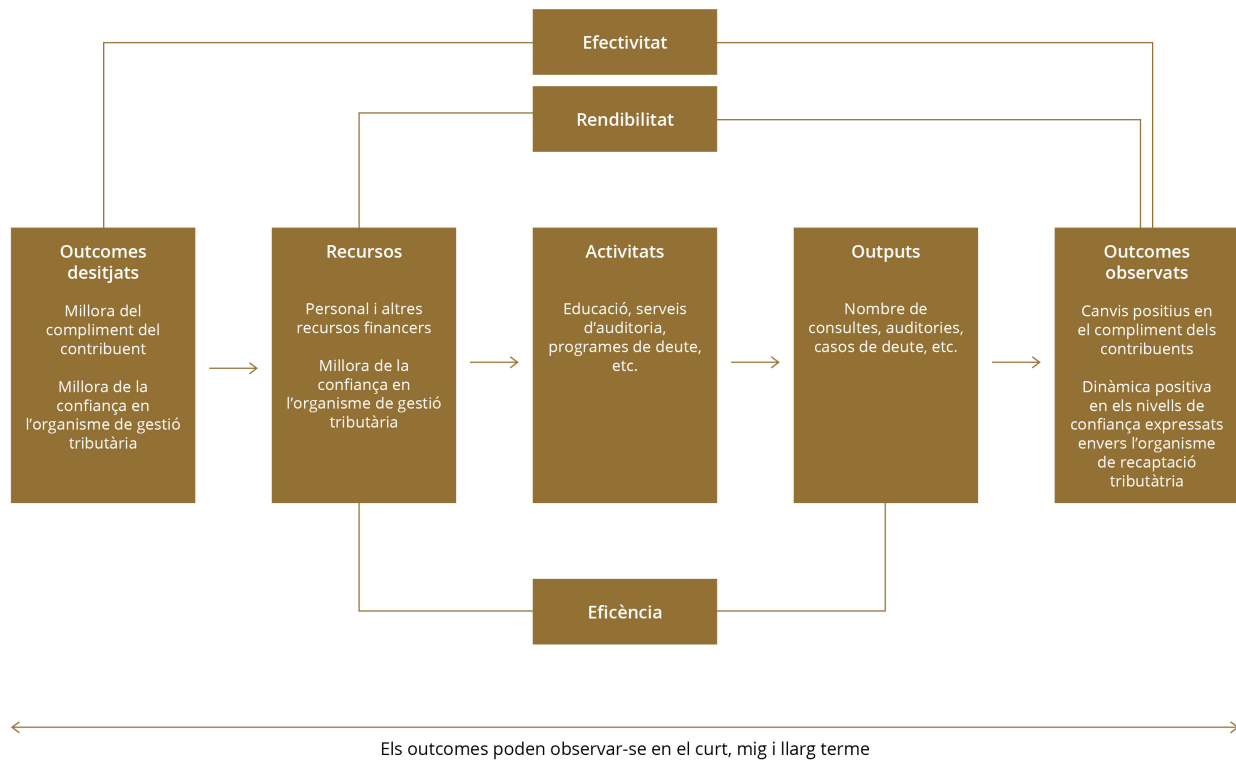
¹⁶ La prestació de serveis de policia, salut o educació (outputs) tenen com objectiu, en termes d'outcome garantir la seguretat pública, millorar l'esperança de vida o disminuir la mortalitat infantil o garantir la creació, a través de l'educació, del millor capital social possible per la societat i garantir oportunitats de projecte de vida autònom a tota la ciutadania promouen la igualtat d'oportunitats. I aquests són els objectius finals de l'acció pública.

global i específicament en l'espai europeu i de l'OCDE, de l'objectiu que ha d'assolir el sistema tributari.

El governs estableixen, des de la seva sobirania fiscal i a través de la legitimitat democràtica, el disseny de la política fiscal des de la què s'estableixen subjectes tributaris, contribucions i tipus impositius en funció de les diferents personalitats jurídiques i perfils socioeconòmics definits. El sistema tributari i l'administració tributària tenen com missió implementar aquesta política fiscal recaptant la contribució dels subjectes tributaris d'acord amb el que assenyala la política fiscal aprovada. Aquesta missió, gestionada a partir dels inputs assignats i realitzada a través dels processos establerts, ofereix un output, un producte de la seva activitat, que és la recaptació tributària efectiva.

La recaptació tributària efectiva, quasi bé mai coincideix, amb exactitud amb la recaptació teòrica que estableix la política fiscal. Des d'errors fins a frauds, passant per ineficiències en la gestió de la recaptació provoquen diferències entre la contribució proposada per la política fiscal i la recaptació efectiva realitzada per l'administració tributària. **La diferència entre la contribució fiscal establerta en la política fiscal i la recaptació efectivament realitzada per l'administració tributària és el *tax gap*.** El *tax gap* (en endavant *tax gap* o **fractura fiscal**) és l'indicador que mesura la diferència entre la recaptació efectiva realitzada (output) i la proposta de contribució establerta per la política fiscal (outcome).

Figura 2.5 Una proposta de outputs i outcomes fiscals i tributaris



Font: OECD (2013c, p.3). Traducció pròpia

L'existència de *tax gap* en un sistema tributari permet una avaluació molt significativa del conjunt del sistema. La primera aproximació té a veure amb el fet que la recaptació tributària no coincideix amb la legalitat fiscal establerta per la política fiscal i això només té dues implicacions:

- 1- Una part dels contribuents no està aportant el que els correspondria i trenquen els principis de reciprocitat i solidaritat.
- 2- Una part dels contribuents, que sí que estan aportant el que els correspon, es veuen afectats per un dèficit d'equitat en el sistema tributari.

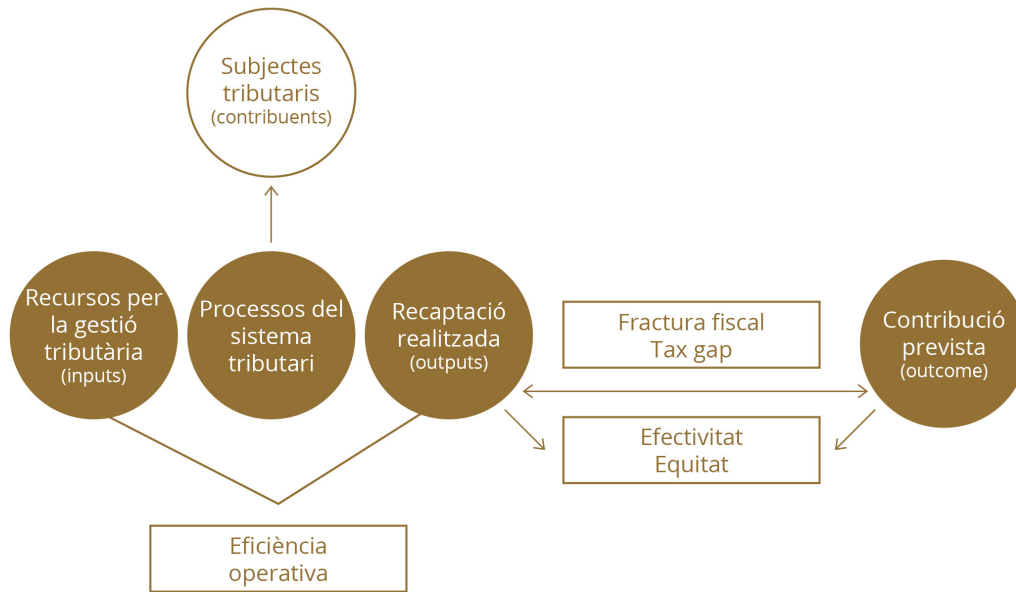
Aquests efectes sobre els contribuents deriven en una pèrdua de legalitat i de legitimitat del conjunt del sistema fiscal del que se'n derivaran, al seu torn, pèrdua de confiança, incentius cap a incompliment tributari

i reducció dels recursos públics. És per això que en la gestió fiscal més recent es considera que en qualsevol sistema tributari el principal indicador d'assoliment dels outcomes és el *tax gap* o fractura fiscal¹⁷. I s'assumeix també que l'objectiu principal de l'administració tributaria és aconseguir acostar el tax gap a zero garantint així la plena equitat i legitimitat del sistema fiscal que en cada moment s'hagi adoptat a través dels mecanismes democràtics.

Partint de la cadena de generació de valor del sistema tributari que s'ha plantejat en aquest apartat, la figura 2.6 resumeix els diferents elements que la conformen i les relacions que s'estableixen en termes d'indicadors de gestió. A la part dreta de la figura s'observa que l'efectivitat i l'equitat del sistema ve determinada per la dimensió de la fractura fiscal, és a dir, per la diferència entre la contribució prevista (l'outcome desitjat) i la recaptació efectivament realitzada. En canvi, a la part esquerra s'observa que l'eficiència operativa del sistema és el reflex de l'ús que es faci dels recursos disponibles i la capacitat dels processos —i, sobretot, dels actors involucrats en aquests processos— per dur a terme les tasques definides amb èxit. En aquest darrer sentit, cal tenir molt present que la multiplicitat d'actors obliga a establir un marc organitzatiu i de governança capaç de implementar aquest model de creació de valor fiscal, qüestió que es tracta en el següent apartat.

¹⁷ La tercera part d'aquest document aprofundeix en el paper del tax gap en la gestió tributària en base al model de creació de valor.

Figura 2.6 La creació de valor en el sistema tributari



Font: Elaboració pròpia

El procés de creació de valor fiscal o tributari presentat en aquest apartat situa l'objecte de gestió sobre el que ha de treballar el sistema tributari. Per a fer operatiu aquest model cal dotar-se d'una estructura organitzativa i d'un sistema de governança del sistema tributari que en garanteixi la seva orientació al compliment de la seva funció i assumeixi la responsabilitat del seu resultat. S'apunten, en el següent capítol, els elements que es consideren, a la llum de les experiències internacionals més recents, determinants a l'hora de dissenyar el sistema de gestió que s'ha de fer càrrec de la recaptació tributària.

3. Organització i governança tributària

*Un sistema tributari val tant com
l'administració encarregada de la
seva gestió*

Luigi Einaudi^{*}

La rellevància del model de gestió

En el primer capítol s'ha observat que, en l'àmbit tributari, **l'èxit de la gestió està particularment condicionat per la naturalesa política i sociològica del fet impositiu**. En els estats democràtics moderns, el fet impositiu constitueix un element estructurant d'un conflicte d'interès permanent entre l'Estat i la societat i d'una "xarxa de reciprocitat generalitzada" en la qual ningú sap en quina mesura contribueix al desenvolupament col·lectiu. Aquesta naturalesa del fet impositiu dificulta el consens i l'acord en la política tributària però també condiciona inexorablement l'èxit de la gestió, en tant que el seu objectiu és fer efectiva l'obligació dels contribuents de "pagar a canvi de res en concret". En aquest sentit, s'han apuntat múltiples factors exògens a l'esfera de gestió que poden afectar negativament l'acompliment del seu objectiu bàsic, que és la recaptació prevista en la política tributària. Els factors que juguen en contra del compliment voluntari semblen, a priori, més propis de l'esfera política que de l'esfera de la gestió. En aquest sentit es fa difícil pensar que una administració tributària tingui capacitat d'influència sobre percepció de la ciutadania al voltant de qüestions com l'ús dels recursos públics, la seva pertinença a una comunitat política, l'equitat d'una estructura impositiva o la consciència

^{*} Luigi Einaudi fou president de la República Italiana entre 1948 i 1955

fiscal. Tanmateix, com s'observa a continuació, la capacitat d'influència del model de gestió tributària sobre tots aquests factors existeix i no es pot menystenir. És molt important no confondre les limitacions inherents a l'objectiu de recaptació tributària, amb les capacitats d'un model de gestió per actuar sobre l'entorn i fer efectives les previsions d'ingrés. La capacitat d'influència d'un model de gestió sobre l'entorn es pot defensar, almenys, sobre la base de quatre arguments. En primer lloc, com a condició necessària per a l'acció pública. El model de recaptació es pot considerar la primera instància de política de despesa, en tant que representa el primer pas necessari per poder executar la resta de polítiques públiques. La manera com s'inverteixin els recursos per gestionar la recaptació tributària condicionarà —més que cap altre element— la possibilitat de dur a terme les polítiques de despesa previstes en els plans de govern. En aquest sentit, es pot considerar el model de recaptació com un servei públic crucial per al sosteniment de l'Estat de Benestar, si no el servei públic indispensable perquè tota la resta siguin possibles. Per tant, la legitimitat de les polítiques de despesa pot veure's enfortida si, en una primera instància, la política de despesa associada a la construcció d'un model tributari apropiat, es considera adequada per part del gruix de la ciutadania.

En segon lloc, com a instrument de gestió de la reciprocitat, la solidaritat i la cohesió social. El sentiment de pertinença a una comunitat política, que generalment s'associa a qüestions d'identitat més properes a la llengua, la història o la cultura d'un país, també es pot forjar a través del fet impositiu. Si, com s'ha vist, el fet impositiu constitueix, en el món modern, la materialització del contracte social, sembla lògic pensar que un model de gestió tributari que tracti l'obligatorietat tributària en termes de *contribució* més que en termes

d'imposició contribuirà, poc o molt, a forjar un sentiment de pertinença a un col·lectiu. I en la mesura que existeixi aquest sentiment la cohesió social es veurà reforçada, contribuint a generar un cercle virtuós de compliment voluntari.

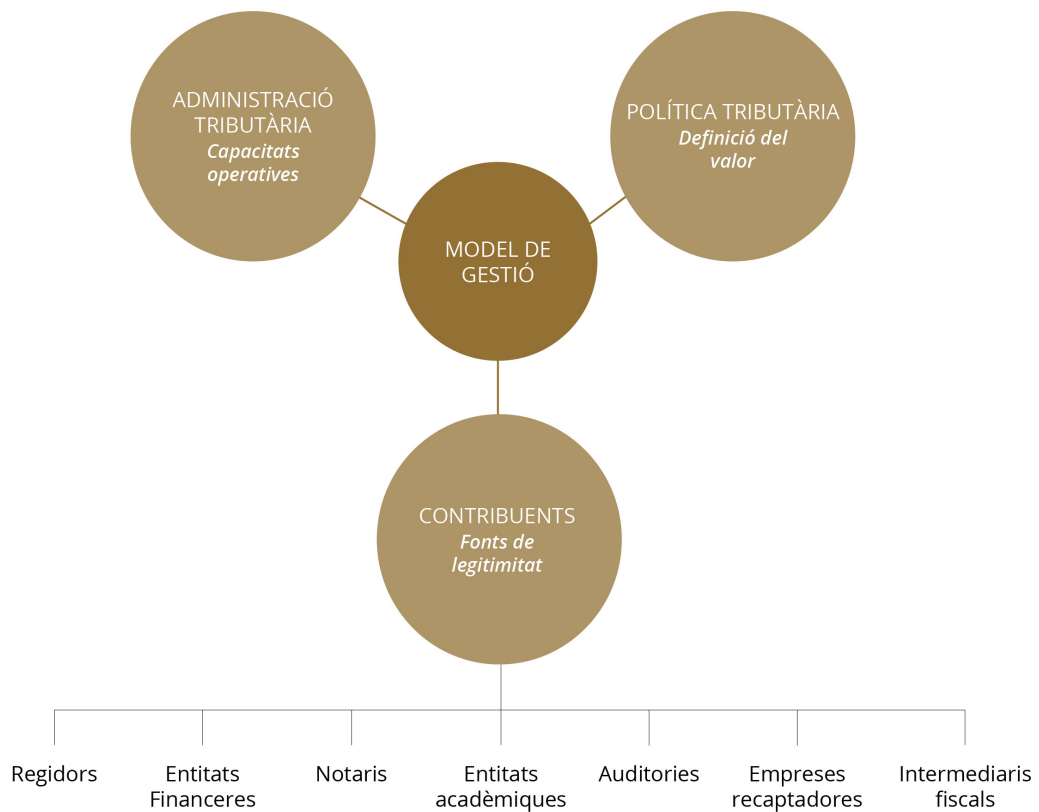
En tercer lloc, com a sistema d'execució fidel de la política tributària i dels valors que representa. Malgrat que l'equitat real d'un sistema tributari està més vinculada al disseny de la política tributària que a la gestió tributària, la percepció d'equitat i, per tant, el compliment voluntari, també està condicionat pel model de gestió tributària. Si la ciutadania percep que l'administració utilitza els seus recursos per perseguir el contribuent comú o les petites i mitjanes empreses, en lloc de centrar els seus esforços en perseguir el frau organitzat o combatre l'economia submergida, inevitablement forjarà un sentiment de rebuig al conjunt del sistema. La percepció de la població en torn l'equitat del sistema està, per tant, condicionada per l'ús que faci l'administració tributària dels seus recursos pel que fa a la funció de control tributari i a la recaptació executiva.

Finalment, com a nexa de relació entre estat i contribuents. Més enllà de les judicis o prejudicis que pugui tenir el contribuent amb el conjunt del sistema polític i, particularment, amb el sistema tributari, un dels factors que afecten la consciència tributària és el model de relació que l'administració estableixi amb els contribuents. Si l'administració projecta una imatge de transparència, imparcialitat i coherència entre el conjunt de contribuents, la ciutadania tindrà una major disposició a pagar els impostos. La generació d'una consciència fiscal, per tant, esdevé la pedra angular de qualsevol model de gestió tributària, perquè permet assegurar el bon compliment de les obligacions tributàries amb unes mesures de control mínimes.

En definitiva, el paper que desenvolupa el model de gestió a l'hora de satisfer l'objectiu de generar valor és crucial, en tant que actua d'element equilibrant dels principals motors de generació de valor públic. Si s'apel·la al triangle estratègic de Moore¹⁸, es pot afirmar que, dins del sistema fiscal, el model de gestió tributària esdevé el vertader factor de cohesió dels tres vectors del triangle estratègic. D'una banda, assumeix la funció d'interpretar la definició de la política tributària (la definició de valor del sistema); d'altra banda, estableix prioritats en l'ús de recursos de l'administració tributària i, per tant, defineix les capacitats operatives necessàries per al bon funcionament del sistema; i finalment, gestiona les relacions amb les fonts de legitimitat i suport del sistema, que són els contribuents i el conjunt de *stakeholders*.

¹⁸ Fa aproximadament trenta anys, Marc Moore va encunyar la noció de valor públic per referir-se al valor amb el qual una organització contribueix a la societat i equiparant-lo en el que en el sector privat es podria anomenar "el valor per a l'accionista". L'autor pretenia sensibilitzar els decisors públics en el context restrictiu i d'alta responsabilitat en el qual treballen, fet pel qual va desenvolupar un marc estratègic per determinar el que constituïa el valor públic, i per poder actuar per produir-lo. És el que va anomenar "el triangle estratègic", representat en la figura següent. Aquest marc estratègic pretenia centrar l'atenció dels directius públics en tres qüestions complexes que havien de tenir en compte en l'exercici de les seves funcions: 1) Quin és el valor públic important que l'organització busca produir?; 2) Quines són les fonts de legitimitat i suport en les quals cal confiar i que autoritzin l'organització a dur a terme accions i proveir els recursos necessaris per a finançar els esforços destinats a aconseguir aquell valor públic?; 3) Quines capacitats operatives (incloent noves inversions i innovacions) han de regir el funcionament de l'organització o en les quals ha de confiar (o ha de desenvolupar) per tal de proveir els resultats esperats?

Figura 3.1 Triangle de valor públic del sistema fiscal



Font: Elaboració pròpia

La concepció del model de gestió com a element estructurant del sistema tributari obliga a ampliar la visió tradicional al voltant dels sistemes d'administració tributària, ancorada en les tradicionals interpretacions d'un govern jeràrquic i burocràtic. **Atesa la diversitat d'actors i la complexitat inherent al procés de recaptació que es produeix en els sistemes tributaris moderns, no tindria massa sentit que les administracions tributàries modernes centres- sin la seva atenció exclusivament en els processos interns deixant de banda les relacions amb el conjunt de *stakeholders* que configuren l'ecosistema tributari.** Les característiques dels escenaris en què es desenvolupen les funcions dels sistemes tributaris moderns obliga a adoptar la perspectiva de la governança.

Des de la perspectiva de la governança, l'administració tributària manté la responsabilitat última sobre l'èxit del sistema tributari però canvia el seu enfocament per tal d'aconseguir-lo. Més enllà dels recursos que destina a la millora dels processos interns, l'administració col·labora de forma activa amb la resta d'actors —públics i privats— del sistema, i promou, mitjançant el seu discurs i la seva *praxis*, una predisposició positiva envers el fet impositiu. En termes generals, es podria dir que **el rol de l'administració ha de consistir, fonamentalment, en actuar com a artífex del sistema de governança**. Mantenint la responsabilitat final sobre els *outcomes* del sistema, s'ha d'encarregar de coordinar els processos i les interaccions que es produeixen dins de l'entramat d'actors.

L'ecosistema tributari

El sistema tributari el conformen i el fan operatiu una molt extensa plèiade d'agents socials. Sens dubte entre ells destaca l'administració pública responsable de la recaptació però no és en cap cas l'únic agent rellevant del sistema. Una visió general del funcionament del sistema tributari permet observar que les funcions necessàries per complir amb l'objectiu de recaptació les duen a terme una multiplicitat d'actors, cadascun dels quals té un rol actiu en un àmbit d'intervenció.

Per bé que la tipologia d'actors varia en funció de les circumstàncies històriques i polítiques de cada país, en general existeixen uns patrons comuns de distribució funcional dins del sistema fiscal moderns, que converteixen el sistema tributari en un ecosistema del què formen part un ampli, complex i altament interrelacionat nombre d'agents socials i econòmics. La identificació dels col·lectius que participen en la gestió

operativa del sistema s'ha d'ajustar als diferents models d'organització tributària existents, però en línies generals, amb diferents intensitats de participació, cada cop són més similars els diferents ecosistemes organitzatius de la gestió tributària.

Una visió contributiva¹⁹, i no impositiva, de la fiscalitat posa com a primer i principal col·lectiu implicat en la gestió del sistema tributari al propi contribuent (empreses i persones). El contribuent esdevé, d'aquesta manera, el principal públic del sistema tributari. El segon agent clau del sistema és, sens dubte, **l'administració pública** tributària encarnada en una o diverses agències i organismes²⁰. En un altre nivell, apareixen, dins de l'esfera pública, d'altres agents rellevants. Entre ells **els òrgans registrals** (propietat, mercantil, cadastre) que s'encarreguen de deixar constància notarial de les transaccions econòmiques o les compra-vendes d'habitatges i garantir-ne la seguretat jurídica i la comprovació fiscal; **els intermediaris fiscals**, que proveeixen informació i assistència als contribuents i en molts casos assumeixen, per delegació seva, les gestions necessàries per complir amb les obligacions; **les entitats financeres**, que exerceixen eminentment la funció de recaptació; altres operadors i **empreses privades** que aporten capacitats especialitzades per a la realització de determinats processos especialment complexos o que assumeixen parts del procés de de recaptació o de control de la gestió tributària

Hi ha un àmbit concret de la gestió tributària que té especial rellevància i impacte social: la gestió de la conflictivitat i litigiositat fiscal. En el nostre entorn proper la pròpia **autoritat fiscal** assumeix funcions en

¹⁹ La consideració dels contribuents com subjectes passius i obligats del sistema fiscal atenta contra la visió contributiva acceptada per part de la ciutadania, com element cabdal de la convivència i porta als contribuents a la condició de súbdits tributaris.

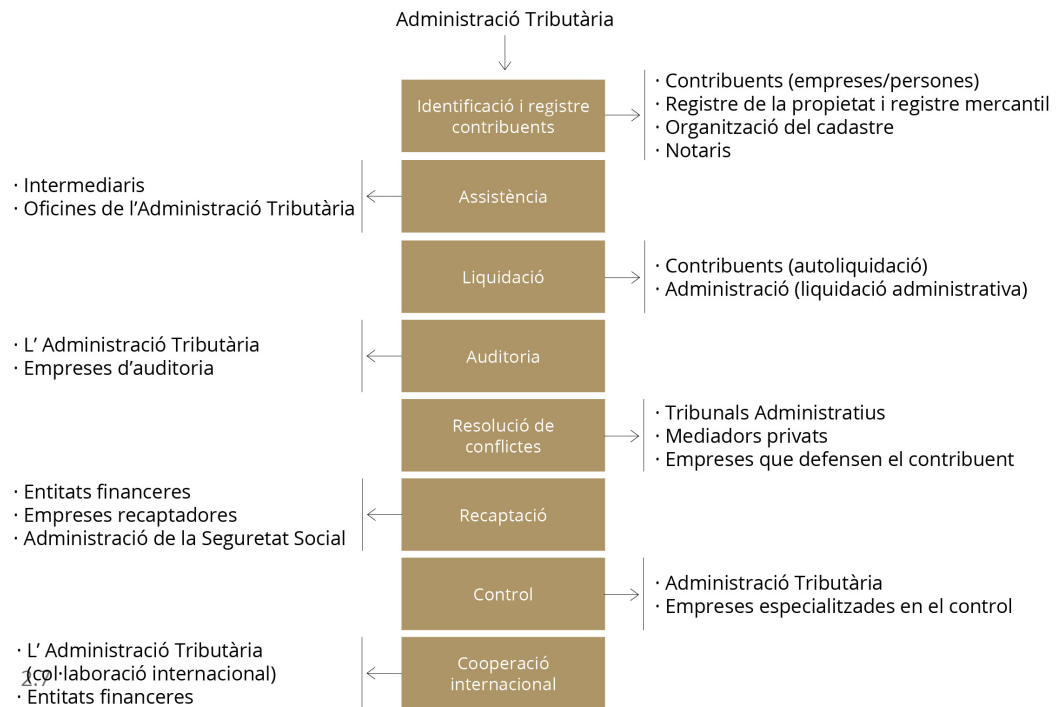
²⁰ En el cas Espanyol, com s'observarà en la segona part d'aquest document, l'Agència Tributària està acompanyada de tantes altres agències tributàries com **administracions locals** hi ha en el país. La **gestió duanera**, integrada en l'Agència podria no estar-ho com succeeix en d'altres països i el **sistema de la Seguretat Social**, proveïdor del voltant del 30% dels ingressos públics del país, és un gestor clau del sistema de recaptació d'ingressos públics.

aquest àmbit, segurament més dels que recomanaria la necessària seguretat jurídica i dret a la defensa de la que ha de disposar el contribuent. Tot i això el **sistema judicial** és part fonamental en aquest àmbit de la gestió tributària. També, per tant, els recursos de **defensa jurídica** als quals té dret el contribuent i la pròpia administració tributària. I és tendència generalitzada a la majoria de països la incorporació de nous agents que donin suport a la gestió del conflicte incorporant sobretot **mecanismes de mediació i arbitratge** que disminueixen la judicialització i milloren la posició del contribuent davant de l'autoritat fiscal.²¹

Més enllà d'aquests actors n'existeixen d'altres –públics o privats- que contribueixen a enfortir els processos centrals del sistema mitjançant funcions de suport i gestió de coneixement. Alguns d'aquests actors són **les institucions acadèmiques** o les institucions responsables de la **formació** dins de les administracions públiques, així com les **empreses auditores o consultores** que avaluen la gestió o els resultats de processos o organitzacions del sistema. Tot aquest conjunt d'actors–públics i privats- conforma el que anomenem l'ecosistema organitzatiu tributari del qual se'n proposa una representació gràfica.

²¹ Tots aquests actors seran descrits amb més detall per al cas espanyol a la segona part d'aquest document.

Figura 3.2 L'ecosistema tributari



Font: Elaboració pròpia

El model de governança

La complexitat i multidimensionalitat del sistema tributari i l'existència d'un nombre molt gran d'agents implicats, des d'una combinació intensiva de lògiques jeràrquiques i lògiques relacionals i de xarxa, fan imprescindible desenvolupar un marc institucional que articuli ordenadament aquest sistema i en permeti la seva governança. És a dir, cal establir les normes i procediments que estructurin les interaccions socials, els mecanismes que restringeixen o permeten els comportament dels actors (North 1990) i els òrgans que articulen els espais de debat, negociació i presa de decisions .

Considerar la importància de les institucions formals i també les informals i relacionals no jeràrquiques és fonamental a l'hora d'estructurar el sistema de governança dels sistemes tributaris moderns. La gover-

nança del sistema —no només el govern— ha de combinar mecanismes normatius, d'autoritat, contractuals, relacionals i informals.²² En el cas del sistema tributari, és especialment rellevant observar quines són les normes formals que el conjunt d'agents està obligat a complir però cal tenir en compte també, el conjunt de normes informals que regeixen, *de facto*, el seu comportament envers l'administració tributària. A l'hora d'avaluar els resultats recaptatoris aconseguits pel conjunt del sistema tributari, serà fonamental esbrinar quin és el grau d'influència que tenen tots i cada un dels components d'aquest sistema institucional i organitzatiu i el seu sistema de relacions.

L'estructura bàsica d'aquest model de governança passa per construir mecanismes d'articulació dels òrgans que permeti la integració global del sistema. La proposta concreta sobre aquests components es desenvolupa en la tercera part d'aquest document, però s'apunten aquí els principis bàsics que hauran de regir aquest disseny. El focus del disseny, cal recordar-ho, és l'estructuració d'un sistema organitzat al voltant de la funció bàsica de la recaptació tributària. Aquesta funció té un marc jeràrquic de referència ben clar: la política fiscal i la legislació i normativa formal que se'n derivi. La missió del sistema tributari es focalitza en la implementació efectiva de la política fiscal i en l'assegurament de l'assoliment de les previsions d'ingrés.

Els components organitzatius d'aquesta estructura, com ja s'ha observat amb anterioritat, són molts i de molt diversa naturalesa. El sistema de relacions que haurà d'articular el model de governança entre tots aquests òrgans i agents haurà de ser coherent amb la condició, posició

²² Les institucions formals s'introdueixen a la societat a través d'institucions estatals i són aplicades i supervisades pel govern en base a les lleis. Exemples d'institucions formals en l'àmbit tributari podrien ser l'autoliquidació, els diferents mètodes de control, etc. En canvi, les normes informals es creen, es comuniquen i s'apliquen fora dels canals aprovats oficialment (Helmke & Levitsky 2004). Normalment es tracta de regles que es perpetuen a través de les costums i tradicions, els codis de conducta o les conviccions sobre el que resulta apropiat.

i funció de cada un d'ells. Això fa necessari utilitzar mecanismes d'agregació i integració, tant verticals com horitzontals, de diferent naturalesa. Entre aquests mecanismes en destaquen els següents:

- Estructures basades en el model d'agència (contractualització d'objectius i recursos i autonomia de gestió)
- Estructures jeràrquiques
- Sistemes regulatoris i acreditació de funcions
- Mecanismes de gestió de xarxes
- Metodologies de gestió relacional
- Sistemes d'informació interconnectats i compartits

Aquests mecanismes han d'anar acompanyats de comportament coherents amb els principis que sustenten la fiscalitat pública: reciprocitat i solidaritat del conjunt de la societat en la contribució necessària per a la provisió de béns i serveis públics d'interès general i col·lectiu. Aquests comportaments, vénen determinats per els valors dominants en la societat respecte del fet fiscal, tal i com es proposa en aquest document que s'interpreti la fiscalitat. Perquè sigui així serà, imprescindible, com a mínim:

- Supòsit de consciència fiscal contributiva plena per part dels contribuents
- Possibilitat de confiança màxima en el sistema institucional (pel que a l'ingrés i pel que fa a la despesa) per part de la ciutadania
- Rigor extrem en l'exigència del compliment de les obligacions tributàries
- Accessibilitat i transparència sobre el resultat tributari
- Protecció plena del dret a la protecció de dades

A partir d'aquest elements d'integració i garantint una pràctica molt exigent dels valors enunciats caldrà construir l'entramat institucional i organitzatiu que permeti l'operativització del sistema tributari. Els principals instruments que caldria contemplar són:

- Autoritat fiscal (ministeri d'Hisenda)
- Consell tributari (Òrgan de govern del sistema de recaptació tan inclúsiu com sigui possible)
- Administració tributària pública (agències públiques de gestió autònoma sota model d'agència)
- Organismes de titularitat o funció pública especialitzats (registres i d'altres assimilables)
- Operadors privats de funcions i processos de gestió tributària regulats, acreditats i contractualitzats
- Intermediaris fiscals
- Gestors de la conflictivitat tributària (sistema judicial, arbitratges i mediació)
- Contribuents

Aquests són el conjunt d'elements que es proposen per a construir el model de governança del sistema tributari amb l'objectiu d'acostar el sistema fiscal en un element de cohesió i inclusió social. Caldrà passar d'aquests elements i principis a una estructura orgànica u organigrama. No és, però, aquesta la prioritat sinó que ho és garantir que les bases de la governança seran incorporades. Un plantejament típicament jeràrquic del model tendirà més aviat a provocar desviació cap a un sistema basat en el control i l'autoritat sobre el qual hi ha llarga experiència i que ha aportat, com es podrà observar a continuació, resultats contradictoris i insuficients. No hi ha possibilitat d'arribar a un sistema fiscal i tributari sostenible i fiable si en la seva base no figuren els pilars

fonamentals de la confiança institucional i la reciprocitat social. Cap mecanisme d'autoritat i control per si sol pot substituir a llarg termini (ni segurament a mig o curt) aquestes bases essencials de la fiscalitat democràtica.

PART II. EL MODEL TRIBUTARI ESPANYOL

4. La política fiscal i l'ingrés a Espanya

*Taxation with representation
ain't so hot either*

Gerald Barzan*

La política fiscal a Espanya

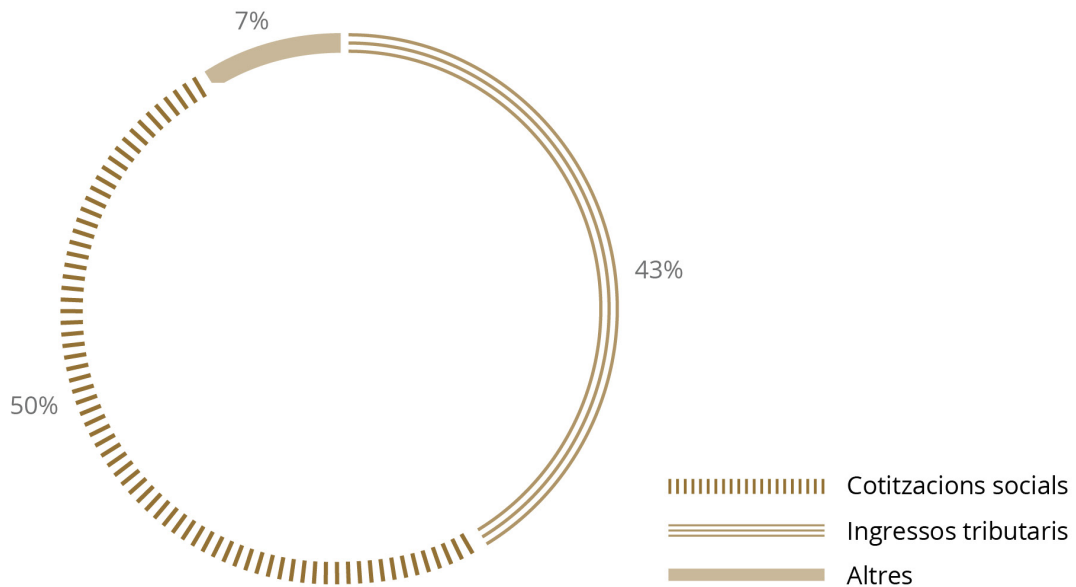
La política fiscal a Espanya contempla que els ingressos proveniguin fonamentalment de dues fonts: les cotitzacions a la Seguretat Social i els impostos, taxes i arbitris. Les cotitzacions a la Seguretat Social són aquelles contribucions que fan els ciutadans per poder ser inclosos en el Sistema de Seguretat Social, fet que els reporta beneficis relacionats amb l'assistència mèdica i la possibilitat de gaudir de prestacions d'atur o jubilació. En canvi, els ingressos tributaris fan referència a tots aquells recursos que paguen els contribuents a canvi de "res en concret" i que es recapten a partir de diferents figures impositives. Així, mentre les cotitzacions es paguen a canvi d'uns contraprestacions, els impostos no tenen un destí específic. Aquest és l'element clau que els distingeix.

El conjunt de la recaptació impositiva i de les cotitzacions socials configuren més del 90% dels ingressos tributaris totals que l'estat té disponibles per finançar el seu estat del benestar. L'any 2013, les cotitzacions a la Seguretat Social van ser la partida d'ingrés més quantiosa per a l'Administració General de l'Estat i va suposar pràcticament la meitat dels ingressos totals, superant la recaptació impositiva. La rellevància

* Gerald Barzan és un humorista nord-americà. La traducció de la frase seria "La taxació, amb representació, tampoc és tan sexy". Els autors amb preferit mantenir-la en el seu idioma original per mantenir el seu impacte i la seva referència irònica a la frase "no taxation without representation".

de les cotitzacions a la Seguretat Social en la vessant dels ingressos públics és, doncs, inqüestionable (vegeu figura 4.1).

Figura 4.1 Ingressos de l'Estat espanyol (2013)



Font: Elaboració pròpia a partir de MINHAP. Comptes Generals de l'Estat

A Espanya, la gestió administrativa d'aquests dos grans volums d'ingressos correspon a administracions diferents i duu implícites tasques clarament diferenciades. D'una banda, la Seguretat Social és un organisme força especialitzat en tant que recull un tipus de contribució molt específica i de la qual només es poden beneficiar els qui hi han contribuït pagant cotitzacions. L'alt nivell d'ingressos que gestiona es correspon també amb un elevat nivell de despesa; la Seguretat Social s'encarrega del pagament de les pensions de jubilació, de les prestacions als aturats i de l'assistència sanitària, entre d'altres. En canvi, l'administració tributària, objecte de focus d'aquest estudi, desenvolupa les funcions necessàries per a la recaptació d'impostos però no gestiona pròpiament l'ús dels ingressos recaptats, sinó que la transfereix a

les diferents instàncies de govern perquè aquestes puguin implementar les diferents polítiques de despesa.

Mentre la Seguretat Social forma part del Ministeri de Treball i Seguretat Social, l'administració tributària conforma el Ministeri d'Hisenda i Administracions públiques. Dins d'aquest ministeri, la Direcció General de Tributs (DGT), depenent directament del Secretari General d'Hisenda, és l'organisme encarregat de **proposar, elaborar i interpretar la normativa tributària en mans del poder executiu**. Aquesta direcció general dissenya la política d'ingressos impositius a partir de les previsions de recaptació associades a cadascun dels impostos i els possibles efectes indirectes que poden generar els canvis en la normativa tributària.²³

L'estructura impositiva

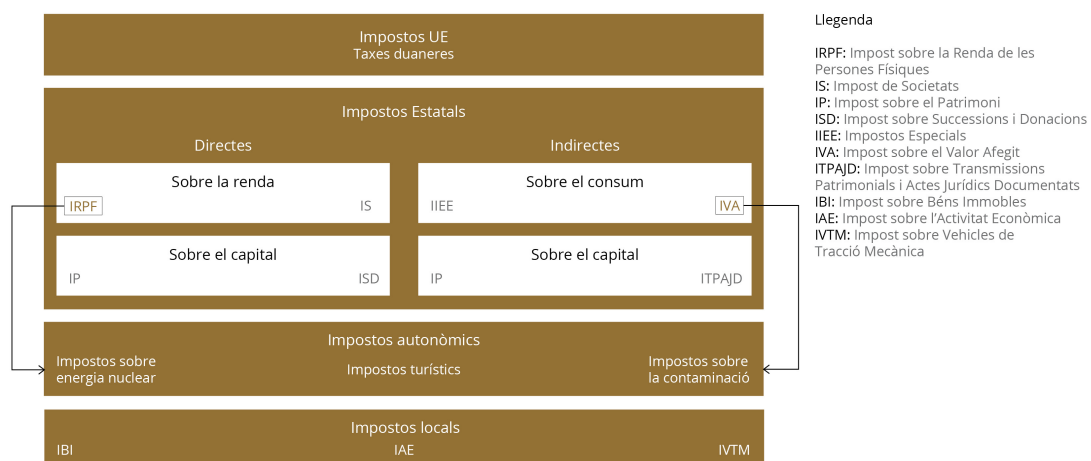
L'estructura impositiva vigent a l'Estat espanyol està composta per diferents figures impositives que graven la renda, el capital, les transaccions econòmiques, etc., d'acord als principis de generalitat (tothom està obligat a pagar impostos) i d'equitat social i justícia redistributiva (cadascú paga segons les seves capacitats). Com en la resta de països que han desenvolupat una consciència cap al medi ambient i altres béns col·lectius, també existeixen impostos que tenen per objectiu fomentar la sostenibilitat global del sistema mitjançant la introducció de desincentius a les activitats que hi actuïn en contra.

Les característiques políticoadministratives de l'Estat espanyol –la seva pertinença a la Unió Europea i el seu sistema polític descentralitzat– comporten l'existència de quatre subjectes actius encarregats de recap-

²³ A més a més, també s'encarrega de l'ajust dels impostos d'acord amb la normativa europea i és l'òrgan que vetlla per evitar la doble imposició i tot el que tingui relació amb la tributació internacional.

tar els diferents impostos: la UE, l'Estat espanyol, les Comunitats Autònomes i el nivell local. L'administració estatal gestiona els impostos directes (que graven les persones físiques o jurídiques)²⁴ i indirectes (que graven les transaccions)²⁵. Les CCAA poden crear impostos en diferents àrees de la seva competència i, en alguns tipus d'impostos –com l'IRPF– tenen competències per modificar parcialment el tipus impositiu. A nivell local existeixen tipus impositius comuns a tots els municipis però els nivells de tributació poden variar en funció de decisions polítiques de cada govern²⁶.

Figura 4.2 Estructura impositiva a l'Estat espanyol



Elaboració pròpia a partir de Iglesias (2015, p.50)

²⁴ Entre els impostos directes destaquen l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF), l'Impost de Societats (IS) o l'Impost de Patrimoni (IP). Els dos primers graven els ingressos obtinguts per les persones físiques (IRPF) i per les persones jurídiques (IS), mentre que el tercer grava les propietats que estiguin en possessió d'alguna persona.

²⁵ Entre els impostos indirectes destaquen els Impostos Especials (IIEE), l'Impost sobre el Valor Afegit (IVA) i l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats. Els dos primers graven la compra de productes i serveis, mentre que el segon grava els canvis en la propietat dels béns.

²⁶ És el cas de l'Impost de Béns Immobles (IBI), que grava els habitatges, o l'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica (IVTM).

Els tipus impositius nominals a Espanya són molt similars als d'altres països semblants en els seus nivells de desenvolupament econòmic (països de l'OCDE i la UE). El percentatge establert per llei a Espanya en relació a les tres grans figures impositives iguals a la UE és, tal com s'observa a la Taula 4.1, del 45% per l'IRPF, el 25% per l'IS, i el 21% per l'IVA. La similitud en els tipus nominals arreu d'Europa demostra que, malgrat que existeixin diferents models d'estat del benestar, els diferents governs han arribat a la conclusió compartida que, per poder garantir els compromisos inherents als estats de benestar moderns, es fa necessari exercir una pressió fiscal a persones, empreses i consum de característiques similars.

Taula 4.1 Tipus impositius mitjans dels principals impostos a la UE

	IRPF	IS	IVA
AT	50	25	20
BE	53,7	34	21
BU	10	10	20
CY	35	12,5	19
CZ	22	19	21
DE	47,5	30,2	19
DK	44,6	24,5	25
EE	21	21	20
EL	46	26	23
ES	45	25	21
FI	51,5	20	24
FR	50,3	38	20
HR	47,2	20	25
HU	16	20,6	27
IE	48	12,5	23
IT	47,9	31,4	22
LIT	15	15	21
LU	43,6	29,2	15
LV	24	15	21
MT	35	35	18
NL	52	25	21
PL	32	19	23
PT	56,5	31,5	23
RU	16	16	24
SE	56,9	22	25
SK	25	22	22
SL	50	17	20
UK	45	21	20
UE28	39,4	22,9	21,53

Font: Eurostat

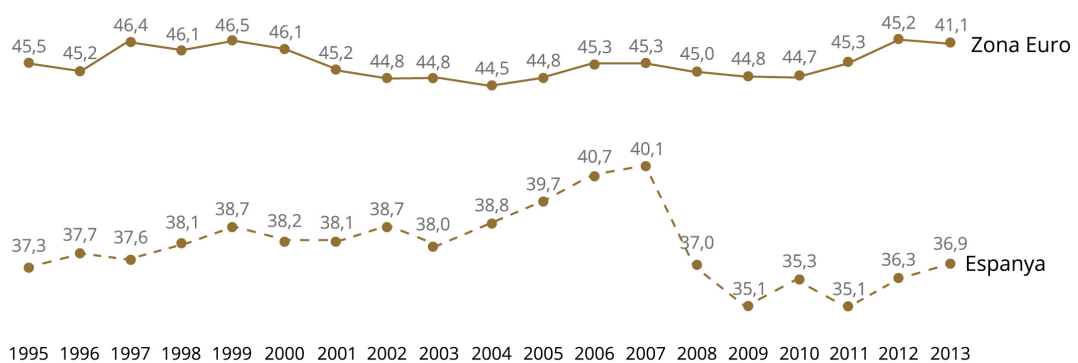
La recaptació efectiva

Malgrat la similitud dels tipus impositius espanyols amb els de la resta de països de la UE, les dades mostren que la recaptació real a Espanya

és inferior a la mitjana europea. En els darrers anys, especialment a partir de l'esclat de la crisi immobiliària i l'inici de la crisi financera, la recaptació efectiva a l'Estat espanyol s'ha situat al voltant del 36% del seu PIB, mentre la mitjana europea s'aproxima al 45% (Vegeu figura 4.3). Els baixos ingressos públics afecten directament els nivells de despesa que pot afrontar l'Estat espanyol.

Figura 4.3 Evolució dels ingressos públics (percentatge PIB)

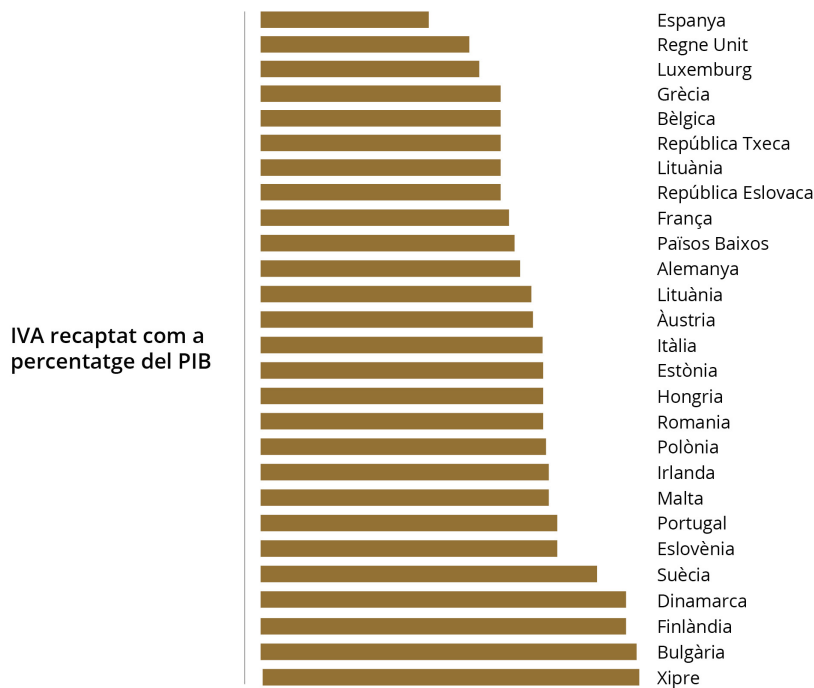
Evolució dels ingressos públics en % del PIB



Font: Consell Europeu i elaboració pròpia

A Espanya, la contribució de les diferents figures impositives al cistell d'impostos és diferent a la que trobem a la resta d'Europa, especialment pel que fa a l'aportació dels impostos indirectes. Els baixos nivells de recaptació total sobre el PIB de l'Estat espanyol són especialment destacables, i responen eminentment a la baixa capacitat recaptatòria de l'IVA. Com s'observa a la figura 4.4 Espanya, se situa a la cua de la recaptació d'IVA.

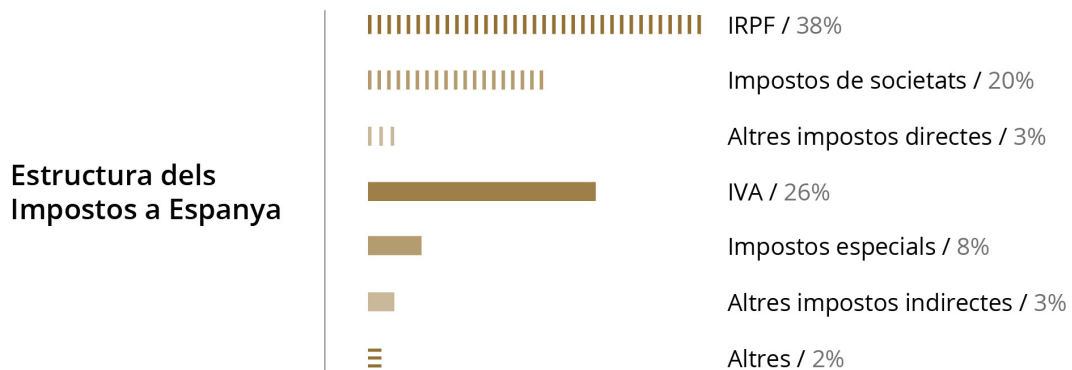
Figura 4.4 IVA recaptat com a percentatge del PIB



Font: Elaboració pròpia

La figura 4.5 permet observar que, a Espanya, els tipus impositius que generen un major percentatge de la recaptació són els que graven els ingressos directes, (IRPF i IS) que suposen un 61% dels ingressos totals. Els impostos indirectes suposen un 37% de la recaptació i, entre aquests, l'IVA és el més important. Finalment, el 2% restant es correspon a diferents taxes i altres tipus d'impostos. Aquest fet ha portat a alguns autors (de la Torre 2014) a afirmar que la major part de la càrrega impositiva està suportada pels treballadors assalariats. Si això és així, converteix el sistema en molt poc equitatiu.

Figura 4.5 Recaptació d'ingressos impositius desglossada per tipus d'impost



Font: Memòria de l'AEAT 2013

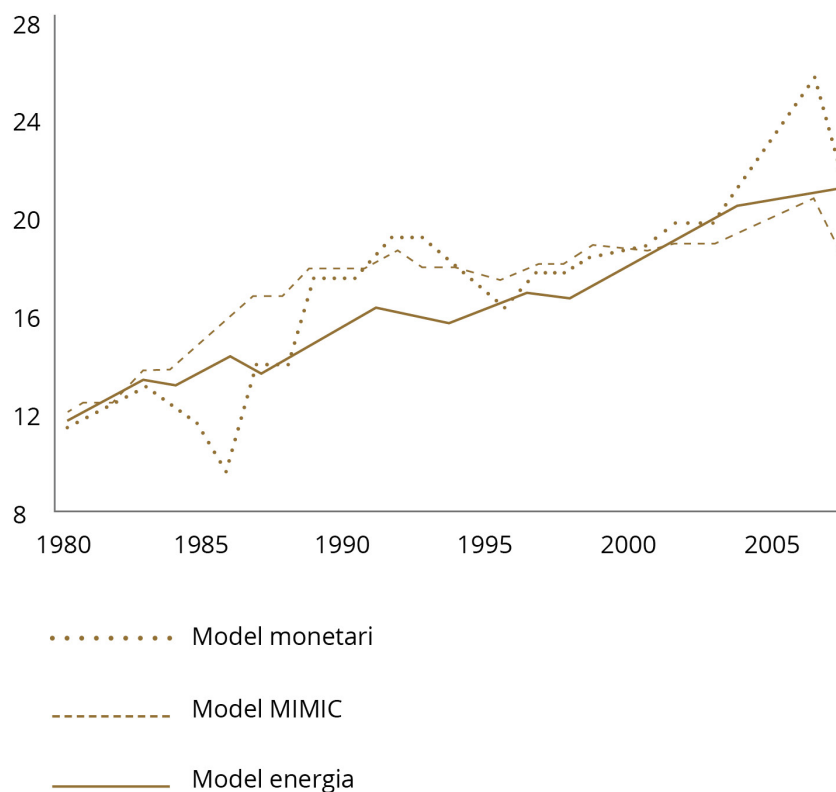
Les causes de la baixa recaptació

Entendre les causes de la baixa recaptació és fonamental per poder millorar els ingressos públics. Com és possible que amb unes càrregues fiscals homologables a la resta de països de l'OCDE, a Espanya es recapti menys? Un element que podria explicar aquesta realitat és la diferència entre els tipus reals i els tipus efectius que paguen els contribuents per cada impost.²⁷ Tanmateix, diversos estudis defensen que el cas espanyol no és especialment preocupant en relació als tipus efectius. Amb dades del 2009, el tipus mitjà efectiu de l'Impost de Societats a Espanya era del 22% mentre que la mitjana per a la UE era de l'11% (Sanz et al. 2011). Per tant, la diferència en els tipus efectius no sembla que sigui la causant de la baixa recaptació en impostos sobre el PIB en el cas espanyol, encara menys quan s'observa l'altra cara de la moneda de la recaptació: els nivells d'economia submergida.

²⁷ Els tipus reals indiquen el percentatge sobre l'activitat econòmica a pagar que fixa cada impost, mentre que els tipus efectius són els que acaben pagant de mitjana els contribuents. Aquesta diferència és possible gràcies a deduccions i justificacions previstes en la pròpia llei que permeten reduir el gravamen de l'impost. Malgrat que els tipus reals siguin similars a la mitjana europea, els tipus efectius en algun tipus d'impostos es troben força per sota, fet que pot explicar en part les causes de la menor recaptació dels diferents tipus d'impostos.

L'economia submergida és, sense cap mena de dubte, el principal motiu de la baixa recaptació a Espanya. D'acord amb Arrazola et al. (2011) el volum de l'economia submergida a Espanya ha augmentat dràsticament en les tres darreres dècades. Tal com es pot veure en la figura 4.6, l'economia submergida s'ha duplicat en aquest període i, encara que s'apliquin models de càlcul diferents²⁸, la tendència a l'alça és irrefutable. Un fet especialment rellevant que remarquen Arrazola et al. és que si el PIB espanyol s'ha duplicat en aquest període els nivells d'economia submergida s'han quadruplicat.

Figura 4.6 Proporció estimada de l'economia submergida sobre l'economia total

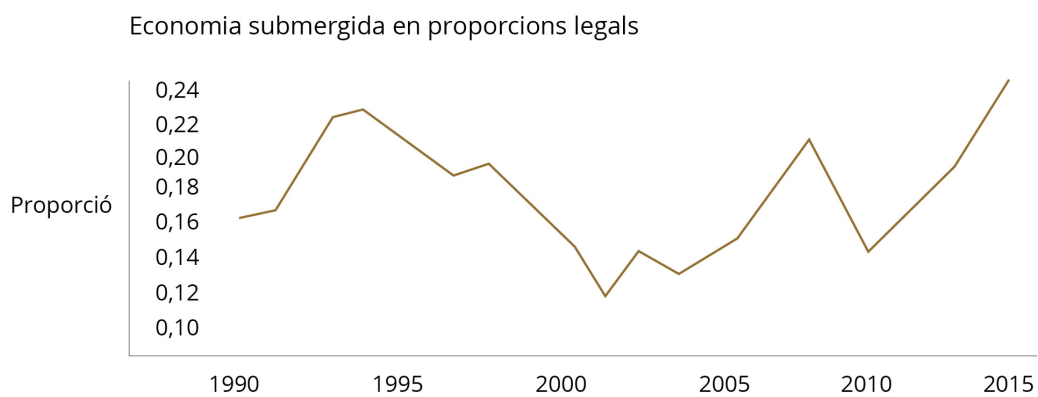


Font: Arrazola et al. (2011, p.83)

²⁸ Arrazola et al. (2011) entre el model monetari, el model de l'energia i el model MIMIC. El model monetari es calcula a partir de contraposar els volums de transaccions totals i els volums de transacció monetàries; el model de l'energia es calcula a partir de la detecció d'anomalies de demanda energètica que no es poden explicar per les variables habituals (renda, preus relatius, cicles productius, etc.) però que estan associades a diferents nivells de pressió fiscal; el model MIMIC considera que l'economia submergida és una variable no observable però que està determinada per variables observables, en les quals es fixa per determinar el volum d'economia submergida.

Dades més recents sobre l'augment de l'economia submergida a Espanya publicades per Mauleón (2014; vegeu la següent Figura) mostren algunes diferències amb les anteriors però coincideixen a remarcar un ascens dels nivells de frau fiscal des de principis dels 2000', que s'ha situat a nivells al voltant del 20% sobre el PIB.

Figura 4.7 Economia submergida com a proporció de la legal

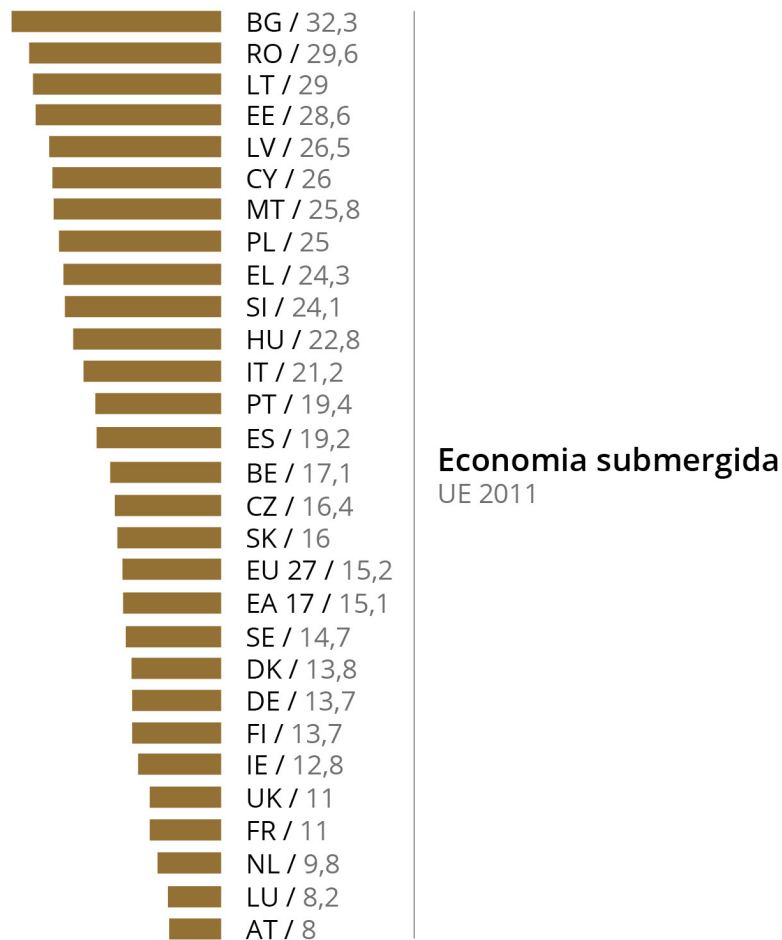


Font: Mauleón (2014, p.8)

Arrazola et al. defensen que la principal raó que hi ha darrere l'increment de l'economia submergida és l'increment de la pressió fiscal experimentat en aquest període. Malgrat l'augment constant de la pressió fiscal no s'ha ingressat tot el que estava previst perquè aquest creixement va generar que una part de l'economia legal passés a ser submergida i deixés de pagar impostos. De fet, segons els seus càlculs aproximadament cada any s'han deixat d'ingressar 30.000 milions d'euros (de l'any 2.000) com a conseqüència de l'economia submergida. A nivell europeu, l'economia espanyola és una de les que pateix unes taxes d'economia submergida superiors a la mitjana europea i pràcticament només els països de l'Europa de l'Est tenen nivells superiors. A més a més, els nivells d'economia submergida a Espanya dupliquen els

nivells dels països que tenen una economia submergida més baixa. La comparativa es pot veure en la figura 4.8.

Figura 4.8 Economia submergida per Estats membres de la UE (2011)



Font: Elaboració pròpia a partir de Jensen i Wöhlbier (2012, p.12)

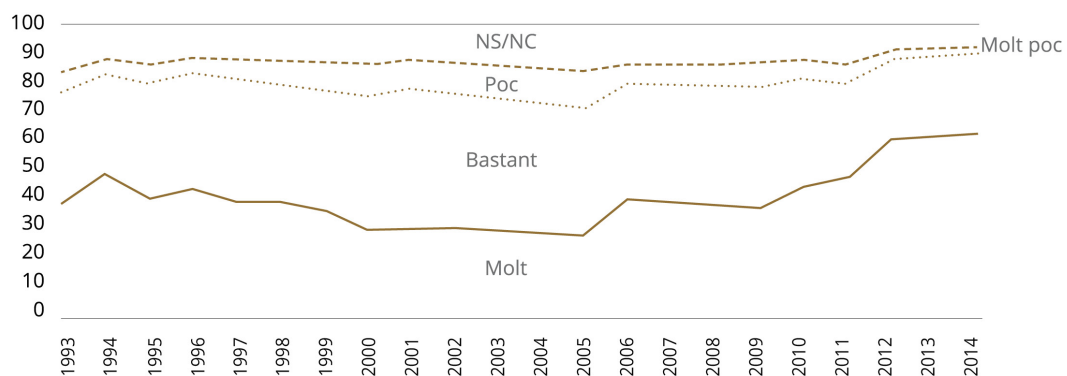
Factors que afecten la recaptació a Espanya

L'existència i la percepció de frau fiscal

Les dades del CIS corroboren que l'existència de frau fiscal és una percepció altament estesa entre la població, fet que implica la normalització d'aquest fet i, en conseqüència, l'extensió de baixos nivells de consciència tributària. Quan la ciutadania considera que bona part dels seus

veïns defrauda fiscalment, aquesta acció deixa d'estar sancionada socialment i esdevé una pauta de conducta que no és moralment reprovable. D'aquesta manera, hi pot haver certs perfils de contribuents que decideixin optar per practicar el frau fiscal. És especialment remarcable que la percepció de frau fiscal hagi incrementat des de l'esclat de la crisi econòmica.

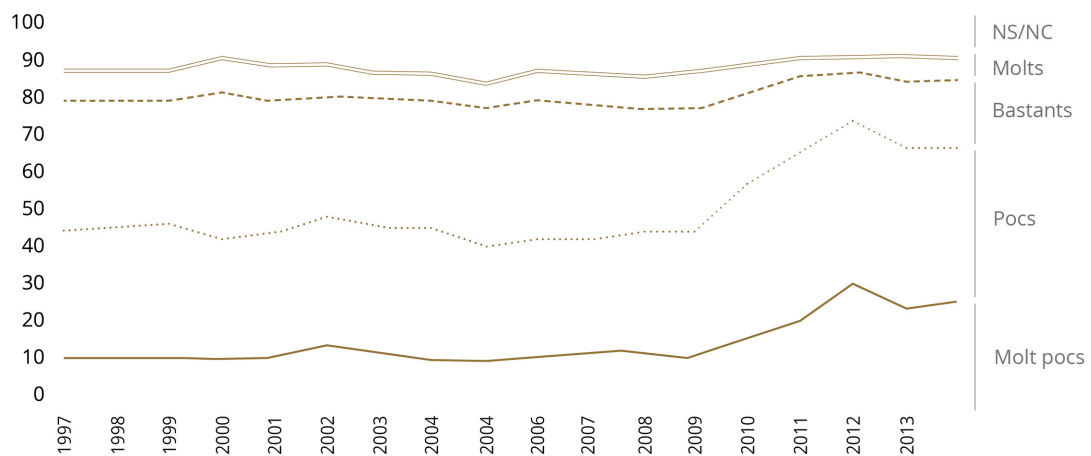
Figura 4.9 Percepció de frau fiscal a Espanya



Font: Elaboració pròpia amb dades del CIS

Aquestes dades cobren importància quan es contrasten amb les dades del CIS mostrades a la Figura 4.9, on es pot veure com, des de l'esclat de la crisi, la ciutadania de l'Estat espanyol percep que la lluita contra el frau fiscal no és prou efectiva. Si l'any 2008 la gent que considerava que l'administració s'esforçava poc o molt poc contra el frau suposava un 40%, l'any 2014 aquest percentatge arribava al 67%.

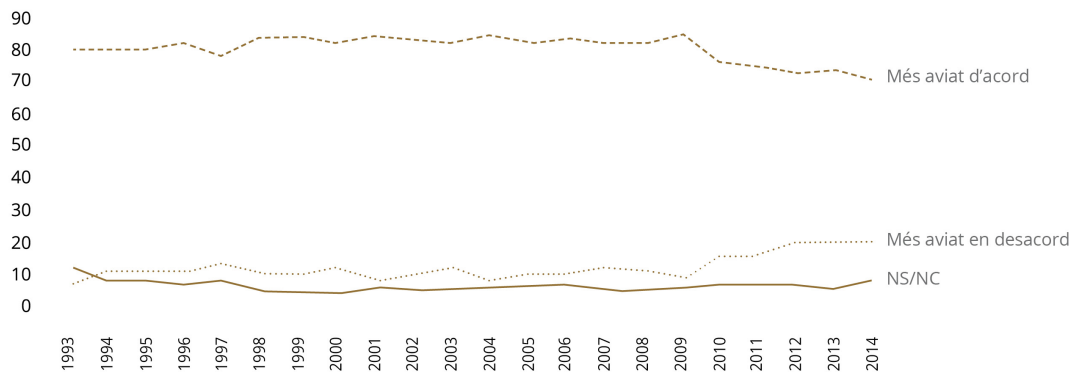
Figura 4.10 Percepció de l'esforç de l'Administració contra el frau fiscal



Font: Elaboració pròpia amb dades del CIS

Per tant, la percepció que l'Administració a Espanya no fa prou contra el frau fiscal és un element que mina la consciència tributària de la ciutadania i que pot suposar un incentiu per als contribuents per intentar esquivar les seves obligacions fiscals. Aquesta realitat es confirma quan s'observa que la ciutadania no paga els impostos per voluntat pròpia sinó per por dels controls d'Hisenda. Les dades del CIS mostren que des dels anys 90' més d'un 80% de la ciutadania espanyola considera que els contribuents no enganyen més a Hisenda per por dels controls. El compliment de les obligacions tributàries venia determinat essencialment per la por a la sanció fet del qual es desprèn que, si hi hagués menys controls, la gent pagaria menys. Tot i que la reducció no ha estat molt important, en els darrers cinc anys, aquest percentatge s'ha reduït un 10%, mostrant una lleugera tendència de millora d'aquest indicador.

Figura 4.11 Influència del control de l'AEAT en el compliment

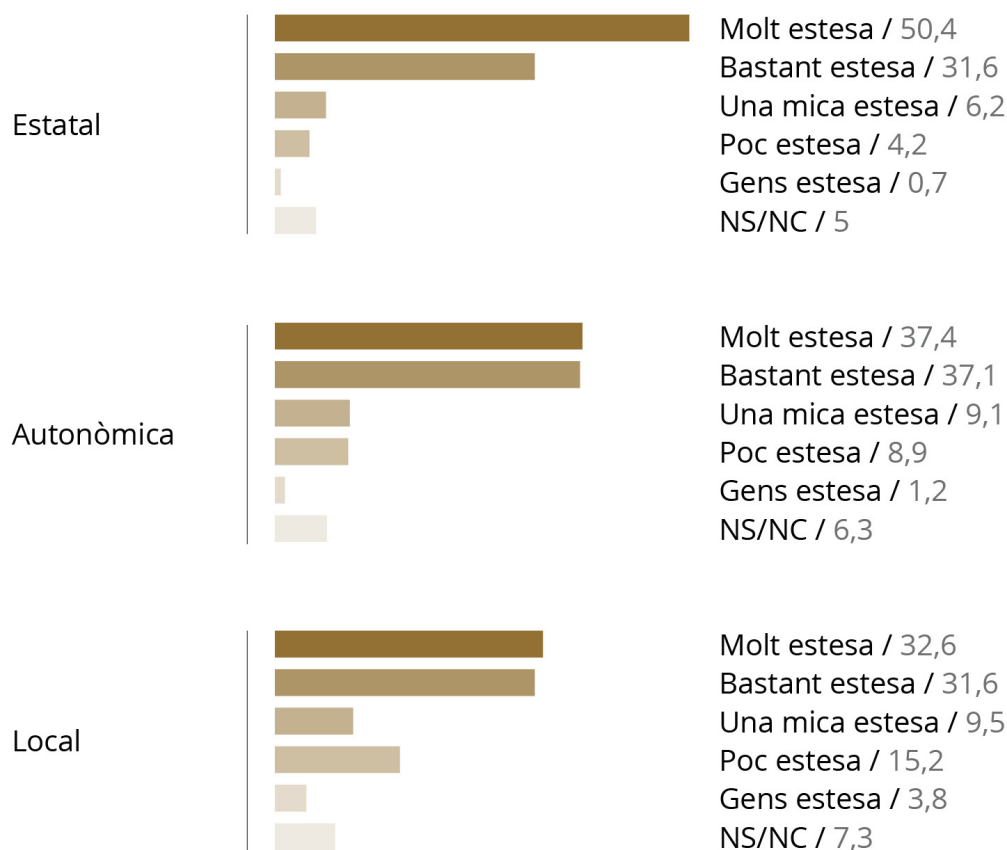


Font: Elaboració pròpia amb dades del CIS

La percepció de corrupció a Espanya

D'acord amb les dades recollides pel CIS al llarg dels últims anys, existeix una àmplia majoria de la població que té la percepció que la corrupció està molt o bastant estesa en tots els nivells polítics (tot i que en els més propers a la ciutadania la percepció és menor). Aquesta percepció de la corrupció en els nivells polítics té la seva translació directa sobre uns nivells menors de consciència fiscal, ja que els contribuents són més reticents a pagar els seus impostos si perceben que els recursos els gestionaran persones de dubtosa integritat.

Figura 4.12. Percepció d'extensió de la corrupció



Font: CIS, Estudi 2956 (2012)*

Aquestes dades de percepció de la corrupció queden corroborades a partir d'altres indicadors sobre corrupció com l'Índex de Percepció de Corrupció elaborat per Transparència Internacional, que situa l'Estat espanyol com el 19è Estat de l'Europa occidental (UE-28+Noruega i Suïssa) en el rànquing. Per tant, Espanya és un dels Estats en què la percepció de la corrupció segueix sent de les més altes de l'entorn europeu i això té unes conseqüències clares sobre els nivells de recaptació tributària.

La baixa legitimitat que la ciutadania atribueix al sistema polític contrasta amb la percepció positiva que té la ciutadania sobre l'ús que es

* Basat en la pregunta: ¿Hasta qué punto cree Ud. que está extendida la corrupción en la política nacional/autonómica/local?

fa dels recursos públics (Ramió 2012). A l'Estat espanyol, els béns i serveis públics proveïts per les administracions públiques es valoren de manera molt positiva. A nivells comparats, els serveis públics a Espanya són dels més ben valorats de tota Europa. Així, malgrat tenir bons serveis públics, consideren que els recursos amb els quals contribueixen a la societat no estan ben gestionats. El problema a l'Estat espanyol, per tant, no rau en la percepció de la qualitat dels serveis, sinó en la valoració que es fa dels representants polítics i dels gestors públics. Dit d'una altra manera, existeix legitimitat raonable de les polítiques de despesa, malgrat que les institucions polítiques tenen molt poca legitimitat.

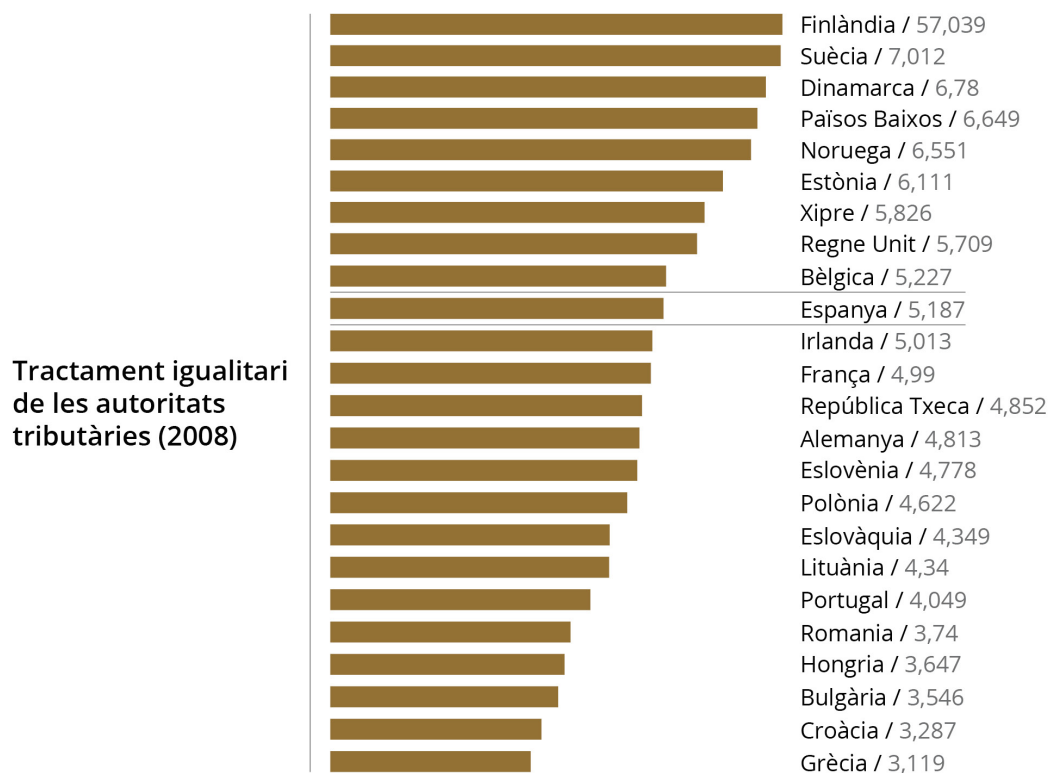
La percepció d'equitat del sistema tributari a Espanya

A la primera part s'ha observat que un altre element que pot afectar la consciència tributària és la percepció d'equitat del sistema a Espanya, que ve en gran part condicionada per la naturalesa de la política tributària. En aquest sentit, les dades de l'Enquesta Social Europea del 2008 permeten fer-se una idea de les percepcions sobre el tractament equitatiu de les autoritats tributàries. A partir de la pregunta "[...]a Espanya, Hisenda dóna tracte de favor a determinades persones o tracta a tothom per igual?", els enquestats havien de situar-se en una escala del 0 al 10 en què 10 es corresponia a un tractament absolutament igualitari i 0 a l'existència de tractes de favor a alguns contribuents.

Tot i que es pot veure que la posició d'Espanya es troba en valors mitjans, es troba quasi dos punts per darrera d'alguns dels països més avançats com Suècia i, a més a més, és important interpretar les dades

amb cura ja que es corresponen al 2008²⁹ i els efectes de la crisi econòmica i mesures com l'amnistia fiscal encara no s'havien aplicat.

Figura 4.13 Percepció de tracte igualitari per part de les autoritats tributàries



Font: Elaboració pròpia a partir de l'Enquesta Social Europea, 4a onada (2008)

Tot i que les dades a nivell comparat no semblen mostrar grans diferències amb altres països veïns com Bèlgica, Irlanda o França, en els últims temps s'han alçat algunes veus crítiques contra la poca equitat del sistema fiscal espanyol. Aquestes crítiques especialment se centren en dos aspectes diferents del sistema fiscal espanyol.

Per una banda, es considera que la càrrega tributària no és equitativa perquè certes categories de renda estan més gravades que d'altres. En el cas espanyol les rendes estan més gravades que no altres indicadors de capacitat econòmica com pot ser el patrimoni o el consum. D'acord amb de la Torre (2014), el 85% dels ingressos per l'IRPF provenen de les

²⁹ Les següents onades de la European Social Survey no inclouen aquesta mateixa pregunta.

rendes del treball, això sumat al fet que les contribucions de la Seguretat Social són el principal ingrés del sector públic, fa que les rendes del treball siguin les principals responsables de la recaptació pública.

L'altre element que fa el sistema tributari espanyol poc equitatiu és la normativa fiscal, degut a l'elevat nombre de deduccions, exempcions i bonificacions. La presència dels règims especials generen una estructura fiscal complexa i asimètrica que, a la pràctica, permet fer un sistema d'impostos "a la carta" per als contribuents amb major capacitat econòmica. És per això que alguns experts, com de la Torre (2014) o Iglesias (2015), afirmen que el sistema fiscal espanyol no és equitatiu ja que dota els contribuents amb més capacitat econòmica de més eines per tal de triar els impostos a què se sotmeten i així, pagar-ne menys, fet que atempta contra el principi de generalitat. Algunes d'aquestes eines tenen relació amb determinades formes jurídiques que permeten pagar menys impostos d'una manera legal però en contra del principi d'equitat.

Les amnisties fiscals a Espanya

Un altre element que juga en contra de la construcció d'una consciència tributària és l'amnistia fiscal. Com s'ha vist, aquest és un instrument que permet als contribuents regularitzar els seus recursos no declarats i té una incidència clara sobre els nivells de consciència fiscal. Espanya, a diferència d'altres països, permet a qualsevol contribuent regularitzar la seva situació fiscal en qualsevol moment i, tot i que aquesta regularització, no eximeix dels delictes fiscals, si que en suavitza els càstigs associats. En aquest context, una amnistia fiscal com l'aprovada el 2012, simplement va suposar la reducció del cost de regularitzar els re-

cursos per a aquells defraudadors que ja ho podien fer per mitjans habituals.

A Espanya, l'amnistia fiscal del 2012 tenia com a objectiu augmentar la recaptació d'impostos a partir de la regularització dels béns i recursos no declarats anteriorment. Ara bé, la previsió que es va fer era massa optimista i al final només es va recaptar la meitat del que estava previst. Aquest fet és intrínsecament negatiu perquè un instrument clau de la política econòmica són les previsions, ja que els agents econòmics s'adapten a aquestes i quan hi ha desviacions importants els actors públics perden credibilitat. (de la Torre 2014, p.232). Un segon objectiu de l'amnistia fiscal era fer tornar els recursos que s'havien evadit a l'estranger però, d'acord amb de la Torre aquest objectiu tampoc no es va assolir.

A més a més, és important destacar que els principals efectes de les amnisties fiscals no són els beneficis que implica a curt termini, sinó els costos que duu associats a mitjà o llarg termini. Els ingressos de l'amnistia fiscal a Espanya van ser inferiors als previstos, reduint així els beneficis esperats, però el principal efecte de l'amnistia fiscal ha estat l'expectativa de noves amnisties en el futur i una erosió de la consciència fiscal dels contribuents. Els ciutadans de l'Estat espanyol han vist com als defraudadors fiscals se'ls donava un tracte de favor respecte als que havien contribuït correctament tot aquest temps. Aquest fet, mina la confiança en un sistema tributari just i pot incentivar alguns dels contribuents a intentar no pagar tots els seus impostos. És a dir, es pot entendre que l'amnistia fiscal ha reduït la ja baixa consciència fiscal dels ciutadans espanyols.

5. El model d'organització i gestió tributària a Espanya

Intentarem cooperar al màxim amb l'agència tributària perquè, com a ciutadans, sentim el fort deure patriòtic de no anar a la presó

Dave Barry^{*}

L'AEAT al centre del sistema

L'administració tributària vigent a l'Estat Espanyol té els seus orígens a finals dels anys setanta, en què, coincidint amb l'acabament de la dictadura franquista. L'any 1978, amb l'inici de la transició democràtica, s'introdueixen les figures fiscals (taxes i tributs) a les quals s'ha fet referència en l'apartat anterior, similars als que articulen els sistemes fiscals més desenvolupats del món. Amb l'objectiu de simplificar el conjunt de normes, processos i estructures que caracteritzava l'anterior burocràcia, es procedeix a introduir un nou codi legal, enfocat a eliminar normes innecessàries i simplificar la seva interpretació.

Aquestes novetats en l'estructura tributària de seguida van acompanyades de noves mesures enfocades a millorar l'administració tributària. En aquell moment, el conjunt de **mesures i els discursos adoptats per enfocar la reforma post-burocràtica es nodrien de les propostes provinents de la Nova Gestió Pública**, una nova corrent acadèmica d'origen anglosaxó³⁰. Seguint els preceptes

^{*} Dave Barry és humorista nord-americà. La frase original fa referència a l'agència tributària dels Estats Units d'Amèrica (Internal Revenue Service) i s'expressa de la següent manera: *We'll try to cooperate fully with the IRS, because, as citizens, we feel a strong patriotic duty not to go to jail*

³⁰ Aquesta corrent proposa, entre altres coses, la creació d'unitats de gestió semi-autònomes i descentralitzades, a través de models de relació Principal-Agent, on el principal s'erigeix com l'organització que delega tasques a una altra organització, l'agent. Aquesta relació regeix el Model d'Agència, que es caracteritza per tenir una estructura jurídica

d'aquesta teoria i inspirats també per les experiències d'altres països avançats, com el Regne Unit o Suècia, l'any 1992 es crea l'**Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)**.

Durant la primera etapa d'existència, compresa entre el 1992 i el 2000, l'AEAT es centra a dissenyar l'estructura institucional de l'organització i el seu desplegament a tot el territori de l'Estat³¹, al mateix temps que desenvolupava els serveis de gestió tributària. Durant aquest període, l'AEAT també endega una estratègia de canvi fonamentada en el **desenvolupament de noves fórmules d'administració electrònica**. En aquest sentit, destaca la creació del *Departamento de Informática Tributaria* (DIT), que instal·la un supercomputador molt potent que permet centralitzar les dades obtingudes per mitjà de les declaracions informatives.

La segona etapa, entre el 2000 i el 2010, consisteix en una **major centralització del model de gestió per part del govern espanyol**. Els diferents departaments de l'AEAT mecanitzen la seva intervenció diària en les funcions del sistema tributari i els fluxos d'informació es fan radials entorn de Madrid. En la darrera etapa (del 2010 fins a l'actualitat), s'està implementant l'expedient electrònic en el marc d'una nova plataforma de relació amb el contribuent, la *sede electrónica*³². **La gestió de dades de base digital i la plataforma informàtica es converteixen en els pilars del nou model de l'administració tributària**. Un model que encara està implantant-se però que, quan

diferenciada i un marc propi de responsabilitats productives i econòmiques. La seva orientació és plenament productiva i està regulada per un contracte de gestió a mig termini que es configura com el mandat que ha de complir l'agència.

³¹ A juliol de 2013, els serveis territorials de l'administració tributària estaven constituïts per 17 Delegacions Especials, 39 Delegacions, 232 Administracions, 36 de les quals Duanes. (Gascón 2014)

³² La *sede electrónica* és una plataforma virtual que facilita la relació no presencial entre l'administració tributària i qualsevol contribuent des d'on es poden dur a terme tots els procediments i gestions fiscals. És un instrument per exercir pressió fiscal indirecta que contribueix a reduir els costos de compliment i augmentar l'eficiència en la gestió del sistema tributari.

acabi, serà presumiblement irreversible (Consell Assessor per a la Transició Nacional 2013, p.14).

Des del 2010 s'està posant en marxa **l'Administració tributària electrònica**, on l'actual desplegament territorial d'oficines busca ser substituït per una gestió automatitzada de dades i procediments tributaris a partir d'una plataforma virtual. La implementació de la *Sede Electrónica* representa, doncs, el **procés de substitució del factor humà pel factor tecnològic**. Aquests canvis tenen per objectiu la millora de les relacions de l'AEAT amb els contribuents, ja que l'AEAT pretén optimitzar el servei que ofereix als ciutadans, adequant-se a les noves realitats de comunicació en què les TIC juguen un paper essencial.

La informatització permet un major control i la disposició de grans volums d'informació. El *Departamento de Informática Tributaria* creat als anys 80 s'ha anat adaptant al sorgiment de les noves tecnologies de la informació i la comunicació per tal d'oferir un servei més eficient i aconseguir tenir tots els contribuents correctament identificats. L'administració tributària espanyola va ser de les primeres administracions a disposar de la figura del *Chief Information Officer* (CIO), un director especialitzat en la gestió de la informació a partir de les noves tecnologies. L'any 2012, la *Dirección General de Informática Tributaria* estava formada per 1.200 persones que garantien l'accés d'aproximadament 60.000 usuaris a les intranets i extranets de l'AEAT.

Quadre 5.1 El control del processament de dades

Espanya no és un cas apart, sinó que la creació d'una unitat interna de processament de dades ha tingut lloc a totes les administracions tributàries de l'OCDE. Ara bé, un element clau és qui gestiona aquesta unitat. La major part dels casos, incloent Espanya han optat per mantenir el control de la gestió de les dades internalitzat, però també és cert que hi ha un 19% dels països que han externalitzat aquestes funcions. Entre aquests països destaca la presència del Regne Unit i Austràlia, dos dels models d'administració tributària capdavaners. Tot i això, l'externalització del control sobre aquestes dades personals, com succeeix en molts altres àmbits del sector públic, és una qüestió espinosa, ja que són la base principal gràcies a la qual pot funcionar el sistema tributari.

Font: OCDE (2013d)

La politització de l'agència

Formalment, l'Agència Tributària és una entitat de dret públic, amb un règim jurídic propi que li confereix certa autonomia pressupostària, de gestió de personal i d'estructuració interna. La seva naturalesa jurídica respon, com s'ha comentat, als preceptes de la teoria de l'Agència, que estipula que un principal (en aquest cas el Ministeri d'Hisenda) delegui en un agent (l'AEAT) determinades responsabilitats perquè les pugui exercir de manera independent i complir així amb la normativa sense que el principal hi pugui intervenir discrecionalment. Per aconseguir-ho, el principal confereix als responsables de l'Agència facultats importants en la gestió dels seus recursos i els fa responsables de l'obtenció de resultats prèviament definits a través de sistemes de planificació i control basats en l'avaluació del rendiment. Partint d'aquestes bases, la creació de l'AEAT al principi de la dècada dels anys 90 hauria d'haver servit perquè l'administració tributària es gestionés de manera independent dels poders polítics.

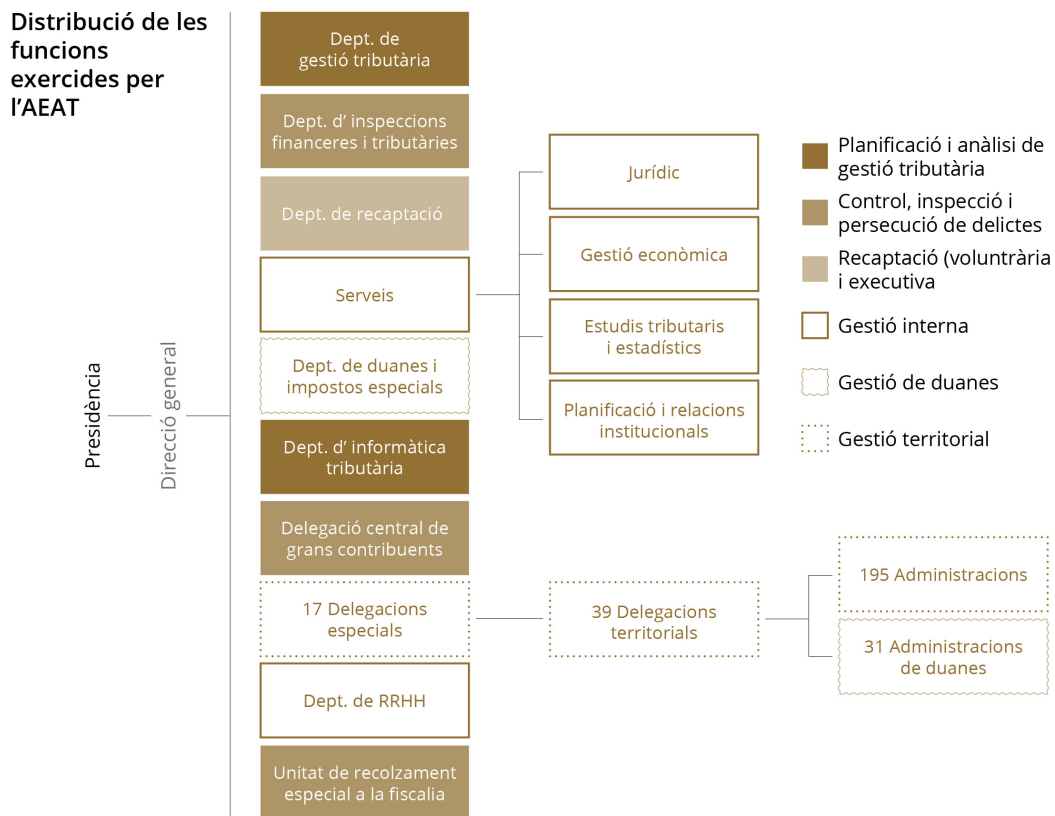
Tanmateix, l'aparent autonomia i independència d'acció de l'AEAT es veu condicionada, en primer lloc, pel sistema d'elecció de les seves estructures directives. Deixant de banda la presidència, que és una figura de tipus representatiu, i que ostenta el Secretari d'Estat d'Hisenda, la seva direcció executiva recau sobre la figura d'un Director General que és elegit pel Consell de Ministres i, per tant, sol ser una figura eminentment política. Més enllà que els càrrecs directius siguin elegits discrecionalment pel poder polític, el principal element distorsionador de la independència de l'agència és l'elevat nombre de càrrecs de lliure designació. Aproximadament, es calcula que més dels 1400 inspectors d'hisenda estan en llocs de lliure designació (de la Torre 2014, p.225). Aquest fet, inevitablement, condiciona la independència dels inspectors respecte el poder polític, ja que totes les seves decisions estan condicionades per la possible amenaça de destitució del seu càrrec.³³

Les funcions de l'agència

L'AEAT com a **principal organisme executiu del sistema tributari i duaner espanyol**, concentra la major part de funcions del sistema tributari, cadascuna d'elles exercida per un departament específic i totes elles supervisades únicament per la direcció general de l'Agència. La figura següent il·lustra l'estructura i organització de funcions de l'AEAT.

³³ Aquests fets no són excepcionals en el funcionament de l'AEAT. L'últim cas es va viure a finals del 2013 amb la destitució d'una alta directiva de la Delegació de Grans Contribuents per no haver paralytitzat un expedient, tal com havia requerit el Director General de l'AEAT. Aquesta destitució va generar un seguit de dimissions en cadena i més destitucions d'alts directius. La culminació d'aquests fets va arribar amb unes declaracions del ministre d'Hisenda en què justificava les destitucions perquè els funcionaris no eren del color polític del seu govern.

Figura 5.1 Distribució de les funcions exercides per l'AEAT



Font: AEAT i elaboració pròpia *

En la figura s'observa la divisió de les diferents funcions que té encarregades l'AEAT en els diversos departaments en què està organitzada. En primer lloc, la **funció de planificació i anàlisi de la gestió tributària** implica supervisar tots els tràmits i procediments que requereixen els diferents impostos. En segon lloc, les **funcions de control, inspecció i persecució de delictes** tenen com a missió verificar que els contribuents compleixen adequadament amb les seves obligacions i gestionar l'incompliment. Tercer, la funció de recaptació té com a missió el **disseny de la gestió del cobrament d'impostos**, ja sigui en el període voluntari o per via executiva. La quarta funció és la **gestió**

* No s'han inclòs tots els departaments de l'organigrama. Només s'han seleccionat els més rellevants per a l'objecte d'estudi del present informe.

de duanes³⁴ que gestiona els tributs associats al comerç internacional encara que es tracti de recursos propis de la UE. En cinquè lloc, **la gestió interna** es correspon a les unitats que s'encarreguen de processos de suport i que permeten el bon funcionament intern de l'agència. **Finalment, hi ha unitats de descentralització operativa de l'AEAT** per tal d'acostar-la a la ciutadania. Aquestes, al seu torn, estan dividides en funció del seu nivell territorial: les delegacions especials a nivell de Comunitat Autònoma, les territorials aproximadament a nivell provincial i les administracions en funció de la població en cada delegació territorial.

Aquesta divisió territorial del funcionament de l'AEAT és important a l'hora d'analitzar el finançament de les Comunitats Autònomes. Bona part dels tributs cedits total o parcialment segueixen gestionats per l'AEAT, fet que és rellevant en tant que pot condicionar la relació de l'Agència amb cada comunitat, sobretot a través dels Consells Territorials per a la Direcció i Coordinació de la Gestió Tributària existents en les Delegacions Especials de les 15 Comunitats Autònomes de règim comú (Gascón 2014).

Per descriure el desplegament territorial de l'AEAT, a continuació es presenta l'estructura de l'Agència a Catalunya en la Figura 5.2. Catalunya disposa d'una Delegació Especial de l'AEAT encarregada de tota la Comunitat Autònoma i es divideix en 4 delegacions, una per cada província. La delegació de Barcelona concentra 22 de les 29 administracions existents a Catalunya, Girona en disposa de 3 i Lleida i Tarragona 2 cadascuna.

³⁴ El cas de les duanes és especialment rellevant per les seves característiques especials. Espanya forma part de la minoria dels països de l'OCDE que tenen integrats els sistemes tributaris i duaners. Només un 35% dels països estudiats per l'OCDE (2013d) gestionen les duanes i els tributs en una mateixa organització. Generalment aquestes integracions s'han fet per raons d'eficiència però en alguns casos, com al Canadà, van fracassar perquè l'eficàcia en el funcionament se'n va ressentir. Darrerament, les recomanacions del Banc Mundial (REF) prioritzen la correcta recaptació d'impostos que l'eficiència

Figura 5.2 Oficines territorials de l'AEAT a Catalunya

DELEGACIÓ ESPECIAL DE CATALUNYA						
Barcelona				Girona	Lleida	Tarragona
Arenys de Mar	Badalona	Sta. Coloma de Gramenet	Terrassa	La Bisbal	La Seu d'Urgell	Reus
Berga	Cornellà de Llobregat	Vic	Vilafranca del Penedès	Figueres	Tàrraga	Tortosa
Granollers	L'Hospitalet de Llobregat	Vilanova i la Geltrú	Colom	Olot		
Igualada	Manresa	Via Augusta	Horta			
Mataró	Sabadell	Poblenou	Letamendi			
St. Cugat del Vallès	St. Feliu de Llobregat					

Font: AEAT

Es pot observar que el model territorial del sistema tributari espanyol va en consonància amb el model administratiu de les Comunitats Autònomes, en tant que l'àmbit operatiu de les 17 Delegacions Especials coincideix amb el de cada comunitat. Aquesta adaptació a l'estructura territorial, és més propi de la desconcentració que de la descentralització, en tant que no suposa cap nivell d'autonomia en la gestió tributària per part dels territoris.

Autoliquidació amb accessibilitat limitada per al contribuent

El model tributari espanyol es fonamenta en el mètode d'autoliquidació, ja que és el propi contribuent qui carrega amb la responsabilitat d'aplicar els tributs (el contribuent declara el fet imposable, liquida la quota i ingressa el deute resultant). La tria d'aquest mètode respon a causes històriques. En el moment de la transició no existia prou personal preparat per poder cobrir les demandes ciutadanes i es va optar per traslladar les funcions i la seva responsabi-

litat al contribuent. Aquesta tria contrasta amb l'experiència d'altres països europeus on encara es manté la fórmula a partir de la qual el contribuent realitza la declaració i, posteriorment, l'administració tributària procedeix a la liquidació administrativa. Aquest és el cas de França, Alemanya, Bèlgica, Holanda, Suècia o Àustria, entre d'altres països.

El sistema d'autoliquidació a Espanya ha estat criticat, sovint, per no aportar al contribuent assistència suficient a l'hora d'exercir les seves obligacions fiscals. Per bé que és cert que l'AEAT, a través de la seva pàgina web, posa a disposició del contribuent tota la informació necessària per a dur a terme els tràmits, no és menys cert que aquests tràmits sovint són feixucs, a vegades canviants, i per tant requereixen de temps i de coneixements. En molts casos el contribuent no disposa d'algun d'aquests factors, fet pel qual busca l'ajuda dels intermediaris fiscals, tant per al registre, com per a la liquidació d'impostos (s'entra en detall en la figura dels intermediaris fiscals en les següents línies). També cal tenir present que existeixen organismes altres entitats públiques que participen en el procés de registre. És el cas del cadastre, els registres de la propietat, de béns i immobles, i mercantil, i el notariat, que es descriuen amb més deteniment en el requadre següent.

Quadre 5.2 Organismes que contribueixen a la identificació i registre a Espanya

El cadastre

El cadastre exerceix com a registre administratiu de tots els béns immobles i recull informacions tals com la propietat, la superfície o el valor del bé, que permeten determinar la capacitat econòmica derivada de la titularitat del bé immoble. A més a més, aquests valors són absolutament necessaris a l'hora de determinar certs impostos, com l'Impost de Béns Immobles (IBI), però també juguen un paper important a l'hora d'establir certs elements de l'IRPF o de l'Impost sobre el Patrimoni. Les funcions que exerceix el cadastre les podria internalitzar la pròpia AEAT, com passa en un 39% dels països de l'OCDE (2013d), però principalment per raons històriques roman en mans d'un organisme diferent.

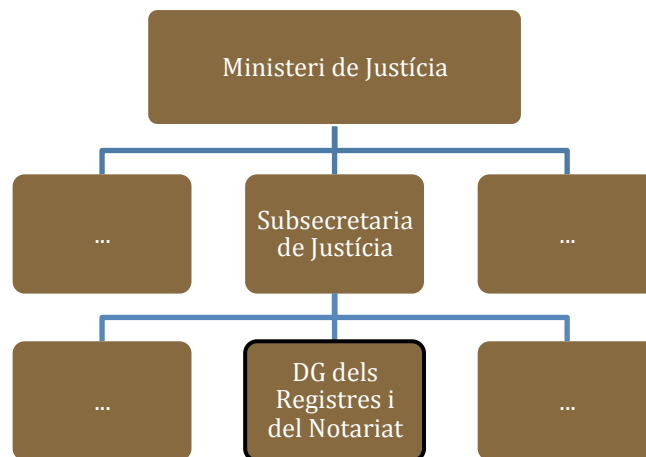
Registre de la propietat, registre de béns mobles i registre mercantil

Els registres són les institucions on queda constància de les activitats que tenen a veure amb béns mobles (registre de béns mobles) o immobles (registre de la propietat) o amb el funcionament intern de les empreses (registre mercantil). En aquests registres queda constància de la seva propietat i de les principals característiques dels béns. A més a més, en el registre mercantil també s'hi inscriuen els comptes de resultats de les empreses.

En el cas espanyol, aquests registres inclouen una oficina liquidadora des d'on es poden gestionar, liquidar i recaptar alguns dels impostos relacionats amb la propietat de béns i empreses, fet que simplifica els tràmits tributaris per als ciutadans, encara que alguns autors remarquin que la multiplicitat de les oficines recaptadores redueixi l'eficiència global del sistema (per exemple, Esteller Moré, 2003).

És important remarcar que els registres estan sota la direcció d'un funcionari públic que vetlla per la legalitat dels documents registrats. Els registres estan regulats per les administracions públiques i les seves funcions depenen de la Dirección General de los Registros y del Notariado, que, com es pot veure en el següent organigrama, és un òrgan dependent del Ministeri de Justícia.

Figura 5.3 Organigrama del Ministeri de Justícia (2015)



Font: Ministeri de Justícia

Notaris

En qualitat de funcionaris públics, la principal funció dels notaris és **donar caràcter públic als documents privats i donar fe de la seva veracitat**. Tanmateix, la signatura d'alguns d'aquest documents té com a conseqüència el pagament de certs impostos, més enllà de les taxes associades al servei notarial. Per exemple, en el cas de la lectura d'una herència, l'acceptació d'aquesta suposa el pagament de l'impost de successions en algunes CCAA.

En els darrers temps, les administracions tributàries han buscat una major complicitat amb el notariat per tal de simplificar els tràmits tributaris que tenen lloc a les notaries. En el cas espanyol, cada vegada més CCAA han establert convenis amb les notaries, degut al fet que bona part dels impostos completament cedits dels quals disposen requereixen de tràmits notariaus abans de poder-se fer efectius (com s'acaba de mostrar en el cas de l'impost de successions i donacions). El fet de poder realitzar diversos tràmits en un únic lloc simplifica i facilita el compliment per part dels contribuents.

Un altre element important referent als notaris és el fet que **disposen d'informació valuosa per a l'administració tributària**. És per això que el 2007 l'AEAT i el Consejo General del Notariado, entitat que agrupa els notaris a nivell espanyol, van crear un Índex Únic Informatitzat on els notaris han d'introduir les dades tributàries de transcendència que validen. Així, per exemple, qualsevol transacció que impliqui una suma superior als 200.000€ ha de ser notificada a l'AEAT mitjançant aquest Índex, fet que augmenta la informació en possessió de l'AEAT i complica la possibilitat d'incompliment per part dels contribuents.

Com s'observa, la creació de registres, es duu a terme de forma voluntària pels contribuents (ciutadans i empreses privades) i també per diversos actors públics com el Cadastre, els Registres i els Notaris. S'infereix de les explicacions del Quadre 5.2, que el Cadastre i els Registres actuen de forma poc coordinada amb l'AEAT, mentre que amb els notaris sí que s'han establert des de fa alguns anys sistemes de col·laboració. L'acció no coordinada dels diferents organismes públics que s'encarreguen del registre inicial de dades, de la seva actualització i de l'esborrament, té com a conseqüència que es produeixin duplicitats i que algunes dades quedin obsoletes.

La situació a Espanya reflecteix una paradoxa preocupant: d'una banda, l'AEAT disposa de mitjans informàtics amb un alt potencial d'explotació de dades. Aquest potencial es posa de manifest amb les possibilitats de dur a terme una gestió centralitzada de la informació amb base de dades fiscals i cens de contribuents, una comprovació desvinculada de l'oficina administrativa i una gestió dels procediments d'aplicació dels tributs amb opció d'encreuament massiu de dades³⁵. Però, d'altra banda, aquest potencial es veu limitat pel caràcter més aviat endogàmic i l'avversió a compartir informació entre els diferents organismes públics que participen en les primeres fases de la cadena de generació de valor tributari.

Alta dependència del contribuent en els intermediaris fiscals

La decisió d'implantar un sistema d'autoliquidació sembla que hauria d'anar acompanyada de la implantació d'uns serveis d'assistència al

³⁵ Aquests processos, al seu torn, permeten desenvolupar un control eficaç dels contribuents que presenten declaracions tributàries i obtenen rendiments subjectes a retenció o algun altre tipus d'obligació informativa a càrrec d'un tercer.

contribuent potents, que li permetessin operar en el sistema amb la màxima informació disponible i amb agilitat. Per bé que a Espanya, com ja s'ha apuntat, existeix el portal informatiu de l'AEAT que disposa d'una gran quantitat d'informació a l'abast del contribuent, el cert és que la relativa complexitat dels tràmits fiscals fan que sovint el portal no sigui suficient. Sovint el contribuent troba a faltar cert acompanyament en la comprensió i assimilació d'aquesta informació, fet que porta a parlar d'un baix grau d'accessibilitat al sistema.

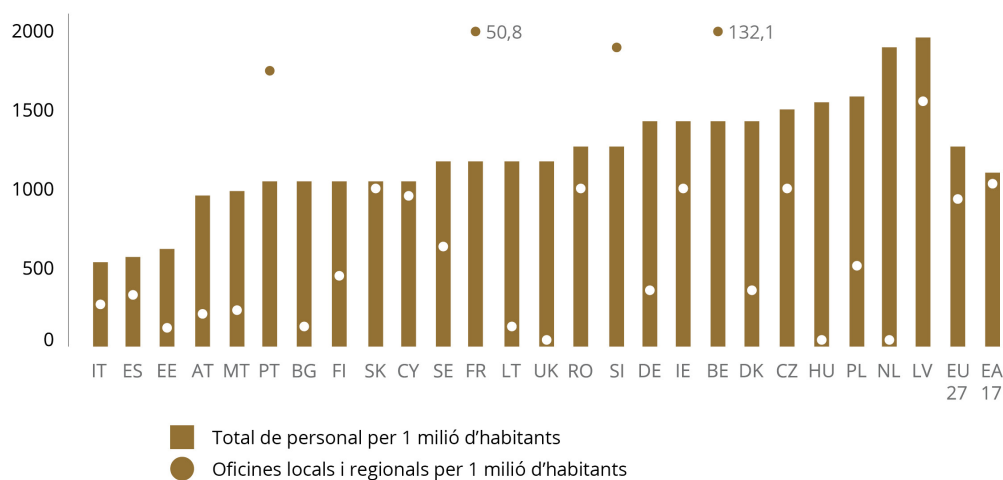
Existeix un problema afegit, que té a veure amb el tipus d'informació a la qual té accés el contribuent. Aquesta és, en la major part, de caràcter generalista (es refereix a tràmits que han de realitzar els contribuents amb cert perfil, de com emplenar models, d'utilitzats a disposició del contribuent, etc.), però el contribuent no pot accedir a la informació particular que posseeix l'AEAT sobre la seva persona, ni pot fer un seguiment a temps real dels tràmits que l'afecten. Això genera un sentiment de desemparança al contribuent, que té problemes per conèixer quina és la seva situació real en cada moment.

La responsabilitat de liquidar l'impost juntament amb la manca d'acompanyament dels contribuents durant el cicle fiscal fan que aquests sovint recorrin als intermediaris o assessors fiscals. Donada la limitada assistència tècnica proporcionada per les oficines de l'AEAT (vegeu quadre 5.3), es intermediaris fiscals s'erigeixen com un actor clau en la comunicació entre el contribuent i l'administració tributària. Aquests actors representen els contribuents i s'encarreguen de gestionar tots els passos necessaris per al compliment de les seves obligacions tributàries.

Quadre 5.3 Mida de les administracions tributàries i nombre d'oficines locals (OCDE)

La Comissió Europea recomana acostar les oficines de l'administració tributària als ciutadans i que aquests disposin de personal suficient que els atengui els seus dubtes. En aquest sentit, però, l'Estat espanyol és un dels qui disposa de menys personal i oficines territorials, tal com es pot veure en la figura següent.

Figura 5.4 Personal i oficines locals de les administracions tributàries a la UE



Font: Jensen i Wöhlbier (2012, p.20)

Malgrat la importància de la figura de l'intermediari fiscal, Espanya, a diferència d'altres països del seu entorn, es distingeix per la manca de regulació d'aquesta figura, la qual s'encarna en professionals tan diversos com els advocats, els economistes, els auditors, els gestors, els tècnics tributaris i els assessors fiscals. Aquests professionals, amb coneixements i experiències tan diverses, esdevenen en molts casos el primer suport d'un gruix important dels contribuents; a més a més, sovint es converteixen en els seus principals consellers i els assessoren sobre quines són les millors decisions a prendre. Cal també tenir present que el nivell d'assessorament que proveeixen aquests intermediaris és sovint més individualitzat del que es podria fer des de l'administració tri-

butària perquè els assessors coneixen en profunditat les característiques dels seus clients.

La no regulació de la figura dels intermediaris fiscals té implicacions negatives tant per al contribuent, que no disposa de cap punt de referència sobre la qualitat dels assessors als quals pot acudir, com per l'administració, que no té manera d'esbrinar quins són els intermediaris fiscals que generalment fan la seva feina bé i quins no. A més a més, l'absència d'una regulació de la intermediació fiscal impedeix la interlocució clara entre els òrgans d'administració tributària i els intermediaris fiscals. Això genera que, en molts casos, es produeixin desacords en la interpretació de la norma i augmentin els litigis.

A mode de conclusió d'aquest punt també és important destacar el paper d'intermediació que desenvolupen les empreses privades en alguns aspectes del procés fiscal. Un clar exemple d'aquesta intermediació es dona quan l'empresa és el subjecte passiu d'un impost concret, com per exemple l'IVA. En aquest cas, tot i que qui pagui l'impost sigui el comprador **la responsabilitat de custodiar el valor de l'impost i de liquidar-lo a l'administració tributària recau sobre l'empresa. El mateix passa amb les retencions de l'IRPF dels treballadors que es queda l'empresa.** En general, la majoria de les retencions que fan les empreses estan obligades a pagar-les trimestralment, tot i que algunes grans empreses tenen l'obligació de fer-ho mensualment. S'observa, doncs, que, més enllà de la seva relació directa amb l'administració tributària com a contribuents, les empreses també exerceixen funcions d'intermediació entre altres contribuents i l'administració.

Quadre 5.4 El rol dels intermediaris fiscals en perspectiva comparada

A nivell comparat, els intermediaris fiscals assumeixen la gestió de la pràctica totalitat del pagament de l'Impost de Societats. Més d'un 80% de les empreses de la majoria dels països encarreguen la gestió dels tributs a un intermediari fiscal. En el cas de les persones físiques, aquest percentatge depèn molt més de l'estructura del sistema tributari. En general, però, s'observa que en els sistemes tributaris que posen molt de pes sobre els contribuents a través de mecanismes d'autoliquidació, el paper dels intermediaris fiscals és més rellevant que allà on el sistema es basa en la liquidació per part de l'administració.

Taula 5.1 La relació entre el mètode de liquidació i el rol intermediaris fiscals

País	Sobre la renda de les persones		Sobre beneficis de les empreses	
	% intermediaris	Autoliquidació	% intermediaris	Autoliquidació
Alemanya	43%	NO	n.d.	NO
Austràlia	72%	SI	93%	SI
Àustria	82%	NO	95%	NO
Canadà	51%	SI	n.d.	SI
Dinamarca	5%	NO	90%	NO
Irlanda	80%	SI	100%	SI
Itàlia	96%	SI	98%	SI
Estats Units	60%	SI	95%	SI
Holanda	25%	NO	85%	NO
Luxemburg	40%	NO	70%	NO
Portugal	2%	NO	100%	SI
Regne Unit	65%	SI	85%	SI
Suècia	10%	NO	82%	NO

Font: Elaboració pròpia a partir de OCDE (2013)

Èmfasi en el control i desconfiança

La complexitat del sistema tributari espanyol —que disposa d'un cens d'empresaris i professionals molt atomitzat i una quantitat molt elevada d'autoliquidacions a gestionar i de declaracions a retornar— ha menat al desenvolupament d'un **model de control mixt amb base funcional**. És a dir, un model que no integra els tipus de control tributari (intensiu i extensiu) en el mateix òrgan administratiu, en contra del que és la tònica general en les administracions tributàries més avançades. Així mateix, i de nou **contràriament a la tendència internacional, a Espanya no s'identifica clarament la funció de gestió amb la recaptació en període voluntari i no se la diferencia específicament de la recaptació executiva**.

En aquest sentit cal destacar que, malgrat que el disseny del sistema de recaptació sigui responsabilitat de l'AEAT, a la pràctica, la funció de recaptació es realitza a través d'intermediaris fiscals a Espanya³⁶. La recaptació en període voluntari es duu a terme per mitjà de les entitats financeres; l'AEAT té subscrits convenis amb pràcticament totes elles, fet que possibilita als contribuents pagar els seus impostos des de la seva entitat financera³⁷. Aquest sistema té l'avantatge de descentralit-

³⁶ A nivell comparat s'observa que bona part de les administracions tributàries mantenen entre les seves funcions la potestat de recaptar impostos. Un 87% dels països analitzats en l'informe de l'OCDE (2013) conserven la competència de recaptació dels impostos, mentre que els 7 països restants, entre ells Itàlia i Suècia, han optat per externalitzar aquesta tasca. A Itàlia, per exemple, se n'encarrega una empresa pública participada per l'Agència tributària i la Seguretat Social i que ha aconseguit augmentar la recaptació d'impostos sobre el PIB des de la seva posada en funcionament.

³⁷ Un sistema de recaptació d'impostos per mitjà d'entitats bancàries ha de complir amb bastants requisits per funcionar amb eficiència. Primerament, cal establir una relació contractual amb els bancs, comprovar regularment que compleixen amb les clàusules establertes i pagar correctament i a temps els serveis oferts per les entitats bancàries. En segon lloc, interessa definir bé de qui és la responsabilitat d'enregistrar tota la informació. És important remarcar aquí que el sistema informàtic de bases de dades ha de ser proveït per l'administració tributària, que els esborranys d'impostos tant de declaracions com de pagaments han de ser conjunts i que la transferència de tota la documentació s'ha de fer ben classificada en lots amb numeració. En tercer lloc, entre les diferents tasques que es realitzen a diari destaquen l'abonament dels fons rebuts pels bancs i la comprovació que la informació dels esborranys coincideix amb aquests fons. I, finalment, existeixen dos elements complementaris per a l'eficàcia i eficiència del sistema de recaptació a través d'entitats bancàries: considerar l'opció de fer una declaració sense pagament (o a la inversa) i limitar el nombre d'entitats bancàries implicades en el procés en funció de la cobertura geogràfica que puguin oferir.

zar els pagaments tributaris i evitar així l'acumulació de declaracions, tal i com passa en certes administracions.

Per la seva banda, la recaptació en període executiu es duu a terme mitjançant organismes especialitzats de l'AEAT. En el món local, en alguns casos és habitual que les Diputacions exerceixin aquesta funció. Cada vegada es donen més experiències en les quals la recaptació és duta a terme per part d'empreses especialitzades que garanteixen nivells alts de resultat i que assumeixen una part del risc d'impagament. Això comporta avantatges per administracions locals que no disposen d'unitats internes capaces d'assolir el mateix nivell de capacitat i de qualitat operativa. A partir de la col·laboració amb aquest tipus d'empreses, els ajuntaments aconsegueixen millorar la recaptació dels tributs municipals, fet que reverteix positivament en el seu funcionament.

Quadre 5.5 Les empreses de col·laboració tributària

Les empreses de col·laboració tributària són un actor de suport a les administracions públiques que exerceixen funcions tributàries. Aquestes empreses estan especialitzades en algunes tasques de la cadena de valor tributària, com poden ser les comprovacions del correcte pagament d'un impost o la tramitació i cobrament de denúncies. Aquestes empreses assumeixen funcions que les administracions no poden assumir per qüestions de capacitats de l'administració o per ser tasques que s'han de realitzar de manera molt puntual. D'aquesta manera, la col·laboració en empreses de gestió tributària d'aquestes funcions permet maximitzar els objectius a assolir. A l'Estat espanyol, les empreses de col·laboració tributària assumeixen tasques derivades de pràcticament tots els nivells administratius, des del nivell estatal fins al món local. Així, per exemple, l'AEAT encarrega algunes tasques com la vigilància de la importació il·legal de tabac a empreses especialitzades en la vigilància.

El fet de no distingir clarament entre les funcions de recaptació voluntària i executiva posa de manifest l'esperit de control que caracteritza l'AEAT. Un esperit de control que es materialitza amb un dels lemes més utilitzats per l'AEAT: **"la lluita contra el frau fiscal"**. Al web institucional de l'AEAT es pot llegir que "la lluita contra el frau fiscal constitueix un dels pilars fonamentals del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques"³⁸. I només cal fer una consulta a les hemeroteques per observar com, al llarg dels últims anys, els diaris s'han omplert de titulars que adopten aquest discurs d'una manera o altra.

Pel que fa a l'objecte focus del control, cal destacar que l'AEAT duu a terme una vigilància exhaustiva de les rendes del treball i dels béns mobles, d'una banda, però un control menys intens pel que fa a les rendes de les activitats econòmiques, particularment els grans grups econòmics³⁹ i el frau sofisticat.⁴⁰ Aquesta realitat contrasta fortament amb la tendència que ha imperat en els darrers anys en el si de les administracions tributàries més avançades. Precisament, aquestes administracions estan optant per la segmentació del contribuents i la implantació de mètodes de control adaptats a les característiques i al risc d'incompliment de cada segment de contribuent i també tenen en compte el cost d'oportunitat que suposa perseguir a cert tipus de contribuent, i deixar de perseguir-ne altres.

³⁸ <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Paginas/Luchacontraelfraude.aspx>

³⁹ Els grans grups econòmics es podrien classificar en quatre subgrups: les grans empreses amb facturació superior als 6 milions d'euros; les empreses més grans de l'Estat, amb facturació superior als 100 milions; les persones físiques amb rendes superiors a 1 milió; i, finalment, les filials d'empreses multinacionals.

⁴⁰ Segons dades de l'OCDE (2012a), el pes de les retencions de rendes del treball van ser el 93% el 2011 i el 92% el 2012, mentre que l'Impost de Societats no va passar del 10% i del 13% respectivament.

Quadre 5.6 Models de control i organització de l'administració tributària

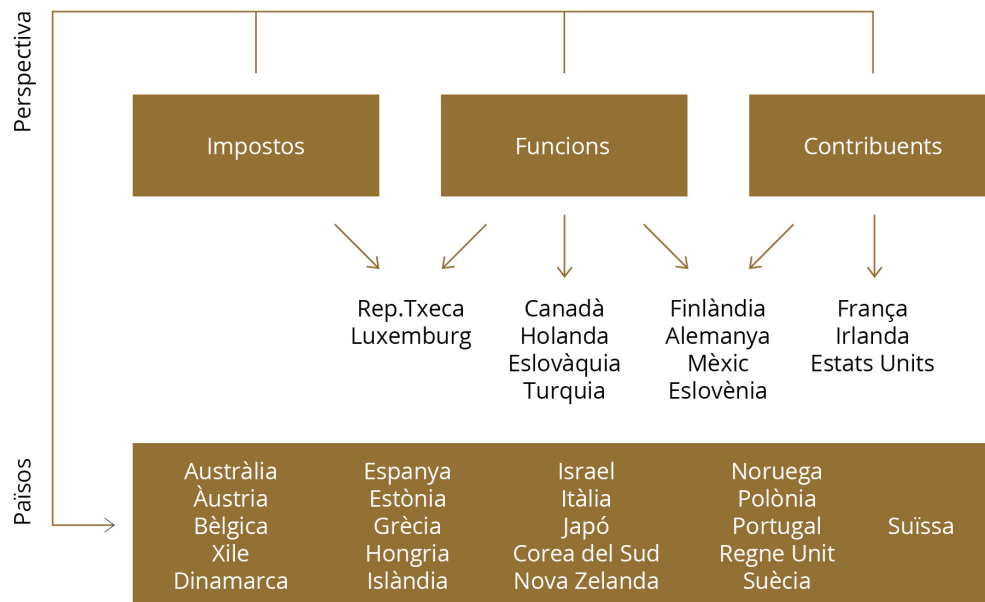
A nivell comparat es classifiquen les administracions tributàries a partir dels diferents models de control i d'organització. Així, es distingeix entre tres tipus d'administracions tributàries en funció de com s'estructurin internament a l'hora de dur a terme les seves funcions. A nivell global es distingeix entre administracions tributàries guiades per la perspectiva del tipus d'impost, guiades per la perspectiva de les funcions o guiades per la perspectiva del contribuent.

- **Perspectiva del tipus d'impost:** *cadascun dels impostos està gestionat per un departament que controla un impost concret en totes les seves fases. Aquesta perspectiva no es considera efectiva, ja que s'entén que és massa costosa perquè implica que els contribuents han de fer els mateixos tràmits diferents vegades per complir amb els diferents impostos que hagin de pagar. Estructurar l'administració tributària d'aquesta manera implica una excessiva fragmentació del sistema tributari i actualment pràcticament cap país l'adopta com a perspectiva principal.*
- **Perspectiva de les funcions:** *els recursos humans de l'administració tributària s'organitzen per les diferents funcions que s'han de fer però en relació amb qualsevol dels impostos. D'acord amb aquesta perspectiva s'estandarditzen gestions i criteris i augmenta l'eficiència operativa, però alguns detractors argüeixen que no és una perspectiva òptima perquè no tots els contribuents tenen les mateixes necessitats. Països com Holanda o Canadà apliquen aquesta perspectiva en la seva administració tributària.*
- **Perspectiva del contribuent:** *en aquesta perspectiva l'organització s'estructura d'acord amb les diferents necessitats dels diversos tipus de contribuents. D'aquesta manera es pot prestar un servei personalitzat als contribuents, millorar la confiança i assegurar nivells més elevats de compliment. Una perspectiva del contribuent pura s'aplica a països com França o els Estats Units.*

En general, però, la gran majoria d'administracions tributàries adopten una combinació de diferents característiques a l'hora d'estructurar les seves administracions. La Figura 5.5. mostra les diferents combinacions possibles i on se situen els diferents països d'acord amb la informació feta pública per l'OCDE (2013d). L'AEAT combina les tres perspectives, aplicant el model més habitual a nivell comparat. Aquesta combina-

ció implica disposar de sistemes d'organització complexos en què, per exemple, dins de les unitats que gestionen un tràmit específic per a tots els impostos hi hagi personal especialitzat en cada impost i, fins i tot, personal especialitzat en un determinat tipus d'impost per a un grup específic de contribuents.

Figura 5.5 Països OCDE segons la perspectiva del model de control i organitzatiu



Font: OCDE (2013d, p.61)

Espanya es caracteritza també per l'alt rigor sancionador en cas d'incompliment tributari. Aquest rigor es manifesta, o bé amb un catàleg de sancions molt elevades, o donant estatus de pena criminal a les infraccions tributàries més elevades (Alonso González 2014). Com a conseqüència, **el nivell de litigis que hi ha al sistema tributari espanyol és dels més alts del món.** L'alta conflictivitat provoca grans costos per a totes les parts (administració i contribuent). De fet, alguns litigis tributaris poden arribar a durar més de 15 anys, la qual cosa té una repercussió econòmica i administrativa molt important. En els darrers anys, l'Estat espanyol ha experimentat un augment significatiu en el nombre de conflictes tributaris (Alonso González,

2014). Com s'observa en la següent taula, entre el 2009 i el 2012 el nombre de litigis presentats ha augmentat en un 25%. A més a més, cal remarcar que un 40% dels recursos interposats els guanyen els contribuents.

Taula 5.2 Nombre de litigis presentats als Tribunals Económico-administrativos (1998-2012)

	1998	2002	2007	2009	2011	2012
Entrades	161.291	150.454	122.014	177.833	216.747	223.417
Resolucions	160.765	149.265	130.959	163.826	184.670	190.374

Font: Alonso González (2014, p.13)

Tot plegat ha contribuït a generar una sensació de por entre gran part dels contribuents, que observen l'AEAT com un organisme que els persegueix qualsevol petit error (Iglesias 2015). Això no sorprèn si es té en compte que la major part dels esforços dels funcionaris de l'AEAT no es destinen a la cerca de les grans fortunes, sinó a les petites irregularitats comeses per autònoms, empresaris i professionals.⁴¹ La lluita contra el frau aplicada al conjunt dels contribuents es fa en detriment del descobriment dels ingressos ocults no declarats i dels fraus més greus, la qual cosa comportaria un grau d'investigació més elevat i no la mera comprovació de la coincidència de les dades declarades amb les ingressades.

En definitiva, el cas espanyol constitueix un exemple d'un model basat en la desconfiança, ja que es caracteritza per elevats nivells de control de l'administració sobre el gruix dels contribuents. A més a més, quan es detecten casos d'incompliment, les sancions imposades solen ser elevades. Malgrat que el contribuent té a la seva disposició diferents

⁴¹ José María Molinedo, secretari general del sindicat de tècnics d'Hisenda (Gestha), apuntava al Diari ABC (26/7/2013) que malgrat el frau fiscal es concentra en les grans fortunes, «el 80% de los funcionarios está dedicado, actualmente, a las pequeñas irregularidades. Si pasas por una oficina de la Agencia Tributaria y miras el perfil medio de cualquier persona que está siendo investigada, te darás cuenta que son pequeño autónomos, empresario, profesionales».

mètodes per defensar els seus drets (com els proveïts pel Consell de Defensa del Contribuent o els mecanismes previstos pels Tribunals economicoadministratius –veure requadre següent), són moltes les veus que, davant d'aquest escenari, demanen introduir noves formes de resolució de litigis (arbitratge, mediació, etc.), semblants als que tenen altres països com Itàlia, Alemanya o els EEUU, amb resultats positius.

Quadre 5.7 Organismes de defensa del contribuent

Consell de Defensa del Contribuent

És un òrgan col·legiat adscrit a la Secretaria d'Estat d'Hisenda que vetlla per la defensa dels drets dels ciutadans en les seves relacions tributàries amb l'Administració. A grans trets exerceix funcions tant consultives com d'assessorament en la resolució de queixes i conflictes que es puguin generar en les relacions entre l'administració i els contribuents. El Consell ha d'atendre les queixes i els suggeriments presentats pels contribuents, contrastar la informació sobre les queixes i, quan ho consideri necessari, presentar propostes de millora pel funcionament de l'administració. A més a més, també té com a missió vetllar d'ofici per promoure accions que protegeixin el contribuent.

Tribunals economicoadministratius

Els tribunals economicoadministratius resolen els recursos especials que impugnen els actes administratius tributaris davant l'Administració.⁴² Es tracta de recursos administratius específics per a les decisions tributàries i són sempre el primer pas per a tothom que vulgui recórrer una decisió administrativa relacionada amb la tributació i passar, posteriorment a la via judicial. Malgrat la seva denominació, els tribunals economicoadministratius no formen part del poder judicial, sinó que s'integren en el poder executiu. Tot i això, sí que tenen una independència funcional i estan separats dels òrgans que apliquen els tributs i en sancionen l'incompliment. A més a més, està

⁴² Tot i això, en el cas espanyol, els tribunals economicoadministratius generalment només existeixen en les grans ciutats que són capital de província. En les ciutats més petites i a la resta del territori els ciutadans s'han d'adreçar als jutjats del contenciós administratiu, que no està especialitzat en qüestions fiscals però que en aquests casos concrets exercirà la mateixa funció que un tribunal economicoadministratiu.

format per experts en la matèria i les decisions més complexes s'han de prendre per majoria. Tot això n'incrementa la independència i la credibilitat com a òrgan encarregat de resoldre les reclamacions dels ciutadans.

6. La generació de valor tributari a Espanya

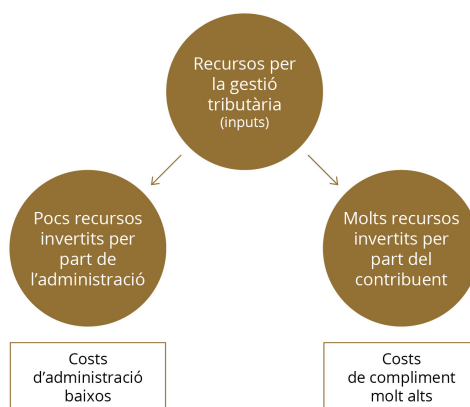
L'evasió d'impostos és l'únic exercici intel·lectual que encara es veu recompensat

John Maynard Keynes*

A continuació es descriu el sistema de generació de valor tributari a Espanya, a partir del marc conceptual i les explicacions concretes introduïdes a la primera part d'aquest document. D'aquesta manera, es fa referència a les característiques de l'ús de recursos, el disseny de processos, els públics, els outputs i els outcomes.

Ús asimètric dels recursos

Figura 6.1 Ús dels recursos per a la gestió tributària



Elaboració pròpia

* Economista britànic i creador de les tesis econòmiques d'estímul de la demanda conegudes amb el nom de keynesianisme. La cita original és la següent: *"The avoidance of taxes is the only intellectual pursuit that still carries any reward"*.

En relació a l'ús de recursos que es fa del sistema, cal subratllar que una de les implicacions d'aplicar el mètode d'autoliquidació és que els costos que ha d'assumir l'administració tributària en el procés de recaptació són relativament baixos, especialment quan aquests tenen a veure, eminentment, amb el personal contractat per l'administració. Com s'observa a les següents figures, per cada treballador públic del sistema tributari espanyol n'hi ha cinc a Alemanya o a França, fet que fa que els costos administratius també estiguin molt per sota de la mitjana europea (De la Torre, 2014, p. 221).

Taula 6.1 Costos administratius de l'Administració Fiscal en milions d'euros

	2007	2008	2009	2010	2011
Alemanya	6.817	6.914	6.973	7.279	7.368
França	4.513	4.488	4.463	4.468	4.513
Itàlia	4.573	3.028	3.114	2.870	2.744
Països Baixos	2.237	2.074	2.091	2.069	1.984
Espanya	1.323	1.418	1.405	1.410	1.387
Regne Unit⁴³	4.773	4.073	4.068	3.937	3.600

Font: de la Torre (2014, p.220)

Taula 6.2 Costos salarials totals en milions d'euros

	2007	2008	2009	2010	2011
Alemanya	3.571	3.633	3.619	3.640	3.645
França	5.676	5.787	5.740	5.917	6.006
Itàlia	3.178	1.712	1.756	1.286	1.261
Països Baixos	1.431	1.359	1.403	1.460	1.428
Espanya	888	971	1.027	1.011	1.001
Regne Unit⁴⁴	2.923	2.369	2.245	2.140	3.600

Font: de la Torre (2014, p.221)

⁴³ Dades en lliures

⁴⁴ Dades en lliures

Taula 6.3 Personal de les Administracions Tributàries i ràtios relacionades (2011)

	Personal total	Personal impostos i despeses adm. grals	% personal imposos i despeses adm. grals	Ciutadans per treballador	Treballadors per empleat dedicat a impostos i despeses grals.
Alemanya	117.650	69.650	59,2	942	409
França	110.515	110.515	100	740	381
Itàlia	32.619	32.619	100	1.849	767
Països Baixos	29.410	23.014	78,3	722	381
Espanya	27.613	23.556	85,3	1.958	976
Regne Unit ⁴⁵	66.466	66.466	100	929	474

Font: de la Torre (2014, p.221)

L'AEAT està considerada una de les administracions tributàries més eficients del món (vegeu la taula 6.4 per a una perspectiva comparada). Això és degut en part als baixos costos de l'administració i a la gran productivitat que resulta de la implantació d'un sistema informàtic modern i adaptat a les necessitats de l'administració. Ara bé, l'element fonamental que determina l'eficiència del sistema és la congruència entre els objectius que es marca l'Agència, que determinen el seu èxit, i els recursos emprats. Des d'aquesta perspectiva, en la qual l'eficiència de l'organització ve determinada per l'ús que fa dels recursos dels quals disposa en base als objectius que ella mateixa ha determinat, es pot afirmar que l'AEAT és molt eficient.

⁴⁵ Dades en lliures

Taula 6.4 Nivells d'eficiència relatius de les administracions tributàries

Table A1: Relative Efficiency Scores, Third Stage Estimates with OECD Sample

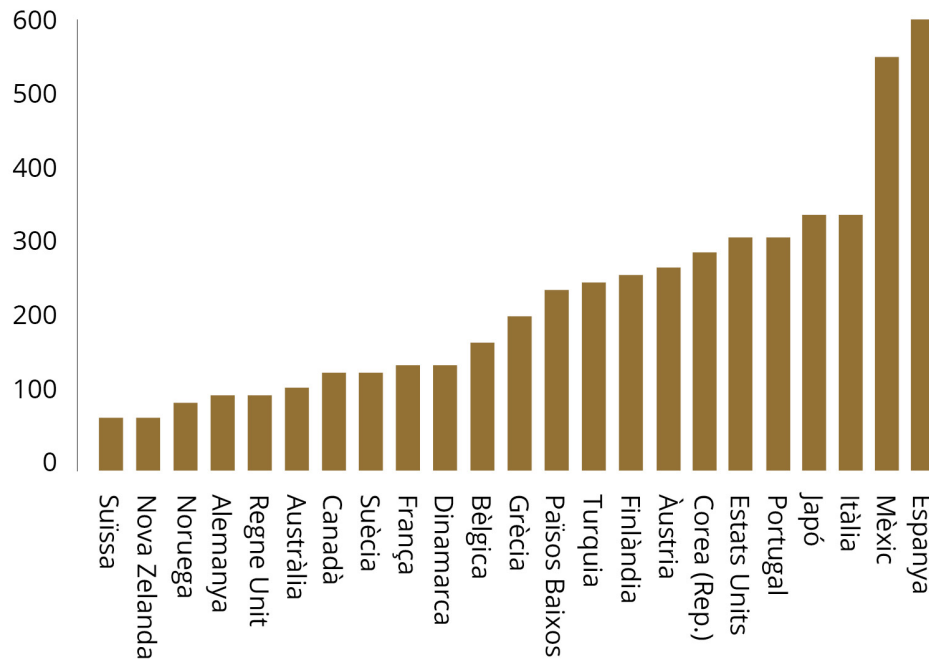
Country	Total Revenue	PIT	CIT	VAT	PIT, CIT, VAT	PIT and CIT
Australia	0.8815	0.9170	0.9041	0.8816	0.9740	0.9740
Austria	1.0000	0.8366	0.8365	0.8688	0.9706	0.8366
Belgium	0.8131	1.0000	0.7702	0.7886	1.0000	1.0000
Canada	0.7519	0.7521	0.7519	0.7521	0.7522	0.7520
Chile	0.8015	0.8017	1.0000	0.8817	1.0000	1.0000
Czech Rep.	0.8627	0.8628	0.8721	0.8638	0.8726	0.8722
Denmark	0.9402	0.9850	0.8889	1.0000	1.0000	0.9850
Estonia	0.8184	0.8185	0.8184	0.8185	0.8186	0.8185
Finland	0.8826	0.8827	0.8826	0.8960	0.8961	0.8827
France	0.8075	0.8078	0.8076	0.8565	0.8567	0.8078
Germany	0.7653	0.7655	0.7653	0.7655	0.7658	0.7655
Hungary	0.7759	0.7739	0.7738	0.8008	0.8084	0.7739
Iceland	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
Ireland	0.8628	0.8591	0.8600	0.8694	0.8738	0.8600
Italy	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
Japan	0.7744	0.7746	0.7744	0.7746	0.7747	0.7746
Korea	0.9534	0.9534	0.9559	0.9534	0.9560	0.9560
Luxembourg	1.0000	0.7812	0.8692	0.8016	0.9388	0.9384
Mexico	0.7875	0.7878	0.7875	0.7878	0.7880	0.7877
New Zealand	0.9564	1.0000	0.9398	0.9387	1.0000	1.0000
Netherlands	0.9025	0.9026	0.9060	0.9026	0.9071	0.9070
Norway	1.0000	0.9420	1.0000	0.9471	1.0000	1.0000
Poland	0.8989	0.8990	0.8989	1.0000	1.0000	0.8990
Portugal	0.7820	0.7821	0.7820	0.7964	0.7970	0.7821
Slovenia	0.9461	0.9461	0.9461	1.0000	1.0000	0.9461
Spain	0.9216	0.9216	0.9222	0.9216	0.9223	0.9223
Switzerland	0.6944	0.6946	0.6944	0.6946	0.6948	0.6946
Turkey	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
UK	0.9577	0.9877	0.9591	0.9537	0.9877	0.9877
USA	0.8411	0.8412	0.8411	.	.	0.8412

Note: The two inputs used in these estimates are 5 year averages of Administrative Salary Costs and IT Administrative Costs, each as a share of GDP.

Font: Alm i Duncan (2014, p.109)

El fet que l'AEAT assumeixi uns costos molt baixos en el procés de recaptació tributària fa que, inevitablement, els costos implícits al funcionament global del sistema es traslladin al contribuent. Així, de la mateixa manera que els costos d'administració d'Espanya són dels més baixos entre els països de l'OCDE, els costos de compliment són dels més elevats. Com es pot veure al gràfic següent, el 2006 Espanya liderava entre aquests països, el nombre d'hores que els contribuents dediquen a calcular els impostos que havien de pagar.

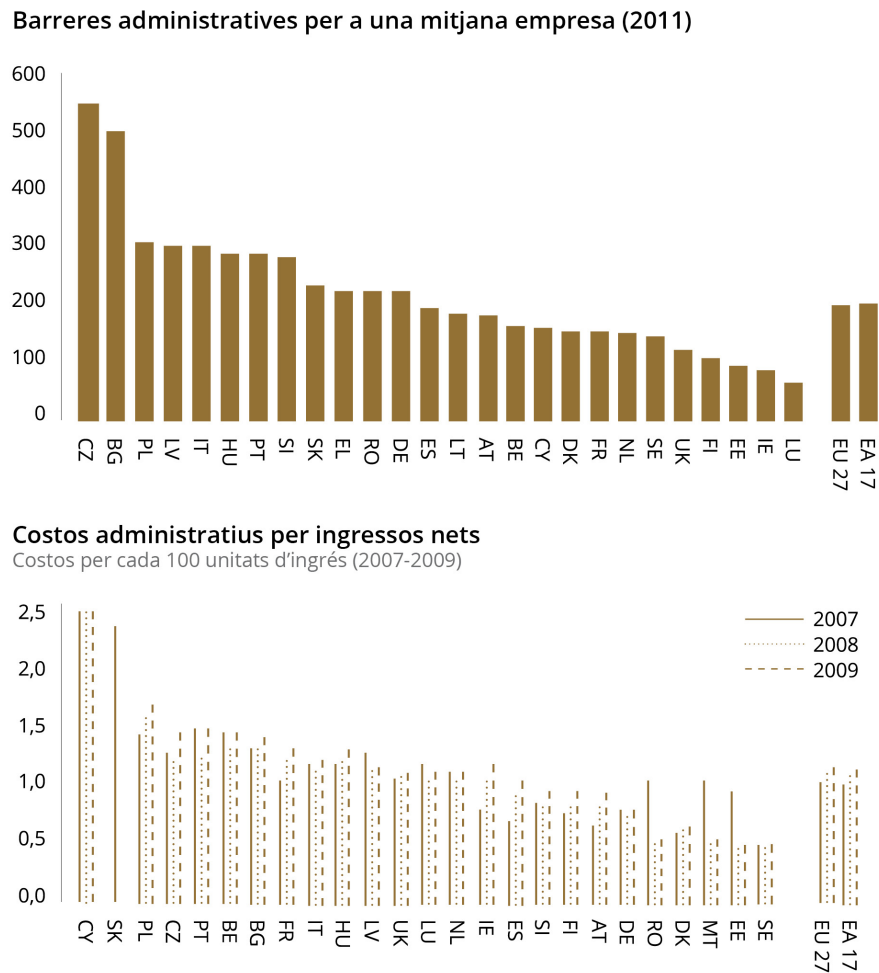
Figura 6.2 Hores anuals necessàries per complir amb el pagament d'impostos



Font: Alink i van Kommer (2011, p.205)

Cal subratllar que totes les hores que el contribuent destina al compliment amb les obligacions fiscals s'han d'entendre com un cost d'oportunitat, ja que priven als contribuents de dedicar-les a activitats productives que generin valor afegit a l'economia. Per a les grans empreses multinacionals que s'implanten a Espanya, els costos de compliment passen a ser un factor que en mina la competitivitat, ja que els integren en el balanç de costos de l'empresa. Segons sembla, en algunes ocasions els costos de gestionar el pagament de l'impost superen el cost del mateix impost.

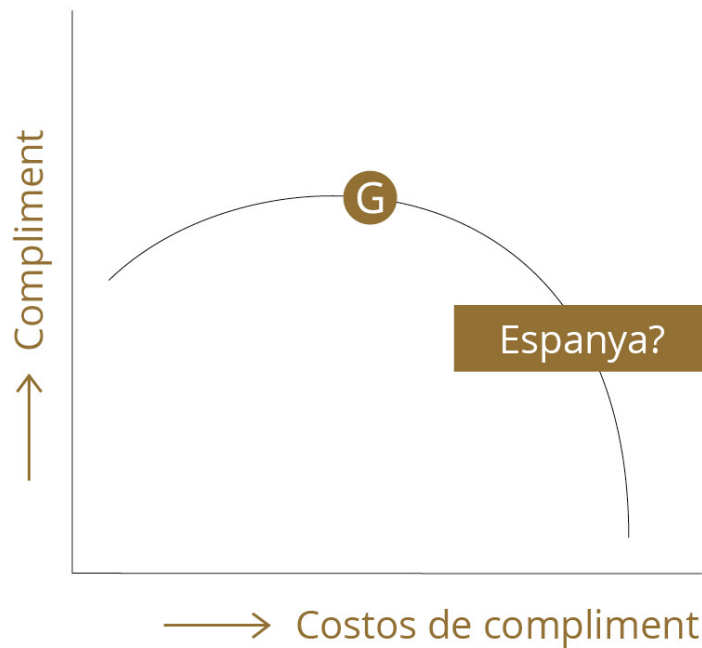
Figura 6.3 Càrregues administratives assumides per empreses mitjanes a la UE



Font: Jensen i Wöhlbier (2012, p.14)

L'anàlisi de l'ús dels recursos que es fa Espanya en relació al funcionament del seu sistema fiscal, podria apuntar al fet que s'hagi superat el punt òptim d'equilibri entre els costos de compliment i el compliment efectiu que s'apuntava a la primera part d'aquest estudi. Podria donar-se el cas el cas que, actualment, els alts costos de compliment que el sistema carrega sobre el contribuent actuïn com un factor dissuasiu per al compliment amb les obligacions tributàries. Ara bé, encara que no es disposi de dades que demostrin aquesta hipòtesi, convé no descartar-la.

Figura 6.4 Relació entre compliment i costos de compliment a Espanya. Situació hipotètica



Font: Elaboració pròpia a partir d'Alink i van Kommer (2011, p.199)

Els processos del sistema, poc coordinats

Com s'ha observat, el sistema espanyol vehicula el conjunt dels seus processos a través d'un sistema informàtic punter, que disposa d'un alt potencial per convertir la informació de què disposa en coneixement rellevant per al sistema. Aquest sistema informàtic és, sens dubte, un gran actiu en mans del sistema tributari i té el potencial d'aportar grans beneficis per a la tasca de recaptació. Tanmateix, com s'ha vist, el gran potencial del sistema es veu limitat per l'ús que en fa l'AEAT. D'una banda, l'agència situa la major part dels seus esforços en les últimes etapes de la creació de valor, és a dir, en els processos de control i sancions, deixant de banda els processos inicials de registre. Com a conseqüència més immediata, aquells que no volen participar en el sistema

—els vertaders defraudadors— passen més aviat desapercebuts, com s’observa en el següent punt.

A més a més, l’agència confereix als contribuents una accessibilitat limitada a les seves dades fiscals, tot i que aquests siguin els vertaders titulars de la informació. Això dificulta les seves tasques i els fa percebre, com ja s’ha observat, certa sensació de desemparança. Finalment, l’Agència impedeix l’accés a la informació a tots els *stakeholders* (públics i privats) que participen en el sistema en diferents fases del procés, fet que posa obstacles a l’exercici de les seves funcions i, en últim terme, repercuteix en el contribuent. Tot plegat sembla apuntar a un dèficit en la governança del sistema, tal com a continuació s’explica.

La taula següent mostra la distribució de funcions del sistema tributari espanyol. S’observa que més enllà de l’AEAT, existeix una constel·lació àmplia d’actors que participen directament en la cadena de generació de valor tributari, ja sigui facilitant les relacions amb l’agència, o bé actuant com a intermediaris necessaris per tal de complir amb les obligacions tributàries. Es pot veure que l’AEAT té un paper preponderant, especialment en les darreres fases de la cadena de generació de valor tributari ja que sobretot se centra en dissenyar la gestió dels tributs i la supervisió del correcte compliment. Ara bé, pràcticament la totalitat de les tres primeres fases està en mans d’altres actors, i els actors privats hi juguen un paper molt important.

Taula 6.5 Distribució de funcions en el model tributari espanyol

	Suport intern a l'org.	Funcions de la cadena de generació de valor tributari						Internacional
		Identificació i registre	Assistència	Liquidació	Auditories	Resolució conflictes	Recaptació Tributària	
ADMINISTRACIÓ PÚBLICA								
AEAT	Planifica i executa	Informació exhaustiva al portal web i; escassa assistència personal a través de les oficines descentralitzades				Disseny de la gestió de la recaptació	Supervisió tràmits i procediments; control, inspecció i persecució delictes	Responsable de les duanes
Direcció General Tributs	Proposa, elabora i interpreta la normativa							
Cadastre		Registre administratiu béns immobles						
Tribunals economico-administratius						Resolució recursos especials		
Institut d'estudis fiscals	Estudis i formació a l'administració							
Consell Defensa Contribuent			Assistència als contribuents			Assessorament en conflictes		
Registres (propietat, mercantil)		Registre béns mobles, immobles i activ. econòmiques		Liquiden impostos en algunes oficines liquidadores				
Notaris		Donen caràcter públic als documents privats						
ACTORS PRIVATS								
Contribuent Comú				Autoliquidació				
Empreses		Registren quan contracten		-Autoliquidació -Custodia el valor de l'IVA i el líquida - Retén IRPF				
Intermediaris fiscals			Assistència als contribuents	Liquiden impostos en tant que representants dels contribuents				
Entitats financeres		Proporcionen informació a l'A.P					Recaptació impostos	

Font: Elaboració pròpia

En la fase d'identificació i registre és on juguen el seu principal rol el cadastre i els registres (mercantil, de la propietat, etc.), però també les empreses privades perquè sovint han d'informar a l'AEAT de informació que disposen sobre tercers. La funció d'assistència queda pràcticament dividida entre l'AEAT i els intermediaris fiscals. La fase de liquidació l'assumeixen els contribuents, com s'ha repetit extensament al llarg d'aquest document, degut al sistema d'autoliquidació present a l'Estat espanyol. En la resolució de conflictes bàsicament hi intervenen els tribunals economicoadministratius, que intenten dirimir si s'ha aplicat la normativa correctament abans de passar a instàncies judicials superiors. La recaptació tributària es troba eminentment en mans de les entitats financeres però l'AEAT hi juga un paper preponderant, ja que defineix com s'ha de gestionar la recaptació. Finalment, el control del compliment és una funció pròpia de l'AEAT, que és on centra bona part dels seus recursos.

Malgrat l'ampli repartiment de funcions que impera en el sistema tributari espanyol, l'element clau per al funcionament del sistema —la informació— està en mans d'un sol actor: l'AEAT. L'Agència està en possessió de tota la informació fiscal dels contribuents i no la comparteix amb ningú, ni tan sols amb els titulars d'aquesta informació, els contribuents. El monopoli de tota aquesta informació per part de l'AEAT i el fet de no compartir-la amb la resta d'organismes públics ni els *stakeholders* privats del sistema afegeix incomputables costos de compliment al sistema i, el que és pitjor, genera la il·lusió que l'AEAT ho controla tot, malgrat que qui realment passi desapercbut per l'agència siguin els vertaders defraudadors del sistema —aquelles persones o empreses que ni tan sols hi estan registrades.

El defraudador, beneficiat pel sistema

El tercer element de la cadena de valor que s'ha destacat en la primera part, després dels recursos i els processos, és el públic del sistema, els contribuents. A Espanya, el públic que actualment actua de facto com a públic del sistema tributari són exclusivament els contribuents que – en menor o major mesura – s'hi han registrat voluntàriament. Aquests contribuents són tractats per igual per part de l'administració tributària sota el paraigües discursiu de “la lluita contra el frau”. El tracte que reben és eminentment un tracte de control i supervisió, amb alt rigor sancionador.

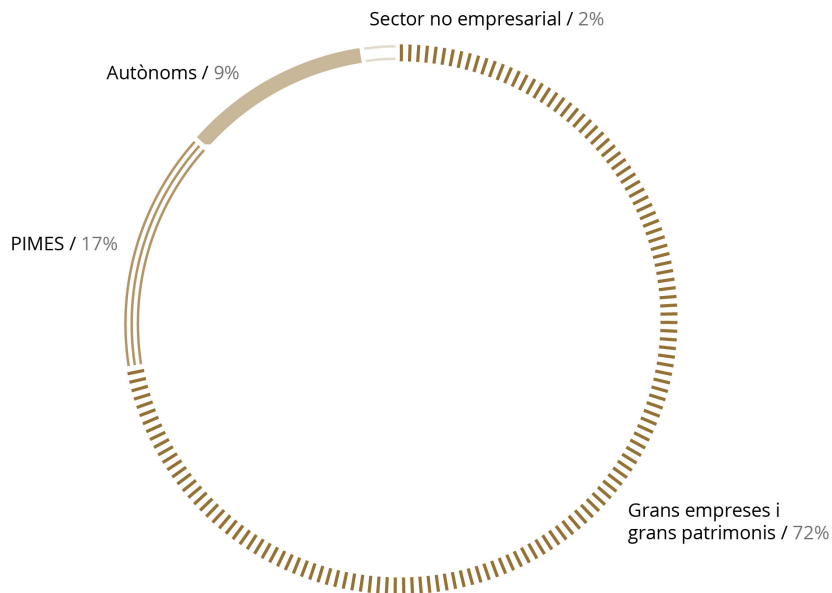
A banda de l'establiment d'una mínima segmentació en base la naturalesa del contribuent (professionals autònoms, empreses, etc.), a Espanya no existeix cap tipus de segmentació del contribuent que es basi en el risc d'incompliment.⁴⁶ Això provoca, com s'ha observat, que la major part del control exercit per l'AEAT es focalitzi en els petits contribuents, que reben la major part de supervisions que duu a terme l'agència. **A Espanya, per tant, el gran beneficiat del sistema tributari, tal i com està dissenyat actualment, és el (gran) defraudador fiscal.** Tal i com es pot veure en la següent figura, d'acord amb els càlculs del sindicat de tècnics del Ministeri d'Hisenda, pràcticament tres quartes parts de l'evasió fiscal és deguda a grans fortunes i grans empreses, mentre que PIMES i autònoms són responsables només d'una quarta part d'aquesta evasió i, en canvi, són els principals actors investigats per part del Ministeri.

⁴⁶ Només existeix una unitat específica de l'AEAT: la *Delegación Central de Grandes Contribuyentes*, i el *Foro de Grandes Empresas*, un fòrum de diàleg entre l'AEAT i un grup de les empreses espanyoles més grans.

Figura 6.5 Distribució de l'evasió fiscal a Espanya

Evasió fiscal a Espanya

240.000 milions d'euros en evasions fiscals, un 23% del PIB



Font: Sindicat de Tècnics del Ministeri d'Hisenda

Aquesta realitat respon, no només a l'absència d'una segmentació del conjunt de contribuents que s'acaba d'apuntar, sinó també al fet que el sistema se centri eminentment en la creació d'uns outputs que no necessàriament estan vinculats a l'èxit global del sistema.

Uns outputs poc eficaços

El sistema d'objectius i valoració del frau fiscal que utilitza l'AEAT està centrat en el que s'anomena "Barem de Productivitat". Aquest indicador presenta els resultats de l'Agència en termes de comparació interanual i es basa en el número d'actuacions fetes. Així, a la memòria de l'AEAT de l'any 2011 es pot comprovar com, a l'hora de mesurar el control del frau, els principals indicadors estan en relació amb el nombre d'expedients oberts i el número de contribuents inspeccionats.

S'observa, per exemple, que l'any 2011 van augmentar lleugerament el nombre de contribuents inspeccionats i les actes instruïdes, però el deute liquidat va disminuir significativament. A la taula també es pot comprovar com el nombre d'expedients oberts en casos de delictes fiscal van augmentar lleugerament i, en aquest cas, també va augmentar l'import defraudat pels contribuents investigats.

Taula 6.6 Inspeccions i expedients oberts per l'AEAT (2010-2011)

	2010	2011	% Variació 11/10
Núm. de contribuents inspeccionats	23.923	24.199	1,15
Núm. d'actes instruïdes	57.755	62.155	7,61
Deute liquidat*	6.002	5.510	-8,19
Núm. d'expedients	938	1.014	8,1
Import de quota defraudat	696	909	30,6

Font: AEAT (2012)

El Barem de Productivitat ha esdevingut un dels indicadors més importants per l'AEAT a l'hora de mesurar l'èxit del sistema. Tanmateix, com es desprèn de l'exemple que s'acaba d'observar, la falta de correlació directa d'aquest barem amb la reducció del *tax gap* fa que l'objectiu final del sistema —la creació de valor tributari— no s'assoleixi en tots els casos. La consecució de l'objectiu de reducció del *tax gap* esdevé fruit de la casualitat, més que d'una estratègia enfocada a aquest fi. Al mateix temps, l'equitat del sistema també es veu perjudicada; en la mesura que la productivitat i el sou dels inspectors i tècnics d'Hisenda va

* Milions d'euros

condicionada al seu rendiment en relació al barem de productivitat (que, com s'ha observat, es fixa més en la quantitat d'inspeccions que en la qualitat), aquests tendeixen a no investigar els casos més rellevants, sinó el major nombre de casos que poden tractar.⁴⁷

De nou, que els grans beneficiats pel sistema són aquells obligats tributaris que estan fora del sistema i aquells contribuents amb més possibilitats per defraudar, segons els condicionants de capacitat i consciència fiscal definits en el primer capítol. En definitiva, l'AEAT presenta uns bons resultats en tot allò que fa referència al control tributari de les persones i empreses que estan censades i en relació amb la informació a la que es pot accedir per mitjà de la col·laboració de tercers o el que es coneix com a declaracions informatives. Això no obstant, encara **existeix un problema en referència a totes les persones o empreses que haurien de ser subjectes a imposició fiscal però que no estan dins de les bases de dades o del sistema informàtic.** L'absència de dades en relació amb l'activitat econòmica d'aquestes persones fa que sigui impossible per a l'agència de perseguir-los.

El valor tributari que genera el sistema, molt limitat

Fins aquí s'ha observat que existeixen certes dificultats a l'hora d'exercir les funcions en les diferents etapes de la cadena de generació de valor: costos distribuïts dins del sistema de forma molt asimètrica en perjudici del contribuent; processos vehiculats per l'AEAT en base a un sistema informàtic punter però poc atent als diferents actors que conformen l'estructura de governança del sistema –especialment, com s'ha vist, als

⁴⁷ <http://www.expansion.com/2007/03/21/economia-politica/960722.html>

contribuents voluntaris; i un sistema d'objectius basat en el control que no té correlació directa amb la reducció del *tax gap* i genera ineficàcia i resta equitat al sistema. Tots aquests factors haurien de ser suficients per afirmar, amb certa credibilitat, que la generació de valor tributari a Espanya està lluny de trobar-se en el seu punt àlgid. Tanmateix, aquests factors no constitueixen, directament l'indicador d'outcome del sistema, el *tax gap*. Els estudis que han provat de mesurar el *tax gap* a Espanya s'han trobat amb xifres preocupants.

Primer de tot, cal subratllar que cap d'aquests estudis ha estat dirigit o encarregat pels responsables públics del sistema tributari, fet que denota una explícita despreocupació a l'hora de considerar aquest indicador com una peça clau per a l'avaluació del sistema. Aquesta és una primera constatació de la distància en què es troba l'administració tributària espanyola de les administracions més avançades del món. No existeixen indicis que l'AEAT pretengui en el futur més immediat mesurar l'outcome del sistema, malgrat que, com s'ha observat en el capítol quatre d'aquesta segona part, la recaptació efectiva espanyola està molt per sota de la mitjana europea. Tenint en compte que l'estructura impositiva espanyola és homologable a la resta de democràcies avançades d'Europa, el gran diferencial de recaptació respecte a Europa sembla apuntar a la presència d'una gran volum d'economia submergida.

Les dades sobre economia submergida a Espanya constaten aquesta realitat. Una visió comparada dels diferents estudis que s'han realitzat sobre el tema permet observar que l'economia submergida a Espanya es situa entre un 20% i un 25%.⁴⁸ Si, tal com afirmen Ruesga et al. (2013), en els països europeus cada punt d'economia submergida re-

⁴⁸ Existeixen diferents metodologies per mesurar l'economia submergida. Segons Ruesga et al. (2013), totes elles pateixen alguna deficiència. És per aquest motiu que els autors d'aquest document no hem volgut triar un estudi en particular i hem preferit aportar la visió comparada de diferents estudis, tal com han fet també des de la Fundación de Estudios Financieros.

dueix la recaptació fiscal 0,35 punts, Espanya es troba davant d'un gran problema en la gestió de l'ingrés.

Taula 6.7 Estimacions sobre la mida de l'economia submergida a Espanya

Publicació	% sobre PIB
Informe Doing Business 2007	22,6%
Estudi dels Tècnics d' Hisenda 2009	23,3%
Estudi Funcas 2011	20,2% - 23,7%
Closing The European Tax Gap 2012	22,5%
Informe ATKearney / VISA 2013	18,6%
Altres estudis	20% - 25%

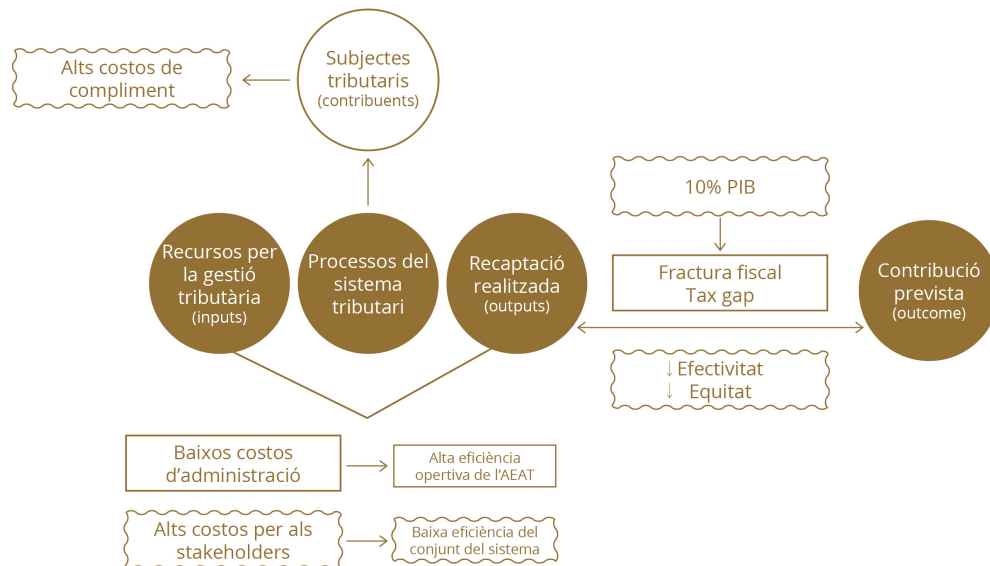
Font: Jiménez y Martínez-Pardo (2013)

En la primera part d'aquest document ja s'han apuntat els enormes perjudicis que genera l'economia submergida sobre l'ingrés públic i sobre el conjunt del sistema. En el que resta de document, l'objectiu és estudiar els diferents mètodes a partir dels quals, des de la gestió tributària (objecte d'aquest estudi), es pot intervenir en aquests factors. I és que és evident que l'existència d'economia submergida i els motius que porten a l'evasió fiscal van més enllà de del propi sistema tributari i responen a causes que tenen a veure amb la confiança ciutadana en el conjunt del sistema públic. Però com ja s'ha apuntat, existeixen trets inherents al model de gestió tributària que també permeten influir —més directament o indirecta— en aquests aspectes.

Tornant, doncs, a la cadena de generació de valor tributari presentada a la primera part d'aquest estudi i assimilant-la a la realitat espanyola, s'observa el següent: els recursos s'incorporen al sistema tributari de forma molt asimètrica, generant costos d'administració molt baixos i

costos de compliment molt alts. Això provoca, com s'observa a la part esquerra de la figura, una alta eficiència operativa de l'AEAT però una baixa eficiència sistèmica que repercuteix, eminentment, sobre el gruix de contribuents que compleixen, de forma voluntària, amb les obligacions tributàries. Existeix una realitat paral·lela que és un índex d'economia submergida de la qual en surten beneficiats els defraudadors fiscals. De tot plegat, en resulta un sistema poc equitatiu i d'eficàcia recaptatòria limitada.

Figura 6.6 Els costos i l'eficiència del sistema tributari



Elaboració pròpia

PART III. CAP UN SISTEMA TRIBUTARI INCLUSIU

Sobre la base de la informació i anàlisi aportat en els apartats anteriors d'aquest treball, a continuació es proposen els elements que poden ajudar a estructurar un sistema de gestió tributària que, preservant les bones pràctiques i experiències del vigent sistema tributari, permeti afrontar les seves debilitats i també permeti afrontar els nous reptes que se li presenten a la hisenda pública en el marc de la globalització; davant d'una situació socioeconòmica complexa i, en alguns temes, força crítica i en unes dinàmiques internes institucionals, territorials i operatives que han erosionat fortament, i ho segueixen fent, la legitimitat del sistema davant de la ciutadania i també en l'escenari internacional. Aquesta proposta aspira a ser una aportació útil en la tasca de construir l'eina de gestió del ingrés públic que ha de permetre preservar la major part del model socioeconòmic vigent a Europa des de fa més de 70 anys. Un model que s'ha caracteritzat per la seva capacitat de compaginar amb un nivell d'èxit poc discutible, el creixement econòmic i la seguretat i el benestar socials, tot i les dificultats contínues que ha d'afrontar, generades per l'escenari global, i per les tensions internes. També es parteix de la convicció que els fonaments bàsics de la política fiscal són sòlids, estan plenament contrastats i són compartits per la major part dels països de l'OCDE, fins i tot sense diferències substancials entre països amb o sense estat del benestar. La tipologia impositiva és força universal i els objectius i funcions de la política fiscal àmpliament compartits. Òbviament, hi ha diferències i molt notòries en la formulació i composició interna de les figures impositives, en les obli-

gacions tributàries assignades a diferents perfils de contribuents, en els tipus impositius i en altres elements de concreció. Cap d'aquestes diferències, sense pretendre que siguin irrelevantes, afecta al model fiscal bàsic, que és perfectament equiparable als de l'entorn econòmic i social al qual pertany Espanya.

Finalment, es planteja també el requeriment bàsic que condiciona la viabilitat i sostenibilitat del sistema de gestió tributària des de la dimensió del sistema d'organització territorial. La situació actual pel que fa al model de finançament del sistema institucional espanyol permet identificar algunes disfuncions que tenen caràcter estructural i que tenen a veure amb la inconsistència de les funcions i responsabilitats assignades, pels diferents àmbits de governança, entre la gestió de l'ingrés i la gestió de la despesa. El tema escapa a l'àmbit de treball d'aquest estudi però sembla clar que les opcions que es prenen per ordenar aquest marc de responsabilitats són decisives per l'organització, funcionament i resultat esperable del sistema tributari.

Per aquest tema s'iniciarà aquesta tercera part del treball. Posteriorment es presenten els fonaments del paradigma de la confiança, entès com el conjunt de components que ha de servir per guiar el comportament del conjunt d'actors del sistema i ha de guiar l'estratègia de l'administració tributària orientada a convertir súbdits tributaris en contribuents responsables. Adoptar aquest paradigma no significa, en cap cas, abandonar el paradigma del control, sinó incorporar la gestió del risc d'incompliment dins de l'estratègia de l'administració tributària, de tal manera que els seus esforços s'estructurin d'acord amb les motivacions que regeixen el comportament dels contribuents i no en el resultat inadequat de la seva actuació. I això implica garantir als contribuents que compleixen voluntària i responsablement que el sistema serà,

en cap cas ni en cap circumstància, condescendent ni permissiu amb aquells que defrauden.

7. Elements bàsics d'un sistema tributari inclusiu

Desconfia d'aquells que senten un fort impuls per castigar

Friedrich Wilhelm Nietzsche*

El canvi de paradigma: de la coacció al servei i a la confiança

El pilar central per construir un sistema tributari modern és la introducció d'un paradigma sobre el qual vehicular l'acció pública, tant quan aquesta s'enfoca als procediments interns de l'administració com quan es dirigeix a satisfer les demandes del conjunt de contribuents o dels stakeholders del sistema tributari. En aquest sentit és útil fixar-se en la distinció entre els tres paradigmes de gestió tributària que conviuen en el sistema de nacions. (Domínguez et al. 2014).

- El **paradigma de la coacció**, centrat en la persecució i el càstig del comportament evasor
- El **paradigma del servei** fonamentat en facilitar als ciutadans el compliment de les seves obligacions fiscals millorant l'assistència i la informació al contribuent i simplificant els aspectes materials i formals de les obligacions tributàries;
- El **paradigma de la confiança** que emfasitza la importància de factors com el rigor, l'equitat, l'ètica i els principis de reciprocitat i solidaritat en el compliment fiscal i utilitza com a instrument d'actuació la responsabilitat tributària i la major participació dels individus en els processos de decisió final.

* Filòsof alemany.

Com s'ha observat en la segona part d'aquest document, el model tributari espanyol s'estructura sobre el paradigma del control i la desconfiança. Un paradigma que s'ha materialitzat a través de la coacció i que es posa de manifest a través del missatge central esgrimit per l'AEAT de "la lluita contra el frau". Sembla inqüestionable que el supòsit d'una societat tributàriament fraudulenta s'ha construït partint d'un principi fundacional literalment oposat a la visió que promou el lema que "hacienda somos todos". Una visió que, d'altra banda, en el seu moment va permetre construir una hisenda equiparable a les d'Europa en molt poc temps.

Aquesta deriva, en un sistema basat en l'autoliquidació tributària i l'autogestió de la recaptació feta pel propi contribuent i per les empreses, amb un resultat extremadament exitós (més del 90% de la recaptació tant d'impostos com de cotitzacions socials és voluntària i autoliquidada) produeix un nivell d'incompliment mesurat en termes de recaptació tributària efectiva que ens ha allunyat històricament de la mitjana europea al voltant dels 10 punts sobre el PIB.

La construcció d'un sistema tributari basat en el paradigma de la confiança, com ja s'ha argumentat a l'inici d'aquest document, no és cosa d'un re-disseny organitzatiu, sinó d'un canvi profund del sistema institucional i de la cultura ciutadana. Desplaçar-se del paradigma de la coacció al paradigma del servei i sobretot de la confiança, requereix un fort compromís per part de l'alta direcció pública i un alt grau de participació dels *stakeholders* del sistema i de la ciutadania, treballant en molts fronts i cometent molt pocs errors.

Avançar en la construcció de la confiança requereix constància i rigor, i molt de temps. En canvi, retrocedir en els nivells de confiança es pot fer en segons. És, per tant, imprescindible, practicar, amb una cura molt

continuada, una correcta gestió del sistema institucional i també del sistema tributari. Calen reaccions clares i contundents davant dels errors o fallides del sistema.

Quadre 7.1 La introducció d'un nou paradigma als Països Baixos

L'Administració Tributària i Duanera dels Països Baixos (ATD) fonamenta la seva estratègia de compliment en dos pilars: confiança quan sigui possible i repressió quan sigui necessari. Tal i com la mateixa organització destaca, el seu objectiu és romandre invisible, ja que això és una mostra de que s'està realitzant una bona gestió (ATD 2013). En aquest sentit, existeix la voluntat de limitar les inspeccions i investigacions a aquelles persones que han violat les normes.

L'ATD ha adoptat aquest discurs basat en la confiança al llarg dels darrers 10 anys. En primer lloc, cal fer menció de la corrent d'opinió entre els governs europeus exigint que ciutadans, empreses i institucions assumeixin les seves responsabilitats en matèria tributària (ATD 2012a). En resposta a les crítiques al procés de supervisió de l'ATD, el 4 de juny de 2004 es celebrà una reunió entre el ministeri de finances, l'ATD i representants de grans empreses, la patronal holandesa, i l'associació holandesa de consellers tributaris (Dutch Tax Advisers). En aquesta trobada es va subratllar la necessitat de superar la distinció entre "ells" i "nosaltres", és a dir, entre administració i ciutadans. La comunitat empresarial era del parer que les actuacions de l'ATD es basaven exclusivament en la desconfiança. Així mateix, el procés d'auditoria de l'ATD es veia llarg i opac. En resum, el document final de la reunió emfatitzava que el compliment en matèria tributària no només es pot promocionar a través de supervisions estrictes i la imposició de sancions, sinó que també es pot enfortir mitjançant incentius positius i exhibint confiança (ATD 2012a). Des de llavors, l'ATD ha desenvolupant un discurs basat en la confiança i ha posat en funcionament les eines necessàries i adequades per aquest paradigma (ATD 2013).

El conjunt d'elements destinats a construir un sistema tributari basat en la confiança dels contribuents s'haurà d'expandir, ampliar, revisar i aprofundir en un treball que és impensable poder considerar madur en

un període inferior a uns quants anys, potser alguna dècada, i amb feina pendent per sempre anant tot de la millor manera possible.

Una política fiscal transparent i entenedora

La necessitat d'una normativa fiscal entenedora i transparent per a qualsevol contribuent sobre la que no es percebi cap voluntat d'ocultar la càrrega impositiva és un element clau per a la construcció de la confiança fiscal. És fàcil, per part de l'autoritat fiscal, deixar-se portar per la comoditat d'haver de donar poques explicacions i arguments respecte de les obligacions impositives, bé mitjançant poca informació o bé utilitzant la selva legislativa per a construir la normativa fiscal. Òbviament, aquesta pot ser una estratègia útil en el curt termini però la direcció condueix inexorablement a percebre el sistema tributari com un sistema de "trampes" impositives. És indispensable avançar cap a una política fiscal i un sistema impositiu el més senzill possibles i sobretot transparents per avançar en el canvi de paradigma.

En un altre nivell, també es fa necessari disposar de dissenys administratius que ajudin a simplificar la tramitació de les obligacions tributàries. En aquest sentit, la solució passa per la **simplificació de la liquidació i tramitació tributària**. Tenint en compte que, tal i com està estructurat el sistema, bona part de la feina i de la responsabilitat de tramitar els impostos recau en el contribuent (a través dels mecanismes de l'autoliquidació) és encara més rellevant realitzar un esforç màxim en la simplificació de la normativa fiscal i del procediment tributari. Aquesta orientació facilitadora acompanyada de l'ús intensiu de les tecnologies de la informació i de millors serveis d'assistència al contribuent ben diferenciats de les eines de control fiscal, **evitaria que els contribuents cometessin errors i també reduiria els costos de**

compliment que recauen sobre el contribuent en el moment de tramitar la càrrega impositiva.

Quadre 7.2 La introducció d'un nou paradigma a Suècia

Des de formació de l'Agència Tributària Sueca (ATS) l'any 2004, el sistema tributari suec ha passat de tenir una mentalitat contrària al ciutadà (paradigma de la coacció), a una mentalitat més cooperativa i oberta. Tot i que l'ATS segueix centrada en aplicar la llei, la manera com ho realitza és molt diferent a com ho feia el seu organisme antecessor. L'objectiu actual és disposar d'un sistema senzill, un sistema que els ciutadans acceptin, que sigui fàcil de controlar, fàcil d'entendre i que no sigui gaire costós per als usuaris ni per al sector públic. En termes de la mateixa ATS, han passat d'emfatitzar el control a focalitzar-se en el servei (ATS 2013). Així mateix, l'ATS passa a prioritzar aspectes com al confiança percebuda per la ciutadania. En el canvi de paradigma, l'ATS reconeix que estava massa focalitzada en el "què" feia sense reflexionar en el "com" duien a terme les activitats i "com" les accions realitzades es percebien pels contribuents (Stridh 2011).

Aquest nou paradigma es centra en facilitar el procés a través d'una comunicació clara i directa. L'objectiu és facilitar que tot contribuent que vulgui complir amb la norma ho pugui fer sense problema ni dificultats. Per tal de millorar la comunicació i la confiança, l'ATS es centra a transmetre una imatge positiva que promocioni una atmosfera i comportaments complidors. Així, es va passar de comunicar el que els contribuents feien malament amb un to negatiu, a realitzar comunicacions que fomenten el compliment de la norma i que pretenen millorar el sistema a través d'un missatge positiu. Finalment, la comunicació ha de ser fàcil d'entendre i oberta a respondre qualsevol pregunta per tal d'enfortir la relació i la confiança en el sistema (Stridh 2011). És a dir, l'ATS evita sistemes complexes i altament burocratitzats.

La simplificació normativa tindria segurament també un efecte directe en la reducció de l'elevat nombre de litigis que hi ha actualment a l'administració tributària espanyola. Actualment, una de les principals fonts dels litigis té el seu origen en la diferent interpretació que fan els diferents actors de la mateixa norma. A partir d'una estratègia orientada a la simplificació i clarificació de la normativa, s'evitarien en bona

mesura aquestes males interpretacions i els consegüents costos en temps, diners i conflictivitat que comporta la possibilitat de diferents interpretacions. Cal tenir present que una reducció en el nombre de litigis beneficiaria clarament tant els contribuents com l'administració, ja que es reduirien els costos administratius i de compliment i, per tant, milloraria l'eficiència del procés de gestió tributària.

En aquest àmbit és de la màxima rellevància introduir en el sistema tributari una cultura de pensament centrada en el punt de vista del ciutadà i no pas de l'expert. Certament és obligació de la ciutadania conèixer les obligacions tributàries, però hauria de ser obligació de l'administració tributària construir la informació sobre el sistema fiscal i tributari per a que pugui ser entès i gestionat per qualsevol ciutadà sense que aquest hagi d'esdevenir un expert coneixedor de tota la normativa tributària. La tendència, per exemple, a utilitzar referències interlegislatives en els procediments tributaris de forma abusiva fa pràcticament impossible comprendre la lògica tributària a la ciutadania en general.

La fractura fiscal

La simplicitat per l'accés individual al coneixement pràctic, eficaç i suficient del sistema tributari i fiscal ha d'anar acompanyat de la possibilitat d'un visió que reconegui i faci transparent **la dimensió col·lectiva del fet fiscal i tributari**, una de les característiques més diferencials de l'àmbit públic, perquè pugui ser visualitzada per tota la ciutadania. Com ja s'ha avançat amb anterioritat, diferents països han desenvolupat, després de moltes altres eines, un indicador sintètic del resultat fiscal global entenedor i senzill: el **tax gap**, que és la diferència entre el

càlcul teòric de la recaptació que hauria d'aportar un sistema fiscal en un determinat context social i econòmic i la **recaptació real** realitzada per el seu sistema tributari.

La introducció del *tax gap* (o fractura fiscal) com a indicador global de l'èxit del sistema, comporta realitzar tres exercicis d'alt interès per a la ciutadania:

- 1- Calcular la recaptació teòrica que proposa la política fiscal diferenci-ant separatament per cada impost i per cada segment de contribu-ent.⁴⁹
- 2- Informar de la recaptació realitzada en cada exercici fiscal compara-da amb l'estimació teòrica també diferenciant impostos i segments de contribuents.
- 3- Fer visible el diferencial entre el que preveu la legislació fiscal que s'hauria d'aportar, per quin concepte i per quin tipus de contribu-ents, respecte del que realment ha succeït.

No és fàcil calcular l'escletxa fiscal, i segurament tampoc explica tots els problemes del sistema, però aporta una visió altament explicativa del sistema tributari. El *tax gap* aporta, de forma molt sintètica, una visió força acurada, tot i que no suficient, del sistema tributari en termes de resultat sobre previsions comparant **l'output produït** respecte **l'outcome desitjat**. Aquestes dades permeten construir una visió com-partida de la realitat del sistema tributari que facilita el debat públic i esdevé un element que aporta cohesió social al conjunt de la societat.

Existeixen molts exemples d'administracions tributàries en l'àmbit in-ternacional que han anat integrant la mesura de l'escletxa fiscal en la seva avaluació. En el cas del Regne Unit, per exemple, l'administració tributària elabora des de l'any 2009 un informe anual sobre els nivells

⁴⁹ Aquesta informació és una aproximació a la proposta de contribució que realitza el govern.

de l'escletxa fiscal. Aquest informe ha permès analitzar quin era l'estat real del *tax gap* al país, quin era el seu origen en relació als diferents tipus d'impostos i desglossar el comportament que originava l'impagament dels impostos. A més a més, des que l'agència tributària fa un anàlisi específic sobre aquest concepte els nivells del *tax gap* s'han reduït en més d'un punt i mig percentual sobre el total d'impostos previstos. No hi ha dubte que el problema per a subministrar aquesta informació no és essencialment tècnic sinó que té una profunda dimensió de qualitat institucional i voluntat política de rendiment de comptes molt més difícils d'aconseguir que les dades en si mateixes.

Quadre 7.3 La mesura del tax gap a Gran Bretanya

La mesura del tax gap és molt complexa donades les múltiples dimensions que ha de considerar i, com a resultat, està constantment sota escrutini. Actualment, el tax gap es mesura combinant cinc perspectives:

Coincidència de Dades: es comparen bases de dades de diferents departaments per assegurar els valors de diversos tipus de tasses.

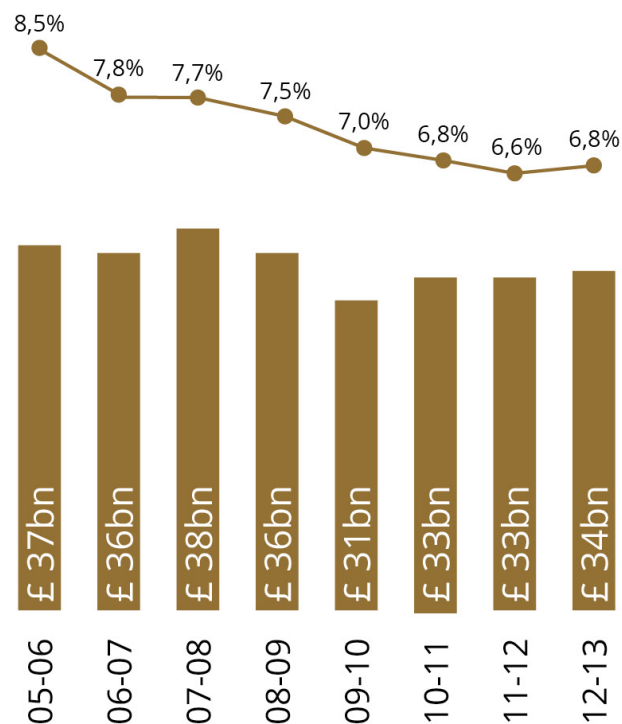
- 1) Top-Down: fa referència als casos en que l'agència pot disposar directament d'informació sobre els seus usuaris i no els ho ha de consultar. En aquest cas, es comparen les dades generals de consum de diferents productes del país amb els rebuts de les tasses corresponents.*
- 2) Registres de Riscs: s'identifiquen diversos riscos relacionats amb les tasses de diferents productes i s'estableixen pautes de control i seguiment per assegurar que el seu valor es reflecteix adequadament en la mesura del tax gap.*
- 3) Preguntes a l'Atzar: l'HMRC realitza revisions a una mostra aleatòria dels seus contribuents.*
- 4) Informació Il·lustrativa: en els casos en que l'HMRC no pot aconseguir dades objectives sobre algun dels aspectes a tenir en compte en la mesura del T tax gap, els experts de la HMRC desenvolupen indicadors per estimar-les de manera indirecta.*

Tot i que inicialment el tax gap era mesurat únicament amb la segona opció —Top-Down—, l'HMRC va observar la necessitat de triangular la seva informació amb altres

fons de dades per tal de millorar la mesura global del tax gap. Gran part de les dades utilitzades per millorar la mesura del tax gap s'aconsegueixen gràcies a la col·laboració dels diferents departaments de l'agència (bottom-up), que aporten dades operacionals i de gestió de diferents àmbits.

El resultat és una mesura global que s'estableix a partir de quatre grans tipus de taxes: taxes corporatives, VAT (impost sobre el valor afegit), impostos sobre productes específics (com l'alcohol, el tabac o el petroli), i finalment el grup de taxes més rellevant format per impostos sobre la renda, guanys de capital i contribucions a la seguretat social). La figura següent mostra els percentatges d'importància de cadascun d'aquests tributs en l'exercici del 2012-2013:

Figura 7.1 El tax gap al Regne Unit



Font: HM Revenue & Customs (2014)

La Gran Bretanya revisa constantment la seva mesura del Tax Gap, ja que cada any apareixen nous riscos o es produeixen canvis en la legislació corresponent a algun tipus de taxa. En aquest sentit, per tal d'assegurar el bon desenvolupament del seu sistema de control del Tax Gap, l'any 2013 es va demanar al Fons Monetari Internacional que avalués la mesura per certificar-ne la seva validesa. El FMI va concloure que l'anàlisi del Tax GAP duta a terme per l'HMRC és 'comprehensiva pel que fa a les taxes

que inclou, considera de forma efectiva totes les seves múltiples dimensions, i s'està treballant perquè tingui un major impacte en la gestió de l'HMRC'.

Quadre 7.4 La mesura del Tax gap a Suècia

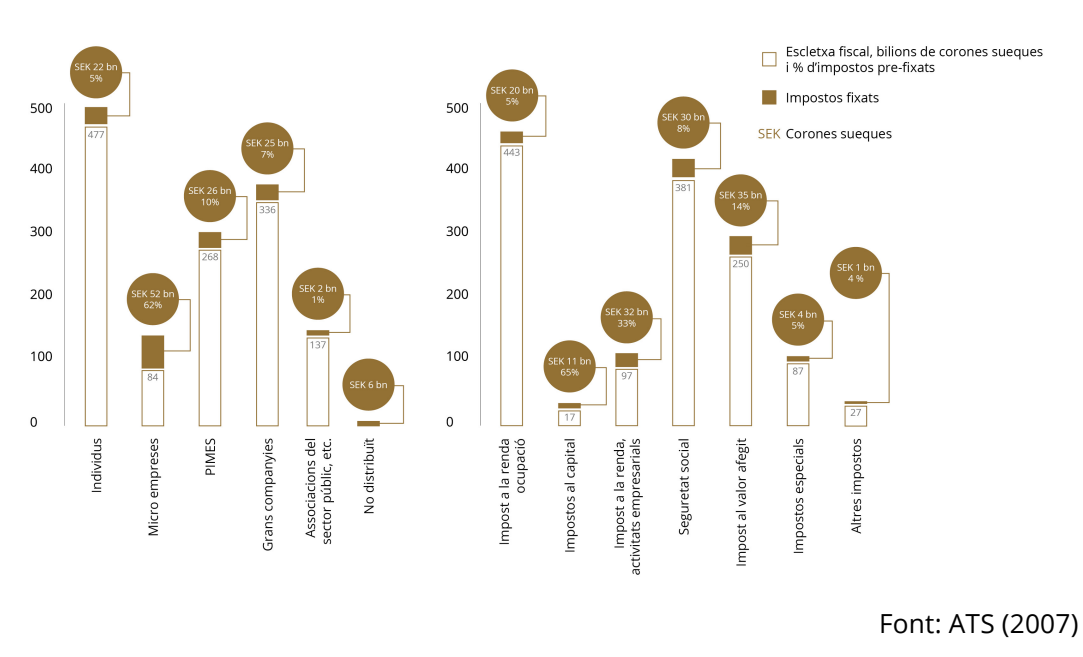
Des de l'any 2007 que l'ATS mesura el tax gap com un dels principals outcomes a tenir en compte a l'hora d'avaluar el sistema i l'èxit del procés de recaptació d'impostos. L'ATS defineix el tax gap com la diferència entre el impostos que s'haurien recaptat si tots els contribuents haguessin informat correctament de les seves activitats i transaccions i els impostos que s'han recaptat a la pràctica després de les mesures de compliment implementades per l'ATS. D'aquesta manera, el tax gap inclou l'evasió fiscal deliberada, l'evasió que es pot atribuir a errors que succeeixen de manera accidental i involuntària, i l'evasió que va més enllà de les normes (ATS 2008).

L'ATS compta amb tres categories de tax gap (ATS 2008):

- *Internacional: són els errors i relacionats amb connexions internacionals. Això inclou ciutadans estrangers amb ingressos a Suècia, ciutadans suecs amb ingressos de països estrangers, etc.*
- *Treball no declarat: pagament de treball que s'ha dut a terme i que s'hauria d'haver taxat a Suècia, però que no s'ha registrat.*
- *Altres: qualsevol altra tipus d'error que no està relacionat amb les connexions internacionals ni amb el treball negre.*

Cal destacar els resultats derivats de l'anàlisi del tax gap a Suècia pel període 2001-2005. Tal i com es presenta en la següent taula, Suècia ha mesurat el tax gap segons grup de contribuents i segons el tipus d'impost.

Figura 7.2 El *tax gap* a Suècia



Èmfasi en la prevenció: “Right from the start”

Deixar de valorar l'èxit a partir dels resultats de l'activitat d'una agència tributària i passar a valorar-lo analitzant la capacitat recaptatòria del conjunt del sistema implica desviar l'atenció més enllà dels límits de l'agència i l'administració tributària i avaluar els costos i beneficis des de la nova visió de sistema. **Des d'aquesta nova perspectiva, el més eficient és fer èmfasi en la prevenció, per tal de facilitar el compliment voluntari i minimitzar els litigis i els costos de compliment. Aquesta perspectiva s'ha adoptat a Suècia sota el lema *Right from the start* i és, també, una manifestació del paradigma de la confiança.**

La justificació de l'aproximació preventiva té una justificació ben senzilla: davant un sistema tributari complex en què hi ha una multiplicitat d'actors involucrats, fer un control *a posteriori* del compliment amb les obligacions tributàries no sembla el més eficaç en tant que comporta

grans volums de feina de control per trobar els casos problemàtics; sembla més raonable destinar el gruix dels esforços a millorar el compliment tributari i facilitar les funcions del conjunt de *stakeholders* que participen en el sistema. És per això que, en els últims anys cada vegada més administracions estan apostant per concentrar els esforços sobre el compliment a l'inici de la cadena de generació de valor. D'aquesta manera s'asseguren que el procediments es duguin a terme de forma adequada.

L'objectiu de l'aproximació *Right from the Start* és deixar de prioritzar el compliment dels objectius en l'àmbit recaptatori per centrar-se en incentivar el correcte pagament dels impostos des de les primeres fases del cicle tributari. En lloc de provar de trobar errors després que tinguin lloc, l'objectiu és prevenir els errors de compliment abans que succeeixin. Des d'aquesta perspectiva, la recaptació d'impostos és el punt final del procés, no l'inici de la cadena d'activitats que ha de desenvolupar una administració tributària. (OECD 2012b, p.1) En altres paraules, la política *Right from the Start* posa en valor la recaptació voluntària per sobre de la recaptació executiva.

Quadre 7.5 El sistema d'*advance tax ruling* als Països Baixos

L'Advance Tax Ruling (ATR) és una eina per a determinats contribuents i empreses multinacionals per tal de clarificar i determinar acords fiscals concrets. Tal i com apunta la mateixa ATD, les normes i lleis que s'apliquen en l'àmbit fiscal acostumen a ser complicades i no és convenient que totes les disputes acabin en judici ja que això suposa temps i diners. Per això es van establir els advance tax ruling.

Un ATR obliga a les autoritats fiscals a complir amb els acords establerts. Un ATR dona certesa per avançat sobre les conseqüències de certes estructures i transaccions internacionals. L'ATR s'utilitza com una regulació vinculant per tal de prevenir i/o resoldre disputes

L'ATR dóna certesa a multinacionals instal·lades a Holanda sobre com els seus ingressos seran taxats a les seves filials o sucursals holandeses. Els "rulings" són acords de l'ATD sobre quant serà taxat a partir del mètode de càlcul de beneficis. L'ATD permet consultar per avançat sobre les conseqüències fiscals, això garanteix un alt nivell de seguretat i un risc molt baix sobre la planificació fiscal (van Dijk et al. 2006).

Els ATR s'estableixen, en general, per un període de 4 anys. Els "rulings" s'estableixen en base a cada cas i el seu contingut no es publica. Per tal d'obtenir un ATR, les empreses han de complir un conjunt de requisits (van Dijk et al. 2006):

- *Com a mínim un 50% dels directors gestors de la companyia han de ser residents a Holanda.*
- *Les decisions de gestió més importants s'han de prendre a Holanda.*
- *La comptabilitat s'ha de realitzar a Holanda.*
- *La principal compta bancària vinculada a l'empresa a de ser holandesa.*

Cal remarcar que les polítiques relacionades amb l'ATR varen canviar significativament a partir de l'any 2001 degut a la publicació d'un document on s'identificaren pràctiques fraudulentas ja que algunes empreses utilitzaven Holanda com a país conductor (conduit country) per tal transferir diners a paradisos fiscals. Això va provocar que es dividís el "ruling" en dues parts: l'Advance Tax Ruling i l'Advance Pricing Agreements (APA). Aquest segon mecanisme nasqué amb l'objectiu d'acabar amb les pràctiques fraudulentas que utilitzaven Holanda com a país conductor.

En definitiva, l'aproximació "Right from the Start" té un aspecte temporal —es basa en mesures preventives prèvies a l'activitat dels actors involucrats— però també un aspecte de disseny de la política pública tributària —pretén eliminar els errors que farien els actors si no se'ls acompanyés des dels inicis. Es considera que el millor moment per influir en el comportament fiscal pot ser, per exemple, quan les empreses duen a terme les activitats administratives internes vinculades al pagament d'impostos. Un bon disseny dels processos administratius de comptabilitat pot prevenir alguns dels errors en què podrien incórrer

aquestes empreses⁵⁰. També és important, en aquest darrer sentit, la manera per la qual l'organisme de gestió tributària dóna suport al contribuent, la legislació, la qualitat dels processos de registre i de comptabilitat, etc. El següent punt s'atura a analitzar aquesta qüestió amb més detall.

La millora del compliment voluntari

Si, com s'ha observat, el principal objectiu de qualsevol sistema tributari és fomentar el compliment voluntari del major gruix de contribuents, sembla evident que l'administració ha de fer el possible per facilitar-lo. L'estratègia de foment del compliment voluntari suposa l'adopció de **noves estratègies per part de l'administració tributària que donin acompanyament al contribuent, per tal que aquest tingui facilitat per complir amb les seves obligacions tributàries i gaudeixi d'una millor experiència del servei.**

Existeixen diferents formes de reduir aquests costos de compliment. Per exemple, facilitar la informació que té l'administració tributària (com seria en el cas dels esborranys de declaració de la renda) o generar assistència i acompanyament a través de diferents mitjans: informació accessible des de la pàgina web, anuncis a la televisió, etc. En general, la tendència és dissenyar processos que siguin **contribuent-friendly**, és a dir, que siguin de fàcil comprensió i accessibles a un cost baix. A més a més, l'administració tributària hauria de proporcionar informació, assistència i guia als contribuents en els seus drets i deures. La taula següent mostra alguns dels canvis que caldria introduir al sistema tributari per tal d'adaptar-lo a les característiques i necessitats

⁵⁰ Aquest element és especialment rellevant quan es produeixen canvis substantius en la legislació o l'empresa és de nova creació, ja que aquests errors solen aparèixer com a conseqüència de la desinformació.

dels contribuents per aconseguir fer-los el procediment per pagar impostos més fàcil. Bona part d'aquestes mesures passen per incrementar l'ús de les eines telemàtiques en la gestió dels propis impostos, no només perquè permeten simplificar els processos i estalviar costos, sinó perquè les eines telemàtiques haurien de permetre poder accedir amb més facilitat a la informació personal. Si tots els actors del sistema utilitzen eines informàtiques la informació és accessible a temps real per part de la resta d'actors implicats. Un major grau d'informació a l'abast dels contribuents simplifica i clarifica els processos, fet que incentiva i facilita el seu compliment voluntari amb el pagament d'impostos.

Taula 7.1 Canvis en el sistema per incentivar el compliment voluntari

Sistema tradicional	Nou sistema
Només alguns tràmits es poden fer on-line	Tots els tràmits (excepte els que ho requereixin per qüestions legals) s'han de poder fer on-line
La informació s'ha d'actualitzar múltiples vegades	La informació, com un canvi d'adreça o de feina, s'haurà d'aportar una única vegada
La informació sobre l'estat de comptes en les taxes i transferències no és accessible fàcilment	Totes les relacions financeres amb el govern han de ser accessibles on-line i els contribuents han de poder veure tant el seu historial com les dades actuals.
És difícil calcular com un canvi en la renda o la jubilació afecta les obligacions tributàries	Els contribuents han de poder consultar com canvia la seva situació tributària si canvien les seves circumstàncies
Diferents processos per transferències de renda s'administren per diferents departaments	Els processos han de ser comuns perquè els contribuents tinguin experiències similars en tràmits diferents
Hi ha diferents descomptes, compensacions i deduccions generant assistències de benestar	Major ús de deduccions i desemborsaments estàndard
La informació proveïda per terceres	La majoria de la informació es pot

parts s'omple en formularis electrònics però també s'introdueix manualment	omplir automàticament
La majoria de contribuents necessiten assistència per gestionar els seus impostos	La majoria de contribuents és capaç de gestionar els seus propis impostos perquè el procés és més simple i automatitzat
Els clients utilitzen serveis d'atenció personal, directa o telefònica, per preguntar o proveir informació quan preferirien utilitzar aplicacions d'autoservei	Un ampli ventall d'aplicacions d'autoservei estan disponibles i es complementen amb assistència personalitzada per a aquells contribuents que necessiten assistència intensiva

Font: Commonwealth Copyright Administration (2009, p.72)

L'accés permanent del contribuent a la seva pròpia informació amb una **"visió integral dels seus afers/dades fiscals"** facilita el compliment voluntari de les seves obligacions fiscals. Al capdavant, tota la informació en mans de l'administració tributària que afecta a cadascun dels contribuents és propietat dels propis contribuents i és lògic que puguin accedir a tota la informació relacionada amb les seves activitats. L'objectiu hauria de ser que tothom pogués consultar quan ho cregués oportú el seu compte amb l'administració tributària. Cada contribuent hauria de poder consultar a un compte personal, similar al que utilitza per consultar els seus comptes en una entitat bancària. D'aquesta manera, el contribuent podria conèixer tota la informació que l'afecta i que es troba en disposició de l'administració tributària. A través d'aquest portal web, els ciutadans haurien de poder aportar nova informació o modificar l'existent i gestionar de manera senzilla i ràpida el pagament adequat dels seus impostos.

Quadre 7.6 My data al Regne Unit

En països com el Regne Unit ja existeixen portals de relació electrònica entre l'administració tributària i els contribuents. Aquest portal, conegut amb el nom de 'My Data' permet als contribuents consultar la informació que té relació amb la seva persona i que està en possessió de l'administració. Conèixer exactament quina és aquesta informació és positiu perquè permet al contribuent advertir si manca informació o si aquesta és errònia, i per tant s'estalvien conflictes en el futur. A més a més, a través d'aquest portal els contribuents poden accedir a diversos serveis, com una calculadora que automatitza el procediment per calcular els impostos. Finalment, també poden rebre informació sobre en què es gasta el govern els seus impostos.

D'acord amb l'HMRC l'accés a aquest portal electrònic és positiu i genera un públic més ben informat, ja que ajuda als contribuents a entendre per què han de pagar els seus impostos, comprenen millor el rol de l'administració tributària i responsabilitza els ciutadans sobre el bon compliment amb els impostos. Una major transparència i rendició de comptes en el funcionament de l'administració tributària beneficia l'actitud dels contribuents envers l'administració, ja que amb una bona experiència respecte al servei tributari, els contribuents tindran una major disposició a pagar adequadament els seus impostos.

Resolució de conflictes

Els conflictes legals són costosos, tant econòmicament com a nivell temporal, ja que solen allargar-se en el temps. En cas que no es puguin evitar, per exemple en casos que la interpretació de la norma tampoc acaba de ser clara, l'acompanyament i la mediació hi juguen un paper clau. Tenint en compte que les decisions dels tribunals són autònomes dels actors (administració tributària i contribuent) i a vegades no ofereixen una solució factible, la presència d'un mediador independent i imparcial pot ajudar les parts afectades a resoldre una discrepància favorablement per les dues parts sense necessitat de recórrer als tribunals.

Els avantatges de la mediació respecte dels litigis judicials són molt altes. Aporten velocitat als procediments, la possibilitat de controlar els costos econòmics i la prevenció de conflictes greus entre les parts. D'altra banda, i no és un tema menor, l'estalvi de costos públics per la via de l'àmbit judicial és notable ja que la via judicial fa augmentar tant els costos d'administració com els de compliment de la gestió tributària. Això no obstant, hi ha casos en què la mediació no és possible i es requereix l'ús de tribunals per fer una interpretació específica de la legalitat. En aquests casos, la resolució de conflictes es podria fer per mitjà d'una **jurisdicció fiscal diferenciada** de la contenciosa-administrativa i de la penal, que és el mecanisme que s'utilitza a Espanya, que comptés amb jutges específicament formats en fiscalitat i que controlessin tant l'Administració com les infraccions dels contribuents.

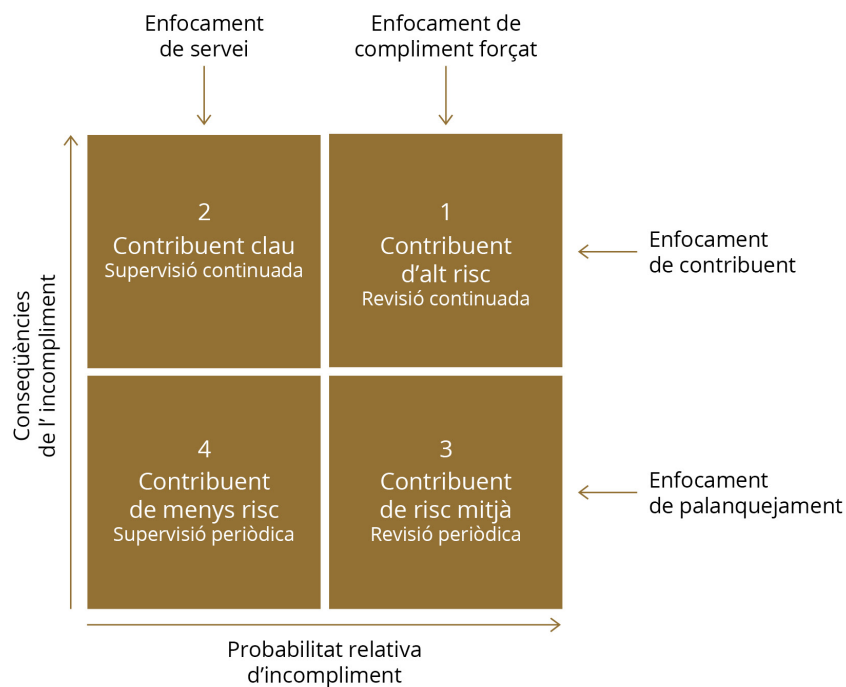
La gestió del risc d'incompliment

El fet que l'aproximació *Right from the Start* promogui un ambient que condueixi al compliment voluntari no exclou ni limita la importància de la funció de control. Senzillament, permet optimitzar l'ús dels recursos de l'administració, destinant-los a la persecució del frau que repercuteix en major mesura en la dimensió del tax gap. Així, una altra de les implicacions de l'adopció del paradigma de la confiança per part de l'administració és que passa a definir les seves estratègies en base a una **anàlisi del risc d'incompliment de les obligacions tributàries**.

L'anàlisi del risc d'incompliment requereix, en primer lloc, analitzar les característiques i la conducta del contribuent, per poder orientar les estratègies reguladores i d'aplicació dels tributs. És el que s'anomena la

segmentació del contribuent, el procés mitjançant el qual es distingeixen grups de contribuents en base a les seves característiques més rellevants o en funció de si són “jugadors del sistema” (*co-players*) o si volen restar fora del sistema (*free-riders*). Tot i que és cert que no tots els contribuents encaixarien plenament en una d’aquestes categories, és important analitzar les diferents característiques de risc de cadascun dels contribuents a l’hora de controlar el seu compliment tributari. (Jensen & Wöhlbier 2012, p.16).

Figura 7.3 La segmentació del contribuent



Font: OCDE (2013a) a partir de Australian Taxation Office (2014)

En els seus orígens, la gestió del risc d'incompliment anava enfocada exclusivament a identificar els contribuents amb més perillositat amb l'objectiu de seleccionar casos per a auditories. Des d'aquesta perspectiva, els esforços s'enfocaven a perseguir els grans contribuents que no

complien amb les seves obligacions fiscals de forma deliberada. Tanmateix, en els darrers anys, la gestió del risc d'incompliment ha anat evolucionant cap a una concepció més àmplia. Des de la nova perspectiva, s'adopten actituds més proactives que busquen comprendre i influir el comportament dels diferents segments de contribuents des d'una vessant més preventiva, en línia amb l'aproximació *Right from the start*. Per tant, cal entendre la gestió del risc d'incompliment com l'altra cara de la moneda de l'aproximació preventiva.⁵¹

El contribuent segmentat passa a ser tractat sota el que es coneix com la gestió integral del cas (*integrated case management*), és a dir, tenint present la totalitat de la seva situació tributària en les fases d'informació, control i recaptació. El **tractament integral** té avantatges directes per al propi contribuent ja que pot gestionar qualsevol dels seus afers tributaris des d'una sola oficina. També té avantatges per a l'administració, en tant que li permet millorar la qualitat del servei al contribuent i facilita la prevenció del no compliment i el frau gràcies a la claredat i visibilitat de la informació.

Quadre 7.7 La gestió eficaç del compromís a Austràlia

*L'“effective engagement framework” d'Austràlia promou una metodologia de **disseny de la gestió tributària centrada en l'usuari**, coneguda amb el nom de “Disseny Administratiu Integrat” (Integrated Administrative Design). Aquesta metodologia es basa en tres principis. Primer, situar els usuaris finals al centre del procés de disseny per conèixer les seves principals necessitats i evitar que es trobin traves a l'hora de pagar els seus impostos. Segon, assegurar que **tots els stakeholders** que participen en el procés tributari **comparteixen la intenció i l'abast del canvi** que s'està introduint en el sistema. Aquest element és bàsic per evitar que males interpretacions en el futur modifiquin l'objectiu de la reforma. I, tercer, **dissenyar la línia completa del canvi estructural** del*

⁵¹ Es parteix de la premissa —introduïda en la primera part d'aquest document— que el no-compliment pot tenir causes molt diferents, que van des del desconeixement o la incomprensió de les obligacions fiscals fins a les males interpretacions o el frau intencionat.

que es pretén abans d'embarcar-se en dissenyar detalladament els components individuals que s'han de modificar per obtenir la transformació important.

Aquesta nova manera d'enfocar la gestió del risc d'incompliment també parteix de la premissa que el comportament dels contribuents no està regit exclusivament per la racionalitat econòmica, sinó que existeix tota un amalgama de factors sociològics, econòmics i psicològics que també condicionen la seva actitud envers el deure de contribuir. Els diferents factors que poden influir en el compliment de les obligacions tributàries queden sintetitzats en el model BISEP, que s'explica en el requadre següent.

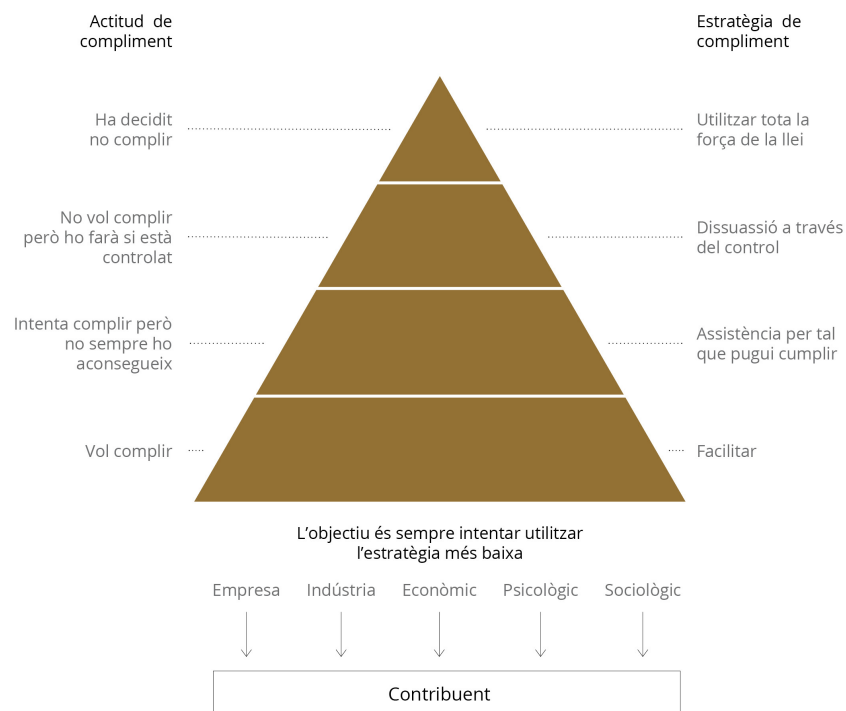
Quadre 7.8 El Model BISEP

El Model BISEP es va desenvolupar per descriure els vincles entre possibles factors que influencien el comportament del contribuent i la seva actitud a l'hora de complir amb les seves obligacions fiscals. (Braithwaite 2003) Així BISEP és un acrònim que fa referència a Business (l'activitat econòmica en la que està immersa el contribuent), Industry (el sector en el que treballa), Sociological (els factors sociològics que l'afecten), Economic (les circumstàncies econòmiques que l'afecten) i Psychological (els factors psicològics que condicionen la seva actitud). La Figura 7.4 recull com es relacionen aquests factors amb el contribuent i com influeixen en el compliment.

*Com s'observa en la figura, la segmentació dels contribuents permet establir **les relacions més adequades per cadascun dels grups**. Així, per exemple, al grup de contribuents que té la voluntat de complir amb els seus impostos, l'administració tributària prova d'optimitzar el servei, disposant els mitjans necessaris per tal de facilitar-los els tràmits per fer el pagament dels impostos.*⁵²

⁵² Aquest tema es tracta amb més detall en el següent capítol, quan es faci referència a l'organització del sistema i el seu model de governança.

Figura 7.4 Model BISEP i actitud envers el compliment



Font: Alink i van Kommer (2011, p.257)

Quadre 7.9 La gestió del risc d'incompliment a Suècia

Segons l'ATS, el sistema fiscal suec no pot funcionar si els contribuents no confien en l'administració tributària, per això la confiança és el fonament en el qual es sustenta el sistema de gestió del risc de d'incompliment. En aquest sentit, l'ATS gestiona el risc fomentant la confiança, però també té en compte la comunicació i diverses eines dissuasives.

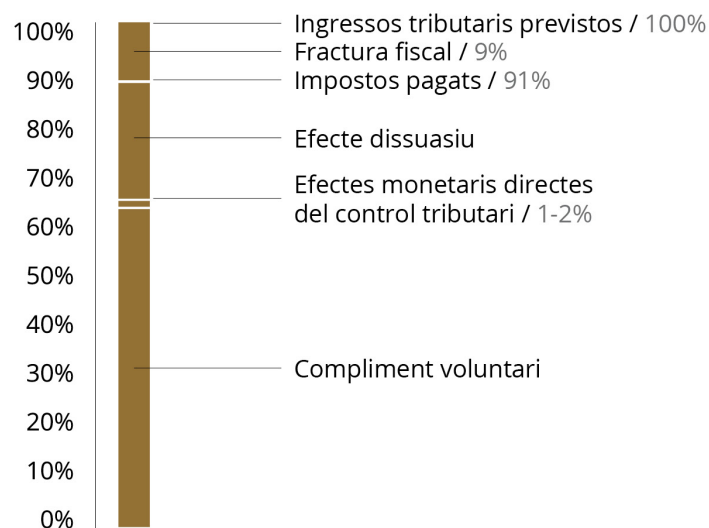
Cal destacar que més d'un 90% dels contribuents suecs confia en l'ATS, fet que està directament relacionat amb el percentatge de persones que no evadiren impostos encara que tinguessin la oportunitat (ATS 2011; ATS 2013). La comunicació no només es refereix al fet d'informar degudament als contribuents per tal d'evitar errors i l'incompliment involuntari; també es tracta de transmetre un missatge en positiu, especialment dirigit a aquelles persones que compleixen amb la norma. Les eines dissuasives també es consideren importants ja que amb elles, els ciutadans que compleixen amb la norma, saben que aquell que no la compleixi serà penalitzat. Tot i que l'ATS destaca que per tal de fomentar el compliment voluntari no es pot confiar to-

talment en eines dissuasives com ara auditories i penes administratives, també remarca que són de vital importància (ATS 2013).

El nou enfocament de l'ATS es pot veure reflectit en el nombre d'auditories que es realitzen: 18.000 l'any 1980 vs. 4.400 l'any 2010 (ATS 2011). Aquesta reducció té diverses explicacions, com la reducció de personal i la integració de casos, però també es deu a que actualment l'ATS es centra en casos complexos on hi ha més probabilitat de frau fiscal.

Com es pot veure en el següent gràfic, la major part del compliment a Suècia és voluntari, és a dir, vinculat a la confiança i a la bona comunicació de l'ATS. A partir del sistema compliment, l'Estat suec va recuperar 1.889 milions d'euros (2010). Tanmateix, com es pot veure en el gràfic, això només suposa un 1-2%, mentre que l'efecte dissuasiu d'aquestes mesures és molt més important (més d'un 20%).

Figura 7.5 Raons del compliment a Suècia



Font: ATS, 2011

L'experiència de l'Agència tributària sueca contrasta clarament amb l'experiència de l'Agència Tributària espanyola, que centra la seva avaluació de resultats en el barem de productivitat, un sistema de definició que, com s'ha vist en la segona part d'aquest document, no té cap correlació directa amb la reducció del tax gap.

L'ús estratègic de la informació

La informació és, com s'ha apuntat al llarg del document, un dels pilars centrals de qualsevol sistema tributari. La velocitat amb què es poden creuar i transferir les dades **permet** millorar l'eficiència i la productivitat i **prendre decisions més acurades en un període de temps molt breu**.⁵³ Com s'ha observat en el cas espanyol, el sistema punter que utilitza l'AEAT és ja, a dia d'avui, un instrument funcional imprescindible per a la gestió tributària i converteix l'agència en una de les organitzacions amb major eficiència operativa del món. Tanmateix, els sistemes i tecnologies de la informació no poden ser percebuts exclusivament com una eina operativa. El principis i valors del sistema és veuen reforçats o debilitats en funció dels usos i funcions que s'assignin a la informació dins del sistema.

Per tal d'extreure el màxim potencial de la informació, cal que el seu model de gestió estigui concebut per donar resposta als objectius estratègics de l'administració tributària, alhora que esdevingui un dels pilars que sustenti la construcció del paradigma del servei i la confiança. Un exemple clar d'aquesta utilització estratègica de la informació té a veure amb la incorporació del *tax gap* com eina de gestió del sistema. El *tax gap* és un indicador de control de resultat però també és un sistema de transparència sobre el conjunt del sistema tributari i una eina d'avaluació per al ciutadà que està en la base de la construcció de la confiança. En la gènesis d'aquesta eina és visible una major rellevància del rendiment de comptes i la transparència que no pas de l'orientació al control. Un segon exemple paradigmàtic és la necessitat de retornar el títol de propietat sobre la seva informació al contribuent. També en

⁵³ Estimacions del McKinsey Global Institute afirmen que el sector públic podria reduir entre un 15 i un 20% les seves despeses gràcies a l'ús del big data i l'*open data*. (Manyika et al. 2011, p.54)

aquest cas, és un argument de confiança retornar aquesta titularitat que el contribuent mai hauria d'haver perdut.

En definitiva, el desenvolupament i implementació dels sistemes i tecnologies de la informació en el sistema tributari requereixen un component d'atenció prioritari a l'aportació de valor o a la destrucció del valor que puguin provocar en els principis i paradigma del sistema fins el límit de supeditar l'eficàcia funcional a l'aportació de valor en la construcció del model de sistema tributari que es pretengui construir. La tecnologia i la informació són eines que permeten arribar més lluny d'on s'està, però la direcció de cap on es vol anar és cosa de la voluntat política i de les decisions col·lectives.

Quadre 7.10 El big data, l'open data, i el sistema tributari

En els darrers anys, la gestió de dades està estretament vinculada als fenòmens del big data i l'open data. El big data es refereix als grans volums d'informació no estructurada que està en mans de l'organització i que "demanda solucions innovadores i eficients a l'hora de ser processades" (Gartner 2013). En la mesura que el big data permet el creuament de dades entre una multiplicitat de fonts d'informació diferents, pot contribuir a millorar el coneixement i la presa de decisions en les organitzacions tributàries, especialment pel que fa a la identificació dels defraudadors del sistema.

Alguns autors defensen que el big data també permet repensar l'ús que tradicionalment se li havia donat a les dades, ja que fins al moment s'acostumaven a utilitzar de manera ex-post per verificar el correcte funcionament del sistema. La velocitat i la immediatesa del big data permeten que les dades s'utilitzin durant els procediments administratius i també com a eina de previsió de futurs conflictes o en la detecció d'àrees amb potencial de conflictivitat. Totes aquestes funcions clarament ressalten el valor de les dades, que esdevenen cada cop més un dels actius més importants de qualsevol organització.

L'open data, per la seva banda, té a veure amb aquelles dades que l'organització fa accessibles i, lliurement, les posa a la disposició i a l'abast de qualsevol ciutadà. Però no totes les dades obertes permeten complir amb aquest objectius. Per tal que siguin útils i reutilitzables, les "dades obertes" haurien de complir amb els principis

*d'obertura —estar presentades en formats que es puguin obrir amb diversos tipus de programari, incloent el programari lliure—, **accessibilitat** —han de ser fàcilment accessibles per a l'usuari i, a poder ser, de fàcil visualització— i **estandardització** —la seva presentació ha de complir amb patrons estàndards i comunament acceptats per tal que es puguin combinar amb dades provinents d'altres fonts. Com és fàcilment deduïble, fer convergir aquests tres elements no és fàcil i és un objectiu que encara trigarà algun temps a ser assolit.*

És important remarcar que, tot i que en ocasions es confongui, big data i open data no es refereixen al mateix: no tot el big data està obert a l'accés del públic, ni totes les dades obertes es basen en big data. Cadascun té potencial per millorar el funcionament de l'administració pública però en facetes diferents. En l'àmbit tributari, el big data pot millorar l'eficiència i l'efectivitat de la gestió del risc d'incompliment, i l'open data —una vegada superats els reptes ètics i legals que implica⁵⁴— pot contribuir a satisfer l'objectiu de transparència i subjecció a l'escrutini públic i, en certa mesura, promoure la innovació i la millora de la governança i els serveis.

Cal insistir en la necessitat de desenvolupar un model de tractament de la informació del contribuent que posi per davant el reconeixement de la titularitat de la seva pròpia informació i és seu dret d'accés a la mateixa. L'autoritat pública és garant de la informació col·lectiva i té dret d'accés a la informació individual per als usos establerts legalment, però la informació individual en cap cas ha de deixar de ser propietat principal del seu titular i sobre aquesta informació té el dret al respecte a la privacitat de les seves dades. Això, però, inclou el dret a accedir a qualsevol informació continguda en un registre públic de la que el ciutadà i ciutadana o el contribuent en siguin titular i referència.

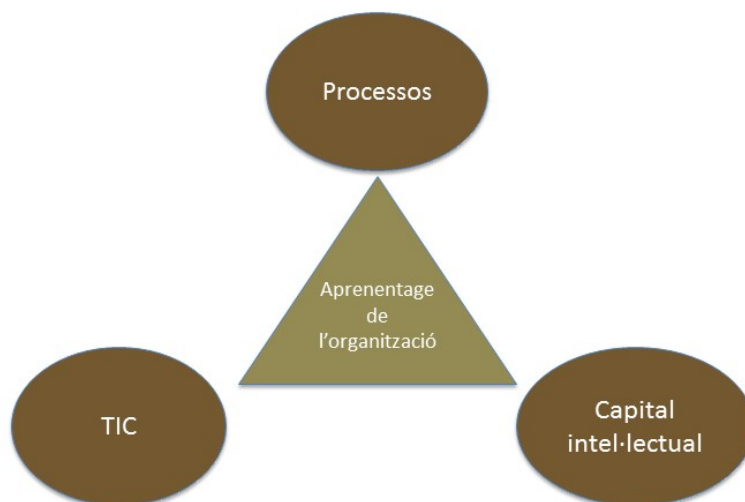
Aquest canvi de concepció de la titularitat de la informació és element clau en la construcció del paradigma de la confiança i el compromís. En

⁵⁴ La informació que posseeix l'administració tributària té característiques particulars que la fan sensible de ser publicada com a open data. Bona part d'aquesta informació es refereix a dades privades que no es poden publicar directament. Tanmateix, hi ha dades agregades i anònimes que sí que són susceptibles de ser publicades com a open data. És per això que el potencial associat a l'obertura de dades de l'administració tributària planteja reptes i dificultats que cal estudiar.

el marc de la gestió tributària tots els subjectes contributius, físics i jurídics, han de poder accedir, en qualsevol moment, a la informació incorporada al sistema que es refereix a ells mateixos. Una forma d'accedir a aquesta informació podria ser a través de portals web similars als comptes bancaris personals als quals poden accedir (un *personal tax manager*)

Cal subratllar també la importància que l'organització disposi de personal qualificat capaç d'interpretar i gestionar aquestes dades. Aquesta no és una tasca fàcil tenint en compte que els avenços tecnològics de gestió de dades no han avançat a la mateixa velocitat que la formació de personal qualificat per tractar-les. Per tal que la introducció de noves mesures de gestió de la informació generi impactes positius cal saber conjuntar adequadament les noves tecnologies amb el capital intel·lectual de les organitzacions i integrar-lo en els processos i l'estructura de l'organització —tal com mostra la Figura 7.6. Si el *big data* s'incorpora a l'administració però no es gestiona de manera correcta ni s'integra en el seu funcionament, els potencials beneficis que podria generar no es traduirien en un millor funcionament de l'organització.

Figura 7.6 La incorporació del big data a l'administració tributària



Font: Alink i van Kommer (2011, p.444)

8. Criteris per l'organització del sistema tributari

*Les aliances i els partenariats generen
estabilitat quan reflecteixen realitats
i interessos*

Stephen Kinzer*

Una visió sistèmica

El canvi de paradigma del control a la confiança i el canvi de focus dels *outputs* als *outcomes* impliquen la construcció d'un escenari en què el sistema tributari deixa de ser monopolitzat per l'agència tributària i esdevé una estructura en xarxa, amb elements de jerarquia, en la qual la multiplicitat d'actors reconeguts com a membres del sistema tributari i del quals dependrà col·lectivament el resultat recaptatori, creix exponencialment. Una qüestió a tenir en compte, en aquest sentit, és la nova distribució de responsabilitats que es deriva del nou escenari i que, a la pràctica, implica també la distribució de capacitat de decisió i, finalment, assignació de poder orgànic.

A un model de creació de valor que es pretén que tendeixi a la inclusió i a la cooperació, no li pot correspondre un disseny organitzatiu suportat per una estructura jeràrquica i fortament integrada verticalment. Aquest nou escenari s'articula diferenciadament sobre la base de tres dominis principals:

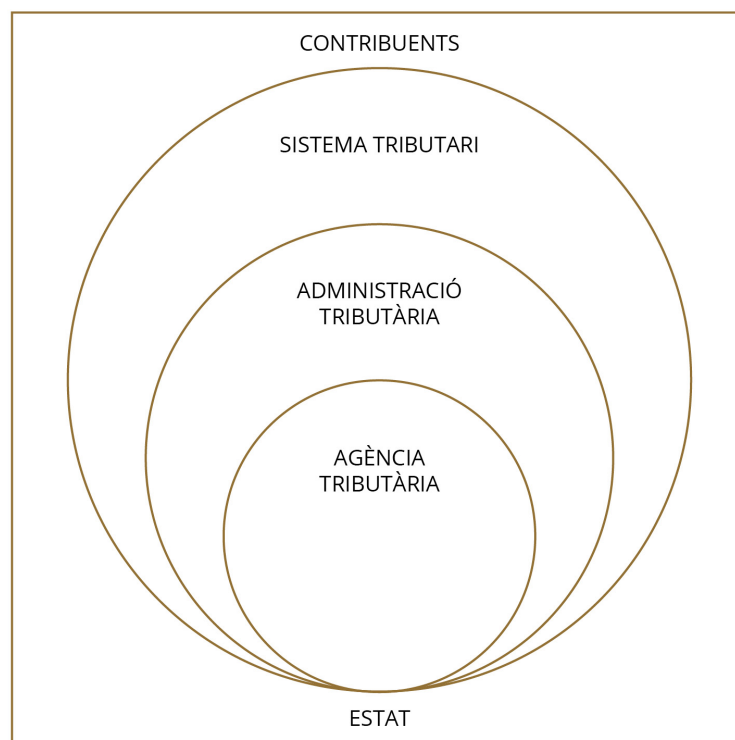
- 1) **El sistema tributari:** és el domini més ampli, compostat per tots aquells actors públics i privats que participen en el conjunt del sistema tributari. En aquest domini s'inclourien els contribuents, els intermediaris fiscals, les entitats bancàries, les organitzacions pú-

* Stephen Kinzer és periodista nord-americà. En la frase original: "Alliances and partnerships produce stability when they reflect realities and interests"

bliques, i tota la resta d'actors que es considerin rellevants per al bon funcionament del sistema.

- 2) **L'Administració tributària:** inclosa dins del domini del sistema tributari, està constituïda exclusivament per la part pública del sistema tributari, és a dir, totes aquelles organitzacions públiques situades en les diferents escales o nivells de govern implicats (local, regional, estatal) incloent administracions, agències, òrgans especialitzats i sistemes de suport i control.
- 3) **L'Agència Tributària:** l'ens organitzatiu amb autonomia de gestió que assumeix la implementació de la política fiscal en la seva vessant operativa i gestiona la creació de valor fiscal per la comunitat integrant funcionalment la resta del conjunt d'agents que hi participen.

Figura 8.1 Estructura dels components del sistema



Elaboració pròpia

Des d'aquesta nova visió ampliada del sistema tributari, l'eficiència del sistema no s'avalua només en funció de l'eficiència de l'administració tributària, sinó en funció de l'eficiència i el bon funcionament de tot el sistema. Aquest element apunta al fet que el bon compliment de les obligacions tributàries no només depèn de l'administració tributària, sinó també a la manera com estructura les seves relacions i operacions amb la resta d'actors implicats en el sistema tributari.⁵⁵ I és que l'organització i el model de governança ha de derivar, com s'observa en el següent gràfic, del model de creació de valor i de l'estratègia i objectius que el sistema hagi adoptat. Els elements organitzatius no són neutrals i, si no són consistents amb la funció que han d'operativitzar, tendiran a desviar l'actuació en la direcció que marquen els criteris de disseny organitzatiu.

Per tot el que s'acaba d'exposar, el model d'organització dels sistemes tributaris basats en el paradigma de la confiança, sense perdre un alt grau de formalització normativa i amb una clara delimitació de rols i atribucions, mostren estructures organitzatives i de governança que es caracteritzen per:

- Participació ordenada en la gestió del sistema de tots els agents implicats.
- Priorització de les estratègies de col·laboració.
- Distribució equilibrada i compensada de responsabilitats i poder de decisió.
- Diferenciació de rols i funcions.

⁵⁵ En aquest aspecte, cal tenir en compte el que ja s'ha comentat en la segona part d'aquest document: tant els costos com els beneficis de tots els actors implicats en el sistema tributari. Si els costos d'administració són baixíssims a costa d'augmentar desmesuradament els costos de compliment, això millora l'eficiència de l'administració tributària però no millora l'eficiència global del sistema. De la mateixa manera, si el resultat de centrar tots els esforços en el sistema informàtic permet que un gran volum de contribuents romanguin fora del sistema nodrint el frau i l'economia submergida, això voldrà dir que independentment de l'èxit del sistema informàtic, el sistema tributari, analitzat en el seu conjunt, no serà exitós.

- Establiment de controls interactius horitzontals i verticals (interns i externs).
- Mecanismes de contractualització de les responsabilitats i dels objectius entre els agents del sistema.
- Marcs explícits, i també informals, de regulació dels comportaments

Una bona part d'aquests criteris estan presents en els sistemes tributaris més avançats. En la major part de casos, el model d'agència (la concreció del qual s'explicita, per a la situació espanyola, en el següent capítol), és el disseny utilitzat. Aquest model aporta tres elements aplicables a bona part de les relacions orgàniques del sistema: en primer lloc, diferenciació clara de rols, funcions i objectius; en segon lloc, contractualització de l'activitat mitjançant contractes programes, contractes de gestió o acords de compliment entre els diferents agents; i, finalment, *accountability* continuada, és a dir, rendiment de comptes i responsabilització personal sobre el resultat de la gestió.

A partir de l'adopció d'aquesta visió sistèmica vehiculada a través del model d'agència, se'n deriven una sèrie de requeriments necessaris i imprescindibles per conferir cohesió i solidesa al sistema. S'enumeren a continuació i es descriuran, amb més deteniment, en els apartats que segueixen:

- L'establiment d'un nou model de relacions amb els diferents tipus de contribuents
- L'establiment de vies de col·laboració i comunicació amb els diferents *stakeholders* del sistema
- L'atribució de nous rols al sector privat; i,
- La capacitat tècnica de tots els agents del sistema.

Un nou model de relacions amb el contribuent

La segmentació dels contribuents contemplada en el marc de les estratègies de gestió del risc d'incompliment (apuntada en el capítol anterior) ha d'anar acompanyada d'un nou model de relacions amb els diferents tipus de contribuents. Com s'ha observat, cadascú ha de ser tractat, per part de l'administració, en funció de les seves característiques i capacitats i de la seva disposició manifesta envers el fet tributari. Segons l'OCDE (2008), els set pilars essencials per establir una relació més cooperativa entre el contribuent i les administracions tributàries són: l'enteniment basat en el coneixement de la realitat empresarial, la imparcialitat, la proporcionalitat i l'obertura mitjançant la comunicació d'informació i la transparència i la reactivitat de les administracions tributàries i la transparència dels contribuents en el seu tracte amb les administracions tributàries.

Aquests elements s'han tractat en diferent mesura en aquest document, de forma separada. L'important en aquest cas és la consideració que el model de relació que s'estableix amb el gruix de contribuents que compleix les seves obligacions tributàries de forma voluntària, ha de ser diferent del de la minoria de grans contribuents que, a més a més de la seva capacitat, tenen intencions d'eludir les seves –a vegades, només parcialment– les seves obligacions tributàries. En el primer cas, el contribuent ha de rebre un servei de màxima qualitat i ser tractat amb confiança. És important, en aquest sentit, proveir les eines necessàries d'acompanyament al procés fiscal i els incentius al compliment voluntari que contribueixin a reforçar la seva posició i que ja s'han apuntat en el capítol anterior. També és important estructurar tots

aquests mecanismes al voltant d'una estratègia compartida de relació amb el contribuent.

Quadre 8.1 Les relacions amb el contribuent a Austràlia

L'Oficina Tributaria d'Austràlia (ATO) ha introduït recentment un nou paradigma centrat en la participació ciutadana. El govern australià ha optat per emfatitzar la interacció del seus ciutadans amb l'Oficina Tributaria Australiana. Al mateix temps, el rol de l'ATO ja no és el de vigilar el correcte compliment de la normativa tributària, sinó que es posen al servei del ciutadà per ajudar-los complir amb els seus deures. L'organització ha fet un esforç per millorar l'experiència dels usuaris a l'hora de satisfer els seus tributs. Per aquest motiu, l'ATO ha implementat diverses mesures de millora en el seu servei sota el nom de Blueprint.

Blueprint encapçala cinc grans conceptes que l'ATO vol transmetre als seus usuaris, treballadors i stakeholders: senzillesa a l'hora d'interactuar amb l'ATO, experiències personalitzades en funció de les necessitats de cada usuari, excel·lència en el servei, un tracte just i respectuós, i finalment la millora en l'efectivitat i l'eficiència de l'ATO.

L'ATO ha implementat diversos canvis organitzatius sota el paraigua d'aquestes cinc mesures. Un de les principals, ha estat el canvi en la informació que els usuaris reben sobre l'estat dels seus tributs, fent-la molt més detallada i utilitzant un llenguatge més accessible per diferents tipus d'usuaris. Així mateix, també s'ha redissenyat la pàgina web de l'ATO, i s'han desenvolupat aplicacions per a telèfons mòbils i ordinadors per assegurar que també els més joves participen en el procés tributari.

La millora en la interacció amb els usuaris de l'ATO no només s'ha promogut des de noves plataformes de diàleg. Recentment l'agència ha desenvolupat fòrums de consulta orientats a diversos grups de la societat per assegurar que les seves necessitats eren tingudes en compte en el procés de recollida i gestió dels tributs de l'ATO. Com a resultat, sembla que els usuaris han incrementat els seus nivells de confiança envers l'ATO.

En canvi, el model de relació que s'estableix amb els col·lectius que tenen major risc d'incompliment i més possibilitats d'incomplir ha d'estructurar-se a partir de criteris molt diferents als que serveixen per vehicular les relacions amb els contribuents que compleixen de forma voluntària. Entremig d'aquests dos col·lectius, que se situen en els extrems de l'espectre de compliment, hi ha altres contribuents amb necessitats

específiques. Com més fluïda, dinàmica i adaptada sigui la relació entre l'administració i cadascun d'aquests col·lectius, millors seran els resultats de recaptació.

Quadre 8.2 Els Països Baixos: l'Horizontal Monitoring

L'Horizontal Monitoring holandès nasqué l'any 2005, juntament amb el canvi de paradigma de la coacció a la cooperació i la confiança. Amb aquest nou enfocament, l'Horizontal Monitoring preveu definir de manera precisa les responsabilitats de cada part (Estat i contribuents), i les opcions disponibles per tal d'aplicar la llei i els acord mutus. Tal i com ho va definir el secretari d'Estat holandès l'any 2005, "l'Horizontal Monitoring es refereix a la confiança mútua entre els contribuents i l'ATD, a la especificació de les responsabilitats de cadascú, a les opcions disponibles per implementar la llei, i a l'establiment i compliment d'acords mutus. A través d'aquest sistema, la relació entre ciutadans i govern passa a ser d'igualtat de posicions" (ATD 2012a). L'objectiu de l'Horizontal Monitoring és retenir o millorar la qualitat de les declaracions de la renda a través d'una cooperació reforçada i una major coordinació amb els intermediaris fiscals (tax service providers).

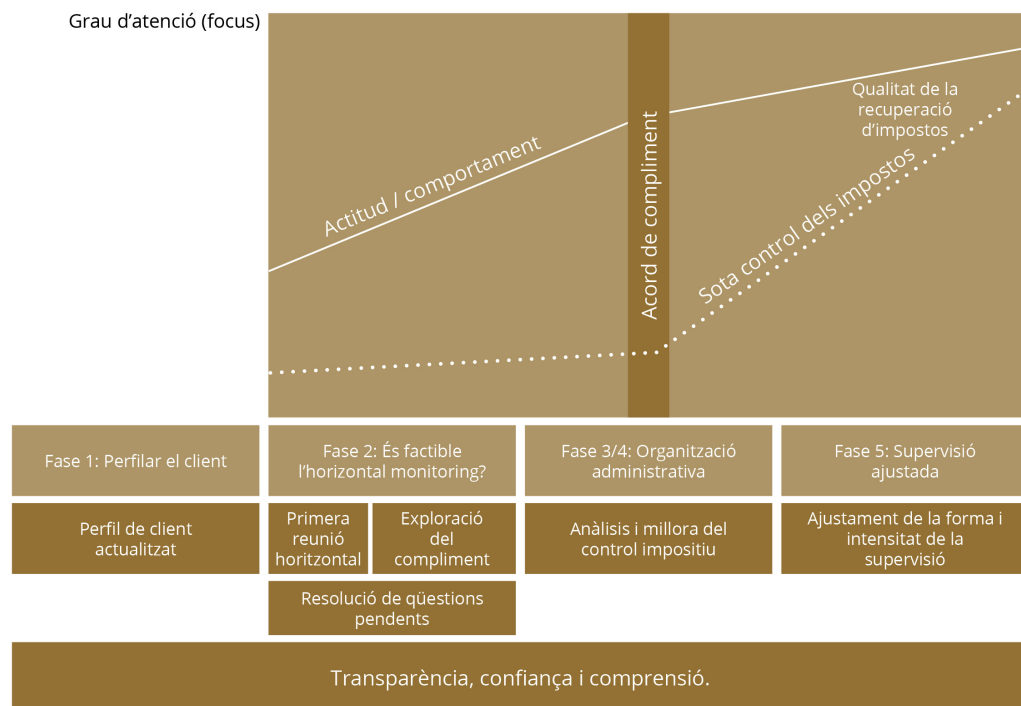
Aquest sistema de seguiment s'ha desenvolupat pels diferents segments determinats per l'ATD (emprenedors, petites, mitjanes i grans empreses). El sistema de monitoratge varia lleugerament depenent del segment. Tanmateix, l'objectiu és, en tots els casos, fer més horitzontals les activitats de compliment a través de consultes preliminars i del meta-monitoratge. Això implica que l'ATD utilitza el sistema de monitoratge i compliment de l'empresa privada en comptes de realitzar auditories. A través d'aquest sistema, les empreses tenen més certesa sobre la càrrega impositiva que hauran d'afrontar i això, al seu torn, facilita la feina a l'ATD, la qual ha de fer menys auditories i és menys intrusiva. Amb aquest enfocament, l'ATD ha reduït la seva càrrega supervisora i pot centrar-se en aquells casos classificats com d'alt risc.

L'Horizontal Monitoring es basa en l'assumpció que les organitzacions estan disposades a presentar un retorn acceptable. Això es reflecteix amb l'atenció que se li dona al sistema de control intern relacionat amb els processos tributaris anomenat "Tax Control Framework" (TCF). Les organitzacions que s'acullen a l'Horizontal Monitoring han d'expressar la seva intenció de ser transparents en relació als temes tributaris, fet que

deriva en les converses preliminars amb l'ATD. Concretament, el procés de l'Horizontal Monitoring es basa en els següents passos (ATD 2010):

- *Perfil actualitzat del client: l'equip comptable o gestor de l'organització pren la iniciativa per implementar l'Horizontal Monitoring.*
- *Reunió preliminar i escaneig del compliment: l'ATD i l'organització es reuneixen per tal d'explorar si és possible implementar l'Horizontal Monitoring. Amb l'escaneig del compliment s'avalua el comportament de l'organització, i fins a quin punt està disposada i és capaç d'implementar l'Horizontal Monitoring.*
- *Acord de compliment: l'ATD i l'organització, en base a les trobades preliminars, estableixen un acord per implementar l'Horizontal Monitoring.*
- *Anàlisi i millor del marc de control tributari: Aquesta fase està destinada a millorar el control intern de l'organització. Tot i que la responsabilitat recau en l'organització, l'ATD ha de fer-ne el seguiment. El marc de control variarà segons la mida de l'empresa i la seva complexitat.*
- *Ajustament de la forma i intensitat del monitoratge: l'ATD ajusta la forma i la intensitat de la supervisió en base a la informació disponible de l'organització. Aquesta informació prèvia es relaciona amb el nivell al qual l'organització controla el seu procés tributari i el treball dut a terme per especialistes externs.*

Figura 8.2 Procés de l'Horizontal Monitoring



Font: ATD (2010)

El model de col·laboració amb els *stakeholders* del sistema

A més a més del model de relació que l'administració tributària estableix amb els diferents grups de contribuents, és molt important que les relacions interadministratives i intersectorials que operen en el sistema siguin de qualitat. I aquesta qualitat es basa, fonamentalment, en una comprensió similar al voltant de les regles del joc del sistema, i en la correcta circulació de la informació entre els diferents actors i la subseqüent simplificació i clarificació de les relacions i els procediments. En la construcció del model de col·laboració, en el qual s'ha de reconèixer l'aportació de tots els agents implicats i posar-la en valor, hi ha algunes pràctiques que permeten avançar en aquesta direcció. Entre aquestes es poden destacar les següents:

- Compartir i fer transparent la informació
- Fomentar la cooperació privada en la gestió tributària
- Fomentar la capacitat tècnica a tot el sistema

Es tracten aquests temes a continuació i se'n proposen iniciatives de incorporació al disseny del sistema tributari.

Compartir informació

La millora del flux d'informació entre totes les organitzacions que conformen l'administració pública passa per l'establiment d'un sistema de comunicació apropiat que permeti optimitzar la creació, cerca i utilització de la informació, evitant duplicitats i simplificant procediments, però, sobretot reconeixent de forma efectiva que el dret a la informació no és potestat exclusiva de l'autoritat tributària, molt especialment pel que fa al contribuent.

L'estratègia de gestió de la informació operativa té dues opcions:

- La concentració exclusiva de tota la informació en l'autoritat operativa tributària (normalment l'agència tributària).
- La integració i utilització compartida dels diferents sistemes de informació i bases registrals de que disposa el sistema.

La tendència dominant de l'òrgan de gestió i recaptació tributària o de la seguretat social, especialment si es treballa des del paradigma del control, és la de crear el seu propi sistema d'informació, inaccessible habitualment fins i tot pel propi contribuent amb algunes excepcions parcials (com per exemple, l'esborrany de renda). Un model que es podria definir, col·loquialment, com l'alternativa "gran germà". Això té com a conseqüència la duplicació d'informació, la fàcil generació de discrepàncies en les dades, ineficiències operatives derivades de la multiplicitat de fonts que cal alimentar i, sobretot, inseguretat jurídica i incertesa informativa.

El sistema públic a Espanya, com s'ha vist en la segona part d'aquest document, disposa de nombroses i consolidades agències (registres) orientades a garantir seguretat jurídica sobre fets mercantils, propietats, dades personals, i un llarg etcètera. Partint d'aquesta realitat, amb una història al darrera, força més llarga que la de la pròpia administració tributària, caldria pensar en l'oportunitat de basar l'estratègia de gestió de la informació en la integració operativa d'aquestes fonts d'informació i registres públics mantenint l'especialització informativa de cada una d'elles i convertint-les en la font principal i, en alguns casos, única (registre de la propietat o mercantil per exemple) d'aquesta informació.

Aquesta opció permetria disposar de fonts de dades per cada informació que es pot compartir amb un ús intensiu de les TIC en una xarxa d'informació que garanteixi la disponibilitat de la informació i mantin-

gui actualitzades les dades, alhora que permeti avançar en la simplificació dels tràmits i procediments reduint errors, discrepàncies i duplicitats. Sens dubte, caldria definir via conveni quina és la informació que cada agent públic cedeix i posa a disposició de l'Administració Tributària, així com garantir que l'accés a aquestes dades no violés els drets de privacitat dels contribuents ni atemptés contra la seguretat del sistema. Aquests convenis haurien de permetre un major flux d'informació entre diferents nivells administratius, o entre diferents organismes (p.ex. amb el Registre de la Propietat o amb els notaris). El principal objectiu d'aquests convenis seria **simplificar i facilitar els canals de comunicació** entre diferents entitats que puguin posseir o generar informació valuosa per a l'administració tributària (encara que no es generi amb aquest objectiu específic).

Figura 8.3 El flux de comunicació entre les organitzacions



Elaboració pròpia

Més enllà de contemplar els processos d'obtenció de la informació, aquests convenis també haurien de contemplar els formats amb què la informació es posa en comú. I és que l'administració tributària està interessada no només en obtenir informació, sinó a obtenir-la d'una manera que la pugui gestionar adequadament per als seus fins. Així, en el conveni o en el desenvolupament del mateix és important que sigui la pròpia administració tributària la que marqui els criteris o fins i tot qui posi a l'abast dels altres actors els formats, formularis, programes o bases de dades a través dels quals es farà arribar la informació a l'administració. En aquest sentit, cal avançar en el que es podria anomenar una estructura de dades en xarxa (accessible via *web services*), que permeti compartir informació entre els coproductors d'informació autoritzats.

Un element clau en aquest sentit és assegurar que el registre del contribuent està complet, de manera que s'evitin duplicitats i altres errors del sistema. Les mesures possibles per assegurar els registres complets dels contribuents passen per tenir una informació clara i acurada de les obligacions dels contribuents de registrar-se pel seu propi peu; oferir **procediments simples** i accessibles (per exemple, facilitats per registrar-se online); establir bons **vincles amb altres bases de dades** rellevants; i, finalment, desplegar una varietat d'activitats que tinguin per objectiu la **detecció de potencials contribuents** no registrats. Així mateix, per evitar un mal ús dels registres, les administracions tributàries haurien de desenvolupar polítiques i pràctiques que permetin detectar i eliminar del registre aquells contribuents que s'han convertit en inactius o, fins i tot, detectar possibles falsificacions de dades.

S'estima també convenient que l'Administració Tributària estableixi un sistema per mitjà del qual pugui ser notificada de tots els esdeveni-

ments externs amb implicacions fiscals: per exemple, la creació d'empreses o l'inici d'activitat per compte propi, l'inici de l'ocupació remunerada per part de les persones físiques, els canvis de residència, els canvis d'activitat, etc. S'han de crear vincles entre les empreses establertes, els serveis governamentals i els organismes registrals.⁵⁶ Pel que fa la qüestió de recuperar els contribuents que es mouen, és molt útil establir intercanvis d'informació consistents entre les administracions tributàries i les oficines de correus i els municipis.

La compilació de dades normalment implica atribuir números de registre a les empreses o a les persones subjectes a imposició, permetent una identificació més acurada i un millor seguiment de les seves transaccions (en el cas d'Espanya, el Número d'Identificació Fiscal). Si és possible, i sobretot si és permès per llei, aquest número hauria de ser únic (un número de la seguretat social, un document nacional d'identificació, etc.), i s'hauria d'utilitzar en relació a tots els departaments i organitzacions de forma similar per administrar part o la totalitat de les taxes.

Quadre 8.3 L'ús de les tecnologies al sistema tributari del Regne Unit.

El Regne Unit ha fet una aposta clara per encaçar el rol de les noves tecnologies en el seu sistema tributari. Actualment els usuaris, tant els individuals com les organitzacions, poden interactuar amb l'HMRC sense necessitat de personar-se físicament o d'enviar documents via correu postal. La clau de la reforma digital del sistema tributari és una estratègia conjunta que engloba canvis a diferents departaments del Regne Unit. Per exemple, el govern ha creat un nou servei (GOV.UK Verify) que permet als ciutadans identificar-se digitalment amb un alt grau de seguretat. També s'han creat

⁵⁶ A França, els tribunals comercials han d'entregar obligatòriament el registre de totes les firmes del registre mercantil per tal de revelar i assegurar el conjunt de les transaccions comercials, i envien tota la informació sobre noves empreses a l'Administració Tributària. Pel que fa la qüestió de recuperar els contribuents que es mouen, és molt útil establir intercanvis d'informació consistents entre les administracions tributàries els registres padronals.

Application Programming Interfaces (APIs), que són plataformes digitals destinades a facilitar l'intercanvi de dades entre diferents plataformes d'organitzacions privades i la principal plataforma de l'HMRC. Una tercera iniciativa digital ha estat el Customer Relationship Management (CRM) que servirà per monitoritzar i guardar totes les interaccions entre els usuaris i l'HMRC. Totes aquestes mesures s'estan implementant actualment, però s'espera que estiguin completament operatives l'any 2018, que és quan finalitza la planificació estratègica per digitalitzar el sistema tributari del Regne Unit.

L'estratègia de digitalitzar el sistema tributari del Regne Unit no només es centra en la interacció dels usuaris amb l'HMRC. La pròpia agència tributaria ha decidit implementar un nou sistema informàtic per millorar la seva operativitat. Connect és un software que permet cercar a internet tota la informació fiscal possible sobre un individu o una organització en concret. Utilitza informació sobre les transaccions de propietats, hipoteques, comptes bancaris, historial de treball, dades electorals, etc. Finalment avisa a l'HMRC d'aquells individus o organitzacions que són sospitosos de no estar al dia de les seves obligacions tributàries. Tot i costar 42 milions de lliures, en el seu primer any d'implantació, al 2012, ja va permetre recaptar dos bilions de lliures. No és d'estranyar que aquesta eina fos reconeguda amb diferents premis: IT Outsourcing project of the year at National Outsourcing Association Awards; BCS Big Data Project of the Year Award; Civil Service Award for Science, Engineering & Technology.

La mateixa HMRC ha hagut de realitzar canvis en la seva organització per poder fer front a la gran quantitat de dades que aporta Connect, xifrades actualment en més d'un bilió d'entrades i que no para de créixer dia a dia. En els darrers dos anys, s'han hagut de contractar més de 150 analistes nous que gestionen les més de 30 bases de dades que s'agrupen via Connect. Connect s'ha convertit en el software més utilitzat al Regne Unit per fer front al frau fiscal, tot i que els seus crítics recalquen la manca de privacitat que suposa pels ciutadans britànics aquest alt grau de vigilància i monitoratge per part del govern.

Conferir nous rols al sector privat

Donada la diversitat d'actors privats que desenvolupen funcions en el sistema, sembla raonable pensar que l'administració pública hauria de garantir que aquests actors actuen amb garanties de qualitat i contribueixen a afegir valor (públic) al conjunt del sistema. **Una via interessant per millorar els sistemes de col·laboració intersectorial és la certificació o homologació.** La certificació es refereix a la confirmació de certes característiques d'una organització, proveïda per una revisió externa o una auditoria. En aquest cas, seria responsabilitat de les administracions tributàries acreditar la validesa o les característiques d'una determinada empresa per complir els requisits de certificació. Com s'observa en el quadre següent, la pràctica de la certificació està raonablement estesa en el cas dels intermediaris fiscals, les funcions dels quals estan regulades —amb major o menor intensitat— en la majoria d'administracions tributàries modernes.

Quadre 8.4 La regulació de la intermediació tributària

L'OCDE va analitzar quines eren les relacions entre els intermediaris fiscals i l'administració tributària als seus països membres. Els resultats per l'any 2013 es poden veure resumits a la Taula 8.1 i mostren clarament que hi ha alguns països com Austràlia o el Regne Unit que han institucionalitzat molt el rol i les relacions dels intermediaris fiscals amb l'administració tributària. En canvi, en països com Espanya el reconeixement del paper dels intermediaris fiscals és pràcticament inexistent⁵⁷ i molt inferior al que recomana l'OCDE.

⁵⁷ Entre les mesures preses per l'AEAT, des de l'any 2011 s'ha instituït un Fòrum consultiu formal entre les grans associacions d'aquests professionals per tal de facilitar la comunicació i la generació de confiança entre ambdós grups d'actors. A més a més, els intermediaris tenen un apartat específic a la web de l'AEAT i poden accedir als registres tributaris dels seus clients, però no hi ha cap unitat de l'AEAT específicament dedicada a resoldre dubtes dels intermediaris i els intermediaris no poden tenir un accés preferent a l'AEAT.

Taula 8.1 El paper dels intermediaris fiscals als països de l'OCDE

Table 8.2. Tax administration: Supporting and interacting with tax intermediaries

Country	Formal consultative forum exists	Flexible returns filing policy in place	Services provided:				Compliance approach influenced by tax intermediary representation
			Dedicated phones: P	Access to technical expert: E	Relationship managers: R	Online access to clients' tax records	
			Dedicated website section: I				
			News bulletins: N				
<i>OECD countries</i>							
Australia	✓	✓	P, E, R, I, N/1	✓	✓	✓	✓
Austria	✓	✓	E, N	✓	✓	✓	x/1
Belgium	x	✓	P, E, R, I	✓	x	x	x
Canada	✓	x	E, I, N/1	✓	x	x	x
Chile	✓	x	-	✓	x	x	x
Czech Rep.	✓	✓	-	x	✓	✓	x
Denmark	✓	✓	P, E, R	✓	x	x	x
Estonia	x	x	-	x	x	x	x
Finland	x	x	P (pilot), R, I, N/1	x	x	x	x
France	x	x	P, R, I	✓	✓	x	x
Germany	x	✓	N	✓	x	x	x
Greece	x	x	-	x	x	x	x
Hungary	x	x	E, N	✓	x	x	x
Iceland	x	✓	P, E, R, I, N	✓	✓	x	x
Ireland	✓	x	P, E, I, N	✓	x	x	x
Israel	✓	✓	P, I, N	✓	✓	x	x
Italy	x	✓	P, E, I, N/1	✓	✓	x	x
Japan	✓	x	-	x	✓	x	x
Korea	x	✓	N	✓	✓	x	x
Luxembourg	✓	✓	N	x	✓/1	✓/1	✓/1
Mexico	✓	x	E	x	✓	x	x
Netherlands	✓	✓	P, E, R, I, N	x	x	✓/1	✓/1
New Zealand	✓	✓	P, R, I, N	✓	x	x	x
Norway	✓	✓	P, E, I, N	✓	x	x	x
Poland	x	x	-	x	✓	x	x
Portugal	x	x	I	✓	x	x	x
Slovak Rep.	✓	x	-	x	x	x	x
Slovenia	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Spain	✓/1	x	I	✓	x	x	x
Sweden	✓	✓	-	✓	x	x	x
Switzerland	✓/1	✓	-	x	x	x	x
Turkey	✓	✓	N	✓	✓	x	x
United Kingdom	✓	✓	P, E, I, N/1	✓	✓	x	x
United States	✓	✓	P, E, R, I, N	✓/1	✓	x	x

Font: OCDE (2013d, p.269)

El paper dels intermediaris, com ja s'ha argumentat, és especialment rellevant en els sistemes basats en l'autoliquidació, com és el cas d'Espanya. És per això que en aquests països és important que la figura de l'intermediari estigui clarament regulada i que exerceixi les seves funcions seguint la normativa i d'acord amb els criteris marcats per l'administració tributària. Això pot evitar que alguns intermediaris fiscals actuïn incorrectament de manera sistemàtica i permet a l'administració tenir un control sobre aquest stakeholder clau. A més a més, la regulació d'aquesta figura implica un

reconeixement explícit del seu rol en el sistema i pot contribuir a desenvolupar encara més serveis que facilitin la interacció entre l'administració i els intermediaris fiscals. Més enllà de la certificació, també es podria considerar desitjable per al bon funcionament del sistema d'intermediació fiscal que els intermediaris assumissin una coresponsabilització de les relacions tributàries entre els seus clients i l'administració. No és lògic que, com passa a Espanya, l'únic responsable d'una mala tributació i, per tant, de la defraudació a hisenda, sigui el contribuent, encara que la seva relació amb l'administració tributària l'hagi gestionat un intermediari. Coresponsabilitzar els intermediaris és una manera d'incorporar-los com a cooperadors del compliment de les obligacions tributàries.⁵⁸

La certificació, acreditació o homologació també poden ser mecanismes adequats en el cas d'aquelles empreses que coprodueixen el servei de recaptació i tenen un recorregut legitimat en aquest àmbit. A nivell operatiu, sembla raonable pensar que aquelles funcions que no siguin actes d'autoritat poden encarregar-se a professionals qualificats i certificats, i organitzar-se a través de mecanismes contractuals raonablement estables, però, periòdicament avaluats per tal de disposar d'especialistes sotmesos a compliment i avaluació sense necessitat de recórrer a la funcionarització. En alguns països nòrdics, existeixen empreses que exerceixen funcions de gestió tributària sota control de l'administració i que contribueixen a optimitzar el procés de recaptació, beneficiant d'aquesta manera el conjunt del sistema i guanyant en qualitat, en base a l'especialització, i en control a partir de la contractualització i avaluació d'objectius i recursos

Promoure la capacitat tècnica

Un sistema tributari cooperatiu com el que es proposa necessita de processos de capacitat continua per a tots els agents que hi participen en el nivell que els correspongui. L'aportació d'una "educació fiscal" orientada al contribuent amb l'objectiu de millorar la seva comprensió

⁵⁸ En alguns països, com el Regne Unit, aquells intermediaris que tenen un percentatge de clients que no han complert correctament amb les seves obligacions superior a la mitjana són penalitzats i, fins i tot, se'ls pot arribar a retirar la llicència o certificació. Davant el risc d'aquestes sancions, tots els intermediaris tenen incentius –no exclusivament circumscrits a la seva consciència tributària– per complir i fer complir les obligacions tributàries i, per tant, a contribuir a la reducció del *tax gap*.

del rol de contribuent i donar suport a la construcció de la seva consciència fiscal seria un primer objectiu a incorporar. En l'altre extrem del sistema, caldria garantir la capacitat especialitzada d'alt nivell per el personal de l'administració tributària orientada. També, entre mig, mecanismes de capacitat per a tots els agents implicats en la gestió tributària i fiscal.

El sistema de coneixement té mecanismes suficients per aportar aquesta capacitat (professionals, universitats, especialistes, centres de recerca). No hauria de ser, per tant, funció de l'administració tributària procurar aquest coneixement. Si caldria però establir i fer accessible l'entramat que sosté i defineix el sistema tributari per a garantir una visió compartida d'aquest sistema clau per la vida col·lectiva. El paradigma de la confiança exigeix compartir una mateixa concepció del fet fiscal i tributari i una comprensió profunda de la seva naturalesa.

Per assolir aquests objectius no cal ni seria convenient, segurament, cap estructura específica respecte de les ja existents. Però si que caldria una estratègia de capacitat i sensibilització que acompanyés, a través dels mitjans que es considerin oportuns en cada moment, al procés de desenvolupament del sistema tributari. Centrar-se especialment en aquells aspectes que puguin ajudar a comprendre el paradigma de la confiança i a construir-lo és prioritari per davant de l'ensinistrament en processos i procediments.

Quadre 8.5 Característiques comunes dels marcs d'actuació inclusivius d'Austràlia i Singapur (OECD 2013a)

- ***Compromís explícit:*** els marcs reafirmen el compromís per implicar els contribuents i stakeholders, que estableixen la proposta de valor i connecten amb estratègies i objectius més amplis.

- **Principis i valors de referència:** els marcs clarifiquen conceptes claus, estableixen els principis que han de servir de guies i els valors que han de donar suport a les pràctiques transversals entre diferents àrees operatives, i emfatitzen la importància de mantenir una perspectiva holística.
- **Se centren en elements que obstaculitzen i elements que habiliten:** els marcs identifiquen barreres clau i incentius clau, i adrecen la necessitat d'integrar l'aproximació en esforços més amplis de construcció de capacitats i de gestió del canvi, i reconeixen que l'èxit és, en gran mesura, dependent de la mentalitat del contribuent.
- **Vincle amb l'avaluació del rendiment:** els marcs exploren la vinculació amb l'avaluació del rendiment, i emfatitzen la importància d'establir mesures fiables de l'outcome i mesures de l'efectivitat de la pròpia participació.

9. La governança del sistema

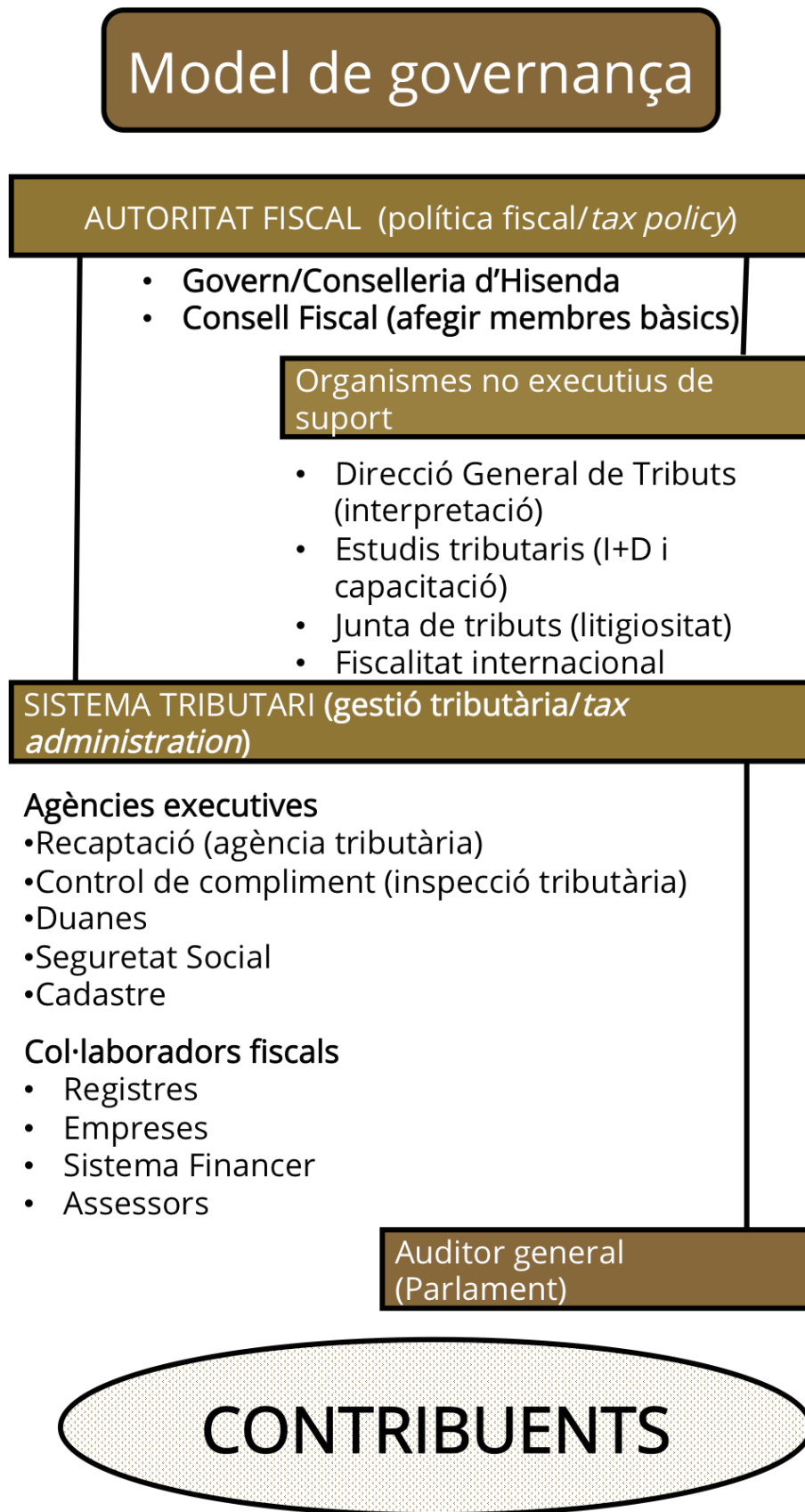
*No hi ha res més difícil d'emprendre, ni més
dubtos de fer triomfar, ni més perillós
d'administrar que l'elaboració d'un
nou ordre.*
Niccolò Machiavelli* (El Príncep)

Un nou mapa d'organització de funcions

Més enllà de definir els pilars estratègics d'un sistema de governança tributària inclusiu (capítol 7) i de definir els criteris organitzatius a considerar per la seva implantació (capítol 8), també és útil formular una proposta que s'aproximi als òrgans que han de permetre implementar el sistema i a les seves característiques o funcions centrals. Aquest és l'objectiu d'aquest capítol, que defineix el mapa de l'organització del sistema tributari d'acord com amb el que es mostra a la Figura 9.1.

* Filòsof i diplomàtic florentí. La cita s'ha extret de la seva obra més coneguda, *El príncep*.

Figura 9.1 Mapa dels nous òrgans del sistema tributari



Elaboració pròpia

Com s'observa a la figura, l'Agència Tributària segueix ocupant un rol preponderant, però hi ha tres òrgans més que l'acompanyen en el sistema:

- El primer és que un **òrgan conseller**, que supliria parcialment algunes de les funcions que fins ara havia realitzat el Ministeri d'Hisenda que havia provocat fins al moment un debilitament del model d'agència i una tendència la politització de la gestió de l'agència.
- El segon és un **òrgan d'inspecció**, que exerciria les funcions de supervisió, avaluació i auditoria de l'Agència Tributària amb total independència de la pròpia agència i del departament d'hisenda. Això permetria un balanç de poder en el sistema en benefici d'un millor sistema de garanties pel conjunt del sistema, inclosos la Hisenda pública i els contribuents.
- El tercer és un **òrgan de jurisdicció contenciosa-administrativa** especialitzat en qüestions fiscals, que dirimiria aquella part dels conflictes i litigis fiscals que no trobessin solució prèvia a través dels mitjans d'arbitratge i mediació. Aquests mitjans poden ser externs a l'administració tributària, fins i tot privats, però, també podrien estar vinculats i promoguts pel mateix òrgan.

En aquest mapa destaquen algunes novetats que mereixen uns breus comentaris, però, que en el seu moment requeriran d'una reflexió profunda i, probablement, un debat social el més obert possible. A continuació s'apunten aquests comentaris per a cadascun dels òrgans que s'acaben de proposar: l'agència, l'òrgan conseller, l'òrgan d'inspecció i l'òrgan de jurisdicció contenciosa-administrativa.

Una agència independent

En els darrers anys hi ha hagut una tendència creixent per part de les administracions públiques a dotar de major autonomia algunes de les funcions que tradicionalment s'havien exercit des de l'estructura administrativa. Aquesta tendència ha estat especialment acusada en aquells àmbits que regulen i són responsables del bon funcionament de l'economia en el seu conjunt (Crandall 2010). Així, una de les tendències més clares en aquest sentit ha estat la creixent independència dels Bancs Centrals (Dincer & Eichengreen 2014). Aquesta tendència també s'ha estès a les administracions tributàries, que han anat deixant de ser organitzacions integrades en l'estructura política ministerial per passar a ser agències autònomes sense perdre la seva naturalesa pública.

Aquesta tendència cap a una major autonomia ha mostrat que una separació dels àmbits de responsabilitat entre la direcció política dels governs i organismes públics i la direcció executiva o gerencial de les unitats de gestió és positiva per al funcionament general del sistema, seguint les aportacions del model d'agència. Aquesta delimitació entre direcció política i de gestió, gens fàcil d'establir, crea l'espai institucional de delegació (reconeixement del "dret a gestionar" en expressió dels reformadors britànics), en el qual es fa possible l'exercici de la direcció pública, entesa com una funció dotada de contingut professional específic diferenciat de la decisió política com millor garantia d'oferir un compliment de qualitat de la pròpia proposta política.

L'aparició i el desenvolupament d'una direcció pública professional —un nou actor, que no era present en la tradició burocràtica— és un dels trets més significatius d'aquestes reformes i és essencial com a senyal d'aplicació imparcial (i creïble) de la legislació en l'àmbit tributari.

La direcció pública professional aplicada a l'àmbit de l'administració tributària hauria d'assegurar que les decisions preses en el nivell polític siguin aplicades amb el màxim rigor amb la garantia que el procediment per a modificar el marc d'actuació del sistema fiscal serà transparent i sistèmic i en cap cas es produiran decisions polítiques que interfereixen amb la gestió del sistema de forma discrecional.

En definitiva, es tractaria de recuperar el model d'agència en el seu sentit profund acompanyant-lo, en el que ja és en si mateix un sistema de separació de rols, poders i funcions, d'un model de cooperació que impliqui, des de la base del compromís, la confiança i la minimització del conflicte, a tots els agents que operen en el sistema. En el cas espanyol aquest model, des del punt de vista operatiu, és ja força madur degut a la pràctica exitosa de l'autoliquidació com element central de la gestió operativa. La vessant de la cooperació, però, està encara governada pel paradigma del control, la desconfiança i l'exercici de l'autoritat coactiva. Caldria avançar, des de l'acumulat ja existent, cap el canvi de paradigma que derivés en un veritable sistema compartit i cooperatiu en el que el lema "hacienda somos todos" torni a tenir sentit.

D'acord amb els principis del model, l'agència ha d'operar amb absoluta independència del govern en base a la contractualització de recursos i resultats que hagi establert amb l'autoritat fiscal. En el cas d'Espanya, cal contemplar en relació a l'AEAT la possibilitat que es decideixi que el sistema operi amb més d'una agència (duanes, per exemple). Tampoc s'ha d'oblidar que la seguretat social és, en la pràctica, una agència recaptadora equiparable que gestiona una part específica de l'ingrés públic i per la qual la reflexió realitzada fins aquí pot ser també d'aplicació parcial.

En definitiva, les activitats de l'agència han d'expandir-se des de la seva vessant de gestor operatiu del sistema cap a un rol més propi d'un timoner del sistema. Mantenint la responsabilitat final sobre els *outcomes*, les seves funcions s'han d'expandir cap a la coordinació dels processos i les interaccions que es produeixen dins de l'entramat d'actors vinculats al sistema tributari i promoure la seva implicació i compromís. Aquest èmfasi en els processos obliga, inevitablement, a considerar la noció d'institucions⁵⁹ —formals i informals—, fonamental a l'hora d'estructurar el sistema de governança.

Així, en aquest nou escenari, l'agència tributària no pot pretendre no més influir en els resultats de l'administració tributària a partir de les normes formals, sinó que **una de les seves missions és contribuir a crear un clima enfocat al compliment per part dels contribuents també a partir de les dinàmiques informals**, ja que en aquest àmbit aquestes juguen un rol tan o més important que les institucions formals. Els nivells de compliment voluntari o l'increment de subjectes passius són un resultat que s'obtindrà no només de mesures coactives i de control, sinó també de l'increment de confiança institucional i tributària que sigui capaç de generar la pròpia agència.

En definitiva, ja sigui a través de la percepció d'una gestió tributària imparcial i professional o a partir del seu rol com a timoner del sistema, **un dels principals objectius de l'agència tributària en aquest nou escenari ha de ser el de complir amb les expectatives dels diferents agents**, és a dir, aconseguir que aquests percebin que l'Agència està generant valor del qual els contribuents se'n puguin sentir, finalment, beneficiaris. En aquest sentit, és necessari que l'agència tributària, i el conjunt de l'administració tributària, consideri

⁵⁹ Normes o procediments que estructurin les interaccions entre els diferents actors.

els valors que regeixen els comportaments dels diferents agents, les formes amb les quals expressen les seves preferències i els interessos i les interaccions que es produeixen entre ells i que regeixen tot l'anterior. Per això, el primer que cal fer, és reconèixer-los i legitimar-los com a actors rellevants del sistema fiscal i, en segon lloc, integrar-los dins el funcionament del sistema tributari.

Un òrgan de direcció de l'agència

El principal òrgan que actuï com artífex del nou model de governança tributària ha de ser un organisme d'integració de tots els agents que funcioni com a espai de trobada, debat i cerca de consens interpretatiu entre l'Administració Tributària i el sector privat. A nivell comparat, la figura d'un Consell Tributari és cada vegada més present en els sistemes tributaris ja que, d'acord amb l'OCDE (2013d), el 25% dels Organismes d'Administració Tributària tenen articulats un comitè directiu o consultiu formal que fa funcions de lideratge independent.

Quadre 9.1 L'organització de les administracions tributàries des d'una perspectiva comparada

Des d'una perspectiva comparada, existeixen bàsicament dos mecanismes institucionals per estructurar l'administració tributària: els que mantenen l'organisme executiu dins del Ministeri d'Hisenda i els que estableixen un model d'agència on l'administració tributària recau en un organisme fora del ministeri. La configuració institucional de l'AEAT s'inscriu dins del segon grup.

Taula 9.1 Tipologies d'administracions tributàries⁺

Integrat al Ministeri d'Hisenda		Organisme Autònom	
<i>Direcció única</i>	<i>Múltiples direccions</i>	<i>Sense Consell</i>	<i>Amb Consell</i>
Àustria	Alemanya*	Austràlia	Argentina
Aràbia Saudita	Bèlgica	Brasil	Bulgària
Estònia	Grècia	Dinamarca	Canadà
França	Luxemburg	Eslovàquia	Colòmbia
Holanda	Malta	Eslovènia	Estats Units
Hong Kong	Polònia	Espanya	Finlàndia
Indonèsia	Xipre	Hongria	Malàisia*
Israel		Índia	Mèxic
Portugal		Irlanda	Regne Unit
Suïssa		Islàndia	Singapur
Xina*		Itàlia*	Sud-Àfrica
		Japó	Suècia
		Korea	Turquia*
		Letònia	
		Lituània	
		Noruega	
		República Txeca	
		Romania	
		Rússia	
		Xile	

Font: OCDE (2013d)

La gran majoria dels països de l'OCDE i d'altres països amb elevats nivells de desenvolupament econòmic disposen d'una administració tributària que només depèn del Ministeri d'Hisenda de manera indirecta. És el cas d'administracions tributàries considerades referents, com seria el cas d'Austràlia o de Suècia, que disposen d'un model igual o molt similar a l'espanyol. Cal remarcar que cada vegada menys països opten per mantenir l'administració tributària com un organisme dependent del ministeri d'hisenda i la tendència és a constituir administracions tributàries basades en el model d'agència (OECD 2013d).

Les juntes o els consells assessors

En els darrers anys s'ha tendit a implementar agències que estan constreïdes no només pel ministeri d'Hisenda sinó també per juntes o consells assessors. Aquests organismes s'interposen entre el ministeri i l'Agència tributària i tenen una gran varietat de funcions i estructures. En general, però, les seves funcions són les següents:

- Supervisar del funcionament de l'administració tributària
- Assessorar de manera independent els plans de l'administració
- Millorar la rendició de comptes de les agències cap a la societat

Les seves funcions sempre van en relació a la gestió i el funcionament de l'administració tributària, i mai no poden accedir a la informació tributària de contri-

⁺ Llegendes: Cursiva (països no-OCDE) // * Classificats com a altres en l'informe de l'OCDE. Xina: organisme autònom amb ministre; Alemanya: administració tributària dividida en länders; Itàlia: disposa de múltiples organismes autònoms; Malàisia i Turquia: funcionen amb dos organismes autònoms amb consell cadascun.

buenos concretos. Tot i que la seva composició també varia molt en funció del país analitzat, en general acostumen a combinar càrrecs públics amb experts en política i administració tributària provinents de diferents àmbits: acadèmic, professional, administratiu, etc. Malgrat tot, el fet que la selecció dels membres sovint estigui en mans de parlaments, primers ministres o ministres d'hisenda fa que tinguin un cert nivell de politització. Dos casos interessants, però, són els de Finlàndia i Suècia, que incorporen en els seus consells representants dels sectors de la indústria, del comerç, consultors en TIC i representants sindicals, a part dels representants polítics. (OECD 2013d, pp.38-44; Alink & van Kommer 2011, p.219)

Entre els objectius d'aquest Consell s'hi hauria d'incloure la desmilitarització de la interpretació de la norma, el control de les polítiques de recursos humans i el disseny de plans de control tributari coparticipats pels diferents *stakeholders*. Entre les principals funcions d'aquest òrgan conseller figurarien l'avaluació i verificació de plans estratègics de l'agència, l'aprovació dels seus pressupostos, la realització d'estudis de rendiment, i la realització d'informes o memòries anuals sobre el comportament de l'agència i les seves prospeccions de futur. El "Consell Tributari" s'hauria d'encarregar també d'elaborar les estratègies de recursos humans, les estratègies de desenvolupament i ús dels sistemes d'informació i la coordinació amb altres organismes del sistema.

Els consells tributaris s'erigeixen, com s'observa en el requadre superior, com una baula intermèdia entre el ministeri d'hisenda i l'agència tributària i esdevenen en el Principal (*de facto*) que controla el funcionament de l'agència però, sobretot, la lidera i defineix la seva estratègia. Per aconseguir que el Consell esdevingui realment un principal amb característiques i estratègies diferents a les que exerciria el ministeri d'hisenda, és essencial que la composició del Consell sigui plural. Tot i que alguns estudis defensen que el millor seria que els consells no incorporessin cap membre de l'executiu, aquesta presència no té perquè

ser negativa sempre que només representi una petita porció dels membres del Consell. D'aquesta manera, el Consell també disposaria d'una legitimitat democràtica per prendre decisions estratègiques en l'àmbit de la gestió tributària. Ara bé, evidentment és essencial que els membres d'aquest consell tinguin orígens diferents per assegurar que les diferents perspectives i sensibilitats en relació a l'administració tributària estiguin representades en els òrgans de direcció.

Quadre 9.2 El consell tributari de Canadà

Canada Revenue Agency Board of Management (Any de creació 1998)

Rol: Aquest consell Rector té la responsabilitat de:

- Supervisar l'organització i gestió de la Canada Revenue Agency (CRA)
- Desenvolupar el Pla de Gestió Operativa de l'agència
- Gestionar les mesures relacionades amb els recursos, serveis, béns, personal i contractes de la CRA-

Composició El Consell està integrat per 15 membres nomenats pel Governador general, 11 dels quals han estat designats per les províncies i territoris

Funcionament S'han creat els següents 4 comitès amb l'objectiu de col·laborar amb el Consell en el compliment de les seves responsabilitats de govern:

- 1) **Comitè Auditor:** examina el marc comptable de l'Agència, la informació financera i resultats, controls interns i riscos financers, i el compliment amb la legislació financera i mediambiental
- 2) **Comitè de Govern:** Revisa tots els aspectes del marc de govern del Consell per garantir que les seves funcions són eficaces i eficients
- 3) **Comitè de Recursos Humans:** Examina la gestió dels recursos humans dins l'agència i ofereix recomanacions i assessorament en quant a estratègies i polítiques
- 4) **Comitè de Recursos:** Revisa el pressupost operatiu i de capital de l'agència, així com els seus plans d'inversió. També defineix les estratègies i polítiques per la gestió de fons, la propietat, els contractes, la informació, les TIC.

La Inspecció General

Una tendència creixent en les administracions tributàries és la creació d'un òrgan de supervisió externa que doti de majors graus de rendiment de comptes el sistema d'administració tributària. Tots els sistemes de delegació entre principal (l'administració pública) i agent (agència tributària) duen implícits un problema de risc moral, en què és difícil per al principal assegurar que l'agent durà a terme les tasques previstes. Una manera de solucionar-ho és a través d'un òrgan extern que supervisi el funcionament de l'agència i verifiqui el seu bon compliment a través de l'exercici de les funcions següents:

- 1) **Supervisió independent:** proporciona supervisió independent de l'Organisme d'Administració Tributària. Audita, investiga, realitza inspeccions i revisa els sistemes en l'àmbit de l'administració i la gestió de les lleis tributàries, de forma externa i independent.
- 2) **Seguretat jurídica:** Dóna seguretat jurídica i millora la confiança dels contribuents en el sistema, promovent una administració justa del sistema tributari i amb una vocació d'estabilitat gràcies al seu funcionament independent del Ministeri i d'altres oficines i agències governamentals.
- 3) **Eficàcia i eficiència:** Promou l'economia, l'eficàcia i l'eficiència en l'administració del sistema fiscal (tributari) del país, a través d'informes i recomanacions al Govern sobre la forma de millorar aquests sistemes
- 4) **Revisió de la legislació:** Revisa i fa recomanacions sobre la legislació existent i les propostes de llei, així com els reglaments i regulacions relacionats amb els programes i les operacions de l'Organisme d'Administració Tributària.

- 5) **En benefici dels contribuents:** Millora l'administració de les lleis tributàries en benefici de tots els contribuents, identificant com reduir la càrrega administrativa que els suposa el compliment de les seves obligacions tributàries.
- 6) **Compromís contra el frau:** Preveu el frau, l'abús i les deficiències en els programes i operacions de l'Organisme d'Administració Tributària i protegeix aquest organisme dels intents externs de corrompre o amenaçar els seus empleats.
- 7) **Reporta i rendeix comptes al govern i al Parlament** de forma periòdica i fa informes sobre els problemes i el progrés que s'està fent per resoldre'ls.

Quadre 9.3 La inspecció general a Austràlia i als EEUU

Els governs d'Austràlia i dels Estats Units tenen establert aquest tipus d'organisme especial independent de l'Administració Tributària i del govern, que a més a més, opera de forma separada i independent dels òrgans que realitzen l'auditoria de les agències del govern.

En el cas d'Austràlia, l'Inspector-General of Taxation és el càrrec que s'encarrega de supervisar l'Australian Taxation Office (l'equivalent a l'AEAT) i de generar informes per al govern australià, que està obligat a fer-los públics. Aquesta figura no té potestat per revisar la política tributària ni s'encarrega dels afers dels contribuents, sinó que vetlla pel bon funcionament de l'agència. Té completa independència per establir la seva agenda i pot reunir-se i rebre suggeriments dels diferents stakeholders del sistema. Tot i que és nomenat pel poder executiu, rendeix comptes tant al govern com al parlament.

La figura i funció de l'Inspector General de Tributació és assimilable a la del auditor amb funcions de síndic de greuges i agència de control. En el cas dels USA aquesta funció la realitza la General Accountability Agency (GAO) amb dependència directa del Congrés i independent de l'autoritat fiscal a la que supervisa.

Un òrgan per dirimir disputes

Aquest òrgan —una Junta de Tributs— actuaria com a tribunal especialitzat en la revisió dels actes de contingut tributari. Hauria de treballar conjuntament amb la Direcció General de Tributs per dirimir disputes sense necessitat d'arribar als jutjats. Aquest organisme hauria d'agrupar en una **única instància tots els procediments de revisió en via administrativa dels actes de contingut tributari** dictats pels diferents òrgans i organismes que configuren l'Administració Tributària de Catalunya. D'aquesta manera, s'asseguraria que el personal que hi treballi sigui especialista en la matèria i s'unificarien els criteris a l'hora de prendre decisions.

Quadre 9.4 La mediació al Regne Unit

El Regne Unit disposa de l'Adjudicator's Office, una organització que resol els conflictes que els usuaris poden trobar-se a l'hora de complir amb les seves obligacions tributàries, ja sigui amb Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), amb l'Agència de l'Oficina de Valoració (VOA), o amb el Servei d'Insolvència. Resulta molt significatiu subratllar que l'Adjudicator's Office resol conflictes avaluant com les tres agències esmentades anteriorment lidien amb les queixes i reclamacions dels seus usuaris. Els cinc grans àmbits que cobreixen de manera més habitual són: errors per part del govern, retards que no es considerin raonables, usuaris que han estat mal aconsellats o que no han tingut el suport necessari per complir amb les seves obligacions tributàries, comportaments injustificats o mal ús del criteri dels treballadors i treballadores d'una de les tres agències.

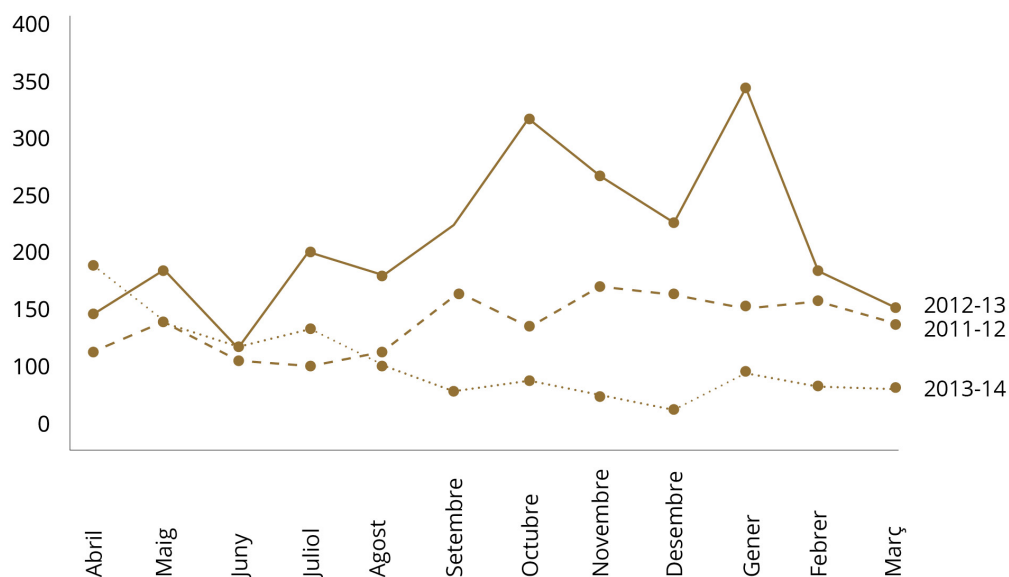
El procés que els usuaris han de seguir si volen formalitzar una queixa és el següent:

- *Contactar la seva oficina local d'HMRC. Els responsables de l'oficina informen als usuaris dels seus drets i de com es desenvoluparà tot el procés. En aquesta primera fase, l'usuari exposa la seva queixa i l'oficina local realitza les gestions oportunes per tal de resoldre-la.*

- Els usuaris poden demanar una segona opinió de la primera revisió per part de la seva oficina local d'HMRC. En aquest cas un altre membre de l'oficina revisarà de nou el cas i emetrà una resolució que serà definitiva (l'usuari no pot demanar una tercera revisió).

- Si cap dels dos passos anteriors han resultat satisfactoris per l'usuari, aquest té dret a acudir a l'Adjudicator's Office. L'Adjudicator's Office valorarà la queixa de l'usuari juntament amb la resposta de la seva oficina local. Les queixes es resoldran o per via de la mediació directa entre les dues parts (55% dels casos durant l'any 2013 van ser resolts per mediació), o mitjançant un informe amb recomanacions específiques tant per l'HMRC com per l'usuari que ha presentat la reclamació. La següent figura mostra l'evolució dels casos rebuts en els darrers anys:

Figura 9.2 Casos rebuts per l'Adjudicator's Office



Font: Adjudicator's Office

- En el cas que l'usuari no consideri que la seva queixa ha estat resolta, s'ha d'adreçar a un MP (diputat del parlament) perquè aquest sol·liciti una revisió final a l'anomenat Ombudsman (una figura similar al Defensor del Poble d'Espanya).

Bibliografía

Aberbach, J. & Christensen, T., 2007. The Challenges of Modernizing Tax Administration Putting Customers First in Coercive Public Organizations. *Public policy and administration*, 22(2), pp.155–182.

Agencia Tributaria Española, 2012. *Memoria 2012*,

Alarcón, G. & de Pablos, L., 2007. La conciencia fiscal y el fraude fiscal, Factores que influyen en la tolerancia ante el fraude. *UCM, documento de trabajo*.

Alford, J. & Hughes, O., 2008. Public value pragmatism as the next phase of public management. *The American Review of Public Administration*, 38(2), pp.130–148.

Alink, M. & van Kommer, V., 2011. *Handbook on Tax Administration*, IBFD.

Alm, J. & Duncan, D., 2014. Estimating Tax Agency Efficiency. *Public Budgeting & Finance*, 34(3), pp.92–110.

Alonso González, L.M., 2014. Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado.

Al-Raisi, A.N. & Al-Khoury, A.M., 2010. Public Value and ROI in the Government Sector. *Advances in Management*, 3(February).

Arrazola, M. et al., 2011. Estimación del volumen de economía sumergida en España. *Cuadernos de Información Económica*, 220, pp.81–87.

ATD, 2006. Dutch Tax and Customs Administration Business Plan 2006-2010,

ATD, 2012a. Guide to horizontal monitoring within the SME segment: Tax Service Providers,

ATD, 2010. Horizontal Monitoring: Within the médium to very large business segment,

ATD, 2012b. Improving the performance of the tax administration: Evasion control and taxpayer assistance,

- ATD, 2013. The Dutch Tax and Customs Administration,
- ATS, 2008. Tax Gap Map for Sweden: How was it created and how can it be used?,
- ATS, 2011. Taxes in Sweden: An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden.
- ATS, 2013. The Swedish Tax Agency's Strategic Direction,
- ATS, 2007. The Tax Gap Map: Information on the Tax Gap,
- Australian Government, 2013. The Australian Public Service Big Data Strategy. , (August).
- Australian Taxation Office, 2014. Risk-differentiation framework factsheet.
- Belmonte Martín, I. & Aldeguer Cerdá, B., 2013. La gestión tributaria local como elemento redistribuidor del Estado del Bienestar. *XI Congreso AECPA*, pp.1-24.
- Benington, J., 2009. Creating the public in order to create public value? *International Journal of Public Administration*, 32(3-4), pp.232-249.
- Benington, J., 2011. From Private Choice to Public Value? In J. Benington & M. H. Moore, eds. *Public Value: Theory and Practice*. Basingstoke: MacMillan, pp. 31-51.
- Benington, J. & Moore, M.H., 2010. Public Value in Complex and Changing Times. In J. Benington & M. H. Moore, eds. *Public Value: Theory and Practice*. Palgrave Macmillan, pp. 1-30.
- Bird, R., 2004. Managing Tax Reform. Bulletin for International Fiscal Documentation.
- Van Blijswijk, J.A.. et al., 2004. Beyond Ethical Codes: The Management of Integrity in the Netherlands Tax and Customs Administration. *Public Administration Review*, 64(6), pp.718-727.
- Braithwaite, V. ed., 2003. *Taxing Democracy*, Ashgate.
- Carrera, L., Dunleavy, P. & Bastow, S., 2009. Understanding productivity trends in UK tax collection,

- Commonwealth Copyright Administration, 2009. Australia's future tax system.
- Consell Assessor per a la Transició Nacional, 2013. L'Administració tributària de Catalunya.
- Crandall, W., 2010. Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model.
- Van Dijk, M., Weyzig, F. & Murphy, R., 2006. *The Netherlands: A Tax Haven?*, Centre for Research on Multinational Corporations.
- Dincer, N. & Eichengreen, B., 2014. Central bank transparency and independence: updates and new measures. *International Journal of Central Banking*, 10(1), pp.189–253.
- Dohrmann, T. & Pinshaw, G., 2009. The road to improved compliance: A McKinsey benchmarking study of tax administrations 2008-2009. *McKinsey & Company, Washington, DC*.
- Domínguez, F., López, J. & Rodrigo, F., 2014. El hueco lo deja el diablo: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios.
- Esping-Andersen, G., 1990. *The Three Worlds of Welfare Capitalism*, Princeton University Press.
- Esteller Moré, A., 2003. La eficiencia en la administración de los tributos cedidos. Un análisis explicativo. *Papeles de economía española*, pp.320–334.
- Fernández, E., Martínez, A. & Álvarez, S., 2008. La presión fiscal por Impuesto de Sociedades en la Unión Europea.
- Gartner, 2013. Big Data. Available at: <http://www.gartner.com/it-glossary/big-data/> [Accessed March 13, 2015].
- Gascón, J., 2014. La gestión de los impuestos: en busca de una administración tributaria eficiente,
- Gill, J.B.S., 2003. The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform.
- Hasseldine, J., Best Practice in Tax Administration: Consultancy for the National Audit Office,

- Heintzman, R., 2005. People, service and trust: is there a public sector service value chain? *International Review of Administrative Sciences*, 71(4), pp.549–575.
- Heintzman, R. & Marson, B., 2005. People, service and trust: is there a public sector service value chain? *International Review of Administrative Sciences*, 71(4), pp.549–575.
- Helmke, G. & Levitsky, S., 2004. Informal institutions and comparative politics: A research agenda. *Perspectives on politics*, 2(04), pp.725–740.
- Hernández de Cos, P. & López Rodríguez, D., 2014. Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE,
- HM Revenue & Customs, 2013. Measuring tax gaps 2013 edition. Tax gaps estimates for 2011-12,
- HM Revenue & Customs, 2014. Measuring tax gaps 2014 edition Tax gap estimates for 2012-13.
- HM Revenue & Customs, 2012. Open Data Strategy. , (June), p.28.
- Iglesias, J., 2015. *Una hisenda a la catalana*, Barcelona: Angle Editorial.
- Jensen, J. & Wöhlbier, F., 2012. Improving tax governance in EU Member States: Criteria for successful policies, Brussels.
- Jiménez, A. & Martínez-Pardo, R., 2013. *La economía sumergida en España*,
- Jiménez, J.P., 2011. The tax gap in selected countries of Latin America,
- Kaplinsky, R. & Morris, M., 2001. *A handbook for value chain research*,
- Katz, D. & Kahn, R.L., 1978. *The Social Psychology of Organizations*, New York: Wiley.
- Khwaja, M.S. & Iyer, I., 2014. Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap: A Comparative Analysis,
- De la Torre, F.J., 2014. ¿Hacienda somos todos?: impuestos y fraude en España, Random House Mondadori.

- Mansor, M., 2010. Performance Management for a Tax Administration: Integrating Organisational Diagnosis to Achieve Systemic Congruence.
- Manyika, J. et al., 2011. Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity. *McKinsey Global Institute*, (June), p.156.
- Martínez Álvarez, J.A. & Miquel Burgos, A.B., 2013. Instrumentos clave en la lucha contra el fraude. la importancia de la educación fiscal. *Crónica Tributaria*, (146), pp.179–192.
- Martinez-Vazquez, J. & Timofeev, A., 2010. Choosing between centralized and decentralized models of tax administration. *International Journal of Public Administration*, 33(12-13), pp.601–619.
- Mauleón, I., 2014. Cuantificación reciente de la economía sumergida y el fraude fiscal en España. In A. Esteller-Moré, ed. *Fraude Fiscal*. Barcelona, pp. 7–10.
- Moore, M., 2003. The public value scorecard: a rejoinder and an alternative to 'strategic performance measurement and management in non-profit organizations' by Robert Kaplan,
- Moore, M. & Khagram, S., 2004. On Creating Public Value: What Business Might Learn from Government about Strategic Management,
- Moore, M.H., 2013. *Recognizing Public Value*, Harvard University Press.
- Mulders, T., 2012. Other international projects: You can't be lean, you can only become lean.,
- De Neve, J., Lamberton, C. & Norton, M., 2014. Eliciting Taxpayer Preferences Increases Tax Compliance,
- North, D., 1990. Institutions, institutional change and economic performance, Cambridge University Press.
- OECD, 2011a. Evaluating the effectiveness of compliance risk treatment strategies.
- OECD, 2013a. La relación cooperativa. Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.

- OECD, 2011b. Managing and improving compliance: Recent Development in Compliance Risk Treatments.
- OECD, 2013b. Managing Service Demand: A Practical Guide to Help Revenue Bodies Better Meet Taxpayers' Service Expectations.
- OECD, 2013c. Measures of Tax Compliance Outcomes - A Practical Guide. , (September).
- OECD, 2012a. Reducing opportunities for tax non-compliance in the underground economy.
- OECD, 2012b. Right from the Start. Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises.
- OECD, 2008. Study into the Role of Tax Intermediaries.
- OECD, 2013d. *Tax Administration 2013*, OECD Publishing.
- OECD, 2011c. Tax Repayments: Maintaining the Balance Between Refund Service Delivery, Compliance and Integrity.
- OECD, 2013e. Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders.
- OECD, 2011d. Understanding and influencing taxpayers compliance behavior.
- OECD, 2012c. Working smarter in revenue administration — Using demand management strategies to meet service delivery goals. , (January).
- OECD, 2012d. Working smarter in structuring the administration in compliance, and through legislation.
- Olson, M., 1965. The logic of collective action: public goods and the theory of groups., Harvard University Press.
- Padula, A., 2013. An Innovative Public Value Chain to Improve Public Services. *International Journal of Advances in Management and Economics*, 2(5), pp.85–94.
- Pierson, P., 1994. Dismantling the welfare state?: Reagan, Thatcher and the politics of retrenchment, Cambridge University Press.

- PricewaterhouseCoopers, 2014. Benchmarking internacional de bones pràctiques sobre models de gestió tributària.
- Pronk, P., 2002. *De verborgen Belastingdienst*. Erasmus Universiteit Rotterdam.
- Quinless, J., 2012. Public Sector Service Value Chain: Scan of Current Literature, DPRA.
- Ramió, C., 2012. La extraña pareja: la procelosa relación entre políticos y funcionarios, Los Libros de la Catarata.
- Rapcevičienė, D., 2014. Modeling a value chain in public sector. *Social Transformations in Contemporary Society*, 2, pp.42–49.
- Ruesga, S.M., Carbajo, D. & Pérez, M., 2013. La economía sumergida y el ciclo económico. *Atlantic Review of Economics*, 2(1), pp.6–37.
- Sanz, J., Jordán, D. & Castillo, B., 2011. Imposición efectiva sobre las rentas del capital corporativo: medición e interpretación: el impuesto de sociedades en España y en los países de la Unión.
- Sector, I.P., 2010. People , Service and Trust.
- Stevens, L.G.M. et al., 2012. Tax supervision: Made to measure. Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration.,
- Stridh, A., 2011. The strategic plans and tax morale. , pp.79–90.
- Swedish National Tax Agency, 2008. Tax Gap Map for Sweden: How was it created and how can it be used?,
- Swedish Tax Agency, 2005. *Right from the start*,
- Thackray, M., 2009. Applied Tax Gap Analysis in the United Kingdom: Its use in tax administration, and future research.
- Tipke, K., 2002. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes, Marcial Pons.
- Toro, J. et al., 2013. United Kingdom Assessment of HMRC's Tax Gap,
- Tribunal de Cuentas, 2014. Informe de fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración

Tributaria en ejecución del plan de prevención del fraude fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

Webber, C. & Wildavsky, A., 1986. *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, New York: Simon and Schuster.

Williams, I. & Shearer, H., 2011. Appraising public value: Past, present and futures. *Public Administration*, 89, pp.1367–1384.

Williams Martin, I., Mehrotra, A.K. & Prasad, M. eds., 2009. *The new fiscal sociology: Taxation in comparative and historical perspective*, Cambridge University Press.

Índex de Quadres

Quadre 2.1 Els diferents perfils de contribuent.....	73
Quadre 5.1 El control del processament de dades	118
Quadre 5.2 Organismes que contribueixen a la identificació i registre a Espanya	124
Quadre 5.3 Mida de les administracions tributàries i nombre d'oficines locals (OCDE).....	128
Quadre 5.4 El rol dels intermediaris fiscals en perspectiva comparada	130
Quadre 5.5 Les empreses de col·laboració tributària.....	132
Quadre 5.6 Models de control i organització de l'administració tributària.....	134
Quadre 5.7 Organismes de defensa del contribuent.....	137
Quadre 7.1 La introducció d'un nou paradigma als Països Baixos	163
Quadre 7.2 La introducció d'un nou paradigma a Suècia	165
Quadre 7.3 La mesura del tax gap a Gran Bretanya	168
Quadre 7.4 La mesura del Tax gap a Suècia	170
Quadre 7.5 El sistema d'advance tax ruling als Països Baixos.....	172
Quadre 7.6 My data al Regne Unit.....	177
Quadre 7.7 La gestió eficaç del compromís a Austràlia.....	180
Quadre 7.8 El Model BISEP.....	181
Quadre 7.9 La gestió del risc d'incompliment a Suècia	182
Quadre 7.10 El big data, l'open data, i el sistema tributari.....	185
Quadre 8.1 Les relacions amb el contribuent a Austràlia	194
Quadre 8.2 Els Països Baixos: l'Horizontal Monitoring	195
Quadre 8.3 L'ús de les tecnologies al sistema tributari del Regne Unit.	201
Quadre 8.4 La regulació de la intermediació tributària.....	203
Quadre 8.5 Característiques comunes dels marcs d'actuació inclusivius d'Austràlia i Singapur (OECD 2013a).....	206
Quadre 9.1 L'organització de les administracions tributàries des d'una perspectiva comparada.....	215
Quadre 9.2 El consell tributari de Canadà.....	218
Quadre 9.3 La inspecció general a Austràlia i als EEUU.....	220
Quadre 9.4 La mediació al Regne Unit.....	221

Índex de Taules

<i>Taula 5.1 La relació entre el mètode de liquidació i el rol intermediaris fiscals</i>	<i>130</i>
<i>Taula 5.2 Nombre de litigis presentats als Tribunals Económicoadministratius (1998-2012).....</i>	<i>136</i>
<i>Taula 6.1 Costos administratius de l'Administració Fiscal en milions d'euros.....</i>	<i>140</i>
<i>Taula 6.2 Costos salarials totals en milions d'euros.....</i>	<i>140</i>
<i>Taula 6.3 Personal de les Administracions Tributàries i ràtios relacionades (2011).....</i>	<i>141</i>
<i>Taula 6.4 Nivells d'eficiència relatius de les administracions tributàries</i>	<i>142</i>
<i>Taula 6.5 Distribució de funcions en el model tributari espanyol.....</i>	<i>147</i>
<i>Taula 6.6 Inspeccions i expedients oberts per l'AEAT (2010-2011).....</i>	<i>151</i>
<i>Taula 6.7 Estimacions sobre la mida de l'economia submergida a Espanya</i>	<i>154</i>
<i>Taula 7.1 Canvis en el sistema per incentivar el compliment voluntari</i>	<i>175</i>
<i>Taula 8.1 El paper dels intermediaris fiscals als països de l'OCDE.....</i>	<i>204</i>
<i>Taula 9.1 Tipologies d'administracions tributàries.....</i>	<i>216</i>

Índex de Figures

<i>Figura 1.1 El sistema públic</i>	<i>29</i>
<i>Figura 1.2 Les tres dimensions de l'ingrés públic</i>	<i>30</i>
<i>Figura 2.1 Cadena de valor públic</i>	<i>50</i>
<i>Figura 2.2 Relació entre compliment i costos de compliment.....</i>	<i>56</i>
<i>Figura 2.3 Processos en la gestió tributària tributari</i>	<i>59</i>
<i>Figura 2.4 Els diferents perfils de públic del sistema tributari.....</i>	<i>73</i>
<i>Figura 2.5 Una proposta de outputs i outcomes fiscals i tributaris</i>	<i>77</i>
<i>Figura 2.6 La creació de valor en el sistema tributari</i>	<i>79</i>
<i>Figura 3.1 Triangle de valor públic del sistema fiscal.....</i>	<i>85</i>
<i>Figura 3.2 L'ecosistema tributari.....</i>	<i>89</i>
<i>Figura 4.1 Ingressos de l'Estat espanyol (2013)</i>	<i>96</i>
<i>Figura 4.2 Estructura impositiva a l'Estat espanyol</i>	<i>98</i>
<i>Figura 4.3 Evolució dels ingressos públics (percentatge PIB).....</i>	<i>100</i>
<i>Figura 4.4 IVA recaptat com a percentatge del PIB</i>	<i>101</i>
<i>Figura 4.5 Recaptació d'ingressos impositius desglossada per tipus d'impost.....</i>	<i>102</i>
<i>Figura 4.6 Proporció estimada de l'economia submergida sobre l'economia total</i>	<i>103</i>

<i>Figura 4.7 Economia submergida com a proporció de la legal.....</i>	<i>104</i>
<i>Figura 4.8 Economia submergida per Estats membres de la UE (2011)</i>	<i>105</i>
<i>Figura 4.9 Percepció de frau fiscal a Espanya</i>	<i>106</i>
<i>Figura 4.10 Percepció de l'esforç de l'Administració contra el frau fiscal</i>	<i>107</i>
<i>Figura 4.11 Influència del control de l'AEAT en el compliment.....</i>	<i>108</i>
<i>Figura 4.12. Percepció d'extensió de la corrupció</i>	<i>109</i>
<i>Figura 4.13 Percepció de tracte igualitari per part de les autoritats tributàries.....</i>	<i>111</i>
<i>Figura 5.1 Distribució de les funcions exercides per l'AEAT</i>	<i>120</i>
<i>Figura 5.2 Oficines territorials de l'AEAT a Catalunya</i>	<i>122</i>
<i>Figura 5.3 Organigrama del Ministeri de Justícia (2015).....</i>	<i>125</i>
<i>Figura 5.4 Personal i oficines locals de les administracions tributàries a la UE.....</i>	<i>128</i>
<i>Figura 5.5 Països OCDE segons la perspectiva del model de control i organitzatiu.....</i>	<i>135</i>
<i>Figura 6.1 Ús dels recursos per a la gestió tributària.....</i>	<i>139</i>
<i>Figura 6.2 Hores anuals necessàries per complir amb el pagament d'impostos.....</i>	<i>143</i>
<i>Figura 6.3 Càrregues administratives assumides per empreses mitjanes a la UE.....</i>	<i>144</i>
<i>Figura 6.4 Relació entre compliment i costos de compliment a Espanya. Situació hipotètica.....</i>	<i>145</i>
<i>Figura 6.5 Distribució de l'evasió fiscal a Espanya.....</i>	<i>150</i>
<i>Figura 6.6 Els costos i l'eficiència del sistema tributari</i>	<i>155</i>
<i>Figura 7.1 El tax gap al Regne Unit</i>	<i>169</i>
<i>Figura 7.2 El tax gap a Suècia</i>	<i>171</i>
<i>Figura 7.3 La segmentació del contribuent.....</i>	<i>179</i>
<i>Figura 7.4 Model BISEP i actitud envers el compliment.....</i>	<i>182</i>
<i>Figura 7.5 Raons del compliment a Suècia.....</i>	<i>183</i>
<i>Figura 7.6 La incorporació del big data a l'administració tributària.....</i>	<i>187</i>
<i>Figura 8.1 Estructura dels components del sistema</i>	<i>190</i>
<i>Figura 8.2 Procés de l'Horizontal Monitoring.....</i>	<i>196</i>
<i>Figura 8.3 El flux de comunicació entre les organitzacions.....</i>	<i>199</i>
<i>Figura 9.1 Mapa dels nous òrgans del sistema tributari</i>	<i>210</i>
<i>Figura 9.2 Casos rebuts per l'Adjudicator's Office</i>	<i>222</i>