

ELS REPTES DE L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA

Joan Iglesias Capellas

Director del Programa per a la definició d'un nou model d'Administració Tributària per Catalunya

Introducció

Durant el llarg procés de redacció i d'aprovació de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya i de negociació del model de finançament de les comunitats autònomes de règim comú per al quinquenni 2009-2014 (ara, subjecte a un procés de revisió incert), la societat catalana i el Govern de la Generalitat, un cop més, van confiar en el sil·logisme (promesa) segons el qual, en assolir un major grau de decisió pel que fa a la despesa pública (educació, sanitat, seguretat, assistència social, etc.), obtindrien de l'Estat espanyol l'augment correlatiu dels recursos pressupostaris per a satisfer adequadament les necessitats de la ciutadania de Catalunya. Dit d'una altra manera, si el Govern de l'Estat espanyol s'avenia a traspasar les competències per atendre els serveis públics integrants de l'estat del benestar a la Generalitat de Catalunya, el principi de lleialtat institucional i de coresponsabilitat fiscal assegurarien que també li proporcionaria el finançament adequat per a garantir un nivell d'atenció i de provisió de béns públics equivalent a l'esforç fiscal de la societat catalana.

Malauradament, l'experiència ha demostrat que aquest sil·logisme sempre ha estat un miratge o, més aviat, una fal·làcia. El dèficit fiscal endèmic que arrossega Catalunya en les seves relacions financeres amb l'Estat espanyol, lluny de reduir-se, s'eixampla cada dia que passa¹. La crisi econòmica que, malauradament, patim des de l'any 2008 ha agreujat aquesta situació de dependència financera respecte del Govern central, fins al punt que avui en dia pràcticament tota la tresoreria de la Generalitat de

¹ Segons l'estudi del Departament d'Economia i Coneixement, la balança fiscal corresponent a l'any 2010, calculada segons el mètode del flux monetari, determina que Catalunya aporta el 19,4 % del total d'ingressos de l'Administració central de l'Estat espanyol i rep el 14,2 % de la despesa total de l'Estat. Per tant, Catalunya hi contribueix amb una proporció superior al seu pes en el PIB estatal (18,6 % l'any 2010) i, en canvi, rep una fracció de despesa que no arriba al pes de la seva població sobre el conjunt de l'Estat (16 %). Això fa que el dèficit fiscal de Catalunya l'any 2010 fos de 16.543 milions d'euros, equivalents al 8,5 % del PIB de Catalunya. Segons el mètode del flux del benefici, l'any 2010 el dèficit fiscal català va ser d'11.258 milions d'euros, que representen un 5,8% del PIB de Catalunya. En la balança fiscal corresponent a l'any 2011, aplicant-hi el mètode del flux monetari, el dèficit se situa en el 7,7 % del PIB (15.006 milions d'euros), mentre que aplicant-hi el mètode del flux càrrega-benefici se situa en el 5,7 % del PIB (11.087 milions d'euros).

Catalunya es nodreix de les transferències que li remet el Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques² per un concepte o altre.

D'altra banda, cal tenir molt presents les conseqüències a mitjà i a llarg termini que es deriven del procés irreversible d'harmonització de les polítiques fiscals, pressupostàries i financeres dels estats membres de la Unió Europea.

El manteniment de l'euro com a moneda única comporta la pèrdua progressiva de la sobirania econòmica dels estats membres en favor de les institucions europees, la qual cosa representa un canvi de paradigma no sempre ben acceptat per les autoritats espanyoles, i que encara es troba sotmès a interrogants importants respecte de la seva implantació³ definitiva.

Enmig d'aquestes dues tendències de sentit contrari, des de la perspectiva de la nova fiscalitat catalana, el fet de disposar d'una administració tributària pròpia constitueix un objectiu estratègic de primera magnitud, no només a curt termini sinó també, sobretot, pensant en una futura sobirania fiscal plena de la Generalitat de Catalunya.

És a dir, és indispensable aconseguir la llibertat de decisió econòmica i de gestió dels propis recursos fiscals per a competir en un món globalitzat, ja que la complexitat dels sistemes tributaris actuals exigeix disposar d'una estructura institucional eficient, tècnicament preparada i, sobretot, dotada de mitjans tecnològics d'última generació, que s'orienti a facilitar el progrés del sistema econòmic i social del territori en el qual actua.

Un cop plantejat aquest repte de present i, sobretot, de futur, hem de recordar que un sistema fiscal modern està configurat pels elements següents:

- En primer lloc, cal disposar d'una **estructura fiscal**, definida com el conjunt d'impostos i de taxes que s'exigeixen als contribuents en un moment determinat.

² A banda de les bestretes procedents del model de finançament, en aquests moments, l'única font de recursos de la qual la Generalitat de Catalunya pot disposar per a cobrir les necessitats directes de tresoreria és el Fons de Liquiditat Autonòmica (FLA) i, en tot cas, pot desviar el pagament de determinats serveis exteriors al Pla de pagament a proveïdors. Ambdós instruments estan controlats pel Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques i comporten importants facultats de supervisió a les decisions de despesa de la Generalitat de Catalunya per part de les autoritats espanyoles.

³ La darrera i la millor expressió d'aquest fenomen és la transferència de competències de supervisió bancària al Banc Central Europeu.

- Seguidament, cal desenvolupar un **sistema normatiu**, en el qual s'integrin les normes jurídiques que regulen el deure de contribuir de la ciutadania, així com els procediments administratius per a fer efectives les obligacions tributàries.
- El tercer element és l'**autoritat fiscal**, entesa com l'estructura institucional formada pels diversos organismes que disposen de competències de gestió, i que integra els recursos personals i materials que el sector públic destina a les tasques de liquidació, comprovació, recaptació, revisió i sanció, que són les funcions pròpies de l'aplicació dels tributs.
- I, finalment, en el context del segle XXI, és indispensable implementar una estructura de **gestió de la informació**, integrada pels dispositius informàtics necessaris per a obtenir, emmagatzemar, protegir i explotar les dades fiscals del conjunt dels contribuents del sistema.

Per tant, d'acord amb els principis fixats pel Consell Assessor per a la Transició Nacional⁴, i malgrat que la Generalitat de Catalunya encara no disposa de les competències necessàries per a esdevenir l'autoritat del sistema fiscal català, el que sí que es pot fer en aquest moment és definir un projecte integral d'administració tributària, organitzada seguint criteris i solucions que s'apliquen en altres països europeus amb un teixit social i empresarial semblant al de Catalunya (per exemple, Suècia, Àustria, Dinamarca, Holanda, etc.)⁵, de manera que, lluny de conformar-nos a reproduir el model d'administració tributària de l'Estat espanyol a escala catalana, siguem capaços d'oferir un model alternatiu a la nostra societat, que sigui rigorós i, alhora, que presenti un horitzó de transformació de la fiscalitat d'acord amb les tendències més avançades del moment.

Per això, cal aprofitar el temps de què disposem per a posar les bases ideològiques i estructurants d'una organització pública del segle XXI, en un escenari internacional en constant transformació i on la composició del sistema tributari actual evolucionarà previsiblement cap a figures fiscals més simples i descentralitzades d'àmbit local (per exemple, imposició ambiental), combinades amb impostos generals d'àmbit europeu (per exemple, l'IVA), i on la imposició directa sobre la renda i el patrimoni de les

⁴ Informe núm. 2, de 20 de desembre de 2013, sobre l'Administració tributària de Catalunya.

⁵ Aquest també és el plantejament de Modest Ginjoan, Xavier Quadras i Miquel Puig, autors de *Com Àustria o Dinamarca: La Catalunya possible*. Barcelona: Pòrtic, 2013.

persones (que és la directament vinculada a l'estat del benestar), si bé s'hi mantindrà present, de mica en mica hauria de veure reduïda la seva rellevància recaptatòria⁶.

1. Models d'organització de la gestió tributària

Per a organitzar una administració tributària hi ha tantes possibilitats com sistemes tributaris hi ha al món. No obstant això, i malgrat les especificitats i les singularitats dels models que s'apliquen per als diversos territoris amb jurisdicció fiscal pròpia, l'experiència internacional ens permet de sintetitzar les principals característiques d'un model de gestió tributària d'acord amb quatre paràmetres.

El primer paràmetre té a veure amb el principi que, en darrer terme, justifica la imposició. Simplificant molt podríem dir que, històricament, l'impost es justifica de dues maneres. Des de l'antiguitat, el «tribut» ha estat el preu de la derrota militar o de la submissió al poder establert⁷. El poble conqueridor (o el rei) considera que té dret a obtenir la major part de la riquesa que produeix el poble conquerit (o els súbdits) i, per tant, li exigeix que pagui un tribut sota l'amenaça de càstig (econòmic o personal) en cas de desobediència. Per tant, l'impost entès com un tribut es fonamenta, sobretot, en el principi d'autoritat.

A partir de la independència americana (iniciada, precisament, com a conseqüència d'una revolta popular per raons tributàries), la major part de les societats democràtiques justifiquen (almenys formalment) l'impost com una «contribució» obligatòria al bé comú. Tant és així que hi ha qui considera que els impostos són el preu de la civilització⁸. En aquest cas, la llei, com a expressió de la voluntat popular, és la que legitima l'exigència (encara que sigui coactiva) del pagament d'impostos. Per tant, l'impost, entès com una contribució, es fonamenta en els principis de legalitat (*no taxation without representation*) i, sobretot, de solidaritat.

⁶ En aquest sentit, la referència sobre les principals tendències en matèria d'estructura fiscal és el treball de la Comissió presidida per Sir James Mirlees, que ha publicat les seves conclusions a «Dimensions of Tax Design, The Mirlees Review», 2010; i a «Tax by Design, The Mirlees Review», 2011. Ambdós treballs es poden trobar traduïts al castellà a *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirlees*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.

⁷ El mot *fisc* del qual deriva el concepte de *fiscalitat*, prové del llatí *fiscus*, que era el cistell on els recaptadors de l'emperador recollien els impostos.

⁸ «*Taxes are what we pay for a civilized society.*» Aquesta frase d'Oliver Wendell Holmes (1841-1935) presideix l'entrada de l'edifici de l'Agència tributària dels Estats Units (IRS).

Un cop plantejada la imposició des d'aquesta perspectiva, resulta molt significatiu el fet que en aquells sistemes en els quals la ciutadania percep que «tributa» quan paga impostos, la resistència al pagament (el frau) és molt superior a la dels sistemes on la ciutadania percep que amb el pagament dels impostos «contribueix» al benestar col·lectiu⁹. De la mateixa manera, des de l'antiguitat, quan l'impost es fonamentava en el principi d'autoritat (del conqueridor o del rei) i el pagament es feia per la por del càstig, la desobediència fiscal obté un cert reconeixement social, com a expressió d'una mena de resistència a l'opressió. I a l'inrevés: quan l'impost és percebut per la ciutadania (lliure) com una contribució en benefici del conjunt de la societat, la insolidaritat fiscal no obté una valoració favorable.

Naturalment, aquesta consciència fiscal (*tax morality*) té un origen cultural indiscutible, però també té molt a veure amb la transparència del sistema polític i, sobretot, amb l'actitud dels òrgans gestors de la despesa pública a l'hora de passar comptes del destí dels recursos públics que gestionen (*accountability*).

El segon paràmetre és la relació que s'estableix entre l'Administració tributària i els contribuents, i, en aquest sentit, podríem distingir: d'una banda, els models fonamentats en la confiança; d'una altra, els models caracteritzats per la desconfiança. Els primers promouen la col·laboració i la transparència; els segons prioritzen el control i la sanció de l'incompliment.

Naturalment, en gairebé cap jurisdicció fiscal moderna no trobarem un model pur d'una naturalesa o altra, però sí que, en els països més desenvolupats del món (OCDE), cada cop és més rellevant la tendència de substituir el tradicional paradigma del control, per a aprofundir en les tècniques del que es coneix com a *co-operative compliance* que, a partir de l'experiència de l'Administració tributària australiana¹⁰, han fet evolucionar els plantejaments de les autoritats fiscals a la recerca d'espais de col·laboració i diàleg amb els contribuents (*taxpayers*) més predisposats a complir les obligacions tributàries. El tercer paràmetre de classificació dels models de gestió tributària és el que determina com es reparteixen les tasques d'aplicació del sistema

⁹ En aquest sentit, resulta interessant contrastar els resultats del càlcul comparatiu sobre economia submergida que Friedrich Schneider fa a «The Shadow Economy in Europe, 2011», publicat per la Universitat de Linz, Àustria.

¹⁰ En aquest sentit, vegeu, entre d'altres: OCDE. «Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies.» Forum on Tax Administration, SME Compliance Subgroup, 2011.

tributari. És a dir, de quina manera les obligacions que resulten de les normes jurídiques es converteixen en un import que cal ingressar per part dels contribuents. Des d'aquesta perspectiva, podem distingir els sistemes tributaris en els quals predomina l'autoliquidació dels sistemes tributaris en els quals predomina la liquidació administrativa de la quota que cal ingressar.

En els primers, tota la tasca d'aplicació dels tributs correspon als contribuents. Per tant, en un mateix acte es declara (reconeix) el fet imposable, es liquida (quantifica) la quota resultant de l'aplicació de la normativa tributària vigent, i es fa l'ingrés del deute que en resulti. En els segons, la determinació del deute tributari és una labor conjunta entre els contribuents (que declaren el fet imposable i n'aporten la documentació justificativa) i l'Administració fiscal (que en liquida la quota).

En els models fonamentats en l'autoliquidació, l'Administració tributària es dedica sobretot a desenvolupar un control *a posteriori* orientat a descobrir (i sancionar) els possibles incompliments de la normativa tributària, aplicada (i interpretada) unilateralment (a soles) per cada contribuent, en tot cas, assistit per un intermediari fiscal professional.

En els models de liquidació administrativa, sense renunciar a les tasques de control de compliment, l'Administració és qui s'encarrega d'aplicar-hi la llei fiscal, i hi assumeix els aspectes tècnics del procés d'aplicació, la qual cosa, des de la perspectiva logística, requereix disposar d'una àmplia xarxa d'oficines i de nombrosos efectius personals per a atendre la ciutadania que regularment se li adreça per a fer efectives les seves obligacions.

En aquest sentit, malgrat que les tendències internacionals no són uniformes, en l'àmbit de la imposició directa (l'IRPF i l'impost sobre la renda de societats) entre els països europeus predomina el model tradicional de liquidació administrativa, mentre que en l'àmbit de la imposició indirecta (sobretot si es tracta de l'IVA), hi predomina l'autoliquidació¹¹.

¹¹ Vegeu la relació de països de l'OCDE que utilitzen un sistema de gestió o altre a «Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies».

Finalment, el quart paràmetre que cal tenir en compte per a caracteritzar un model de gestió és el que defineix com s'organitzen les funcions públiques d'aplicació del sistema fiscal dins de l'Administració tributària.

Des d'aquesta perspectiva organitzativa, podem veure que hi ha sistemes en els quals una única organització concentra totes les potestats i les funcions administratives (liquidació, recaptació, comprovació i inspecció de les obligacions tributàries), així com les de persecució i sanció de les infraccions que es descobreixin, mentre que en altres sistemes cadascuna d'aquestes funcions s'encomanen a organismes especialitzats.

En el primer cas, hi trobem administracions tributàries fortament centralitzades i jerarquitzades, mentre que en el segon cas es percep un desplegament més descentralitzat (en xarxa) que admet fórmules de cooperació o, fins i tot, de coproducció de determinats serveis de gestió (com podria ser la recaptació executiva) amb el sector privat¹².

De la mateixa manera, hi ha sistemes on, a banda dels serveis de gestió dels impostos interiors, les duanes, el cadastre o la seguretat social formen part d'una mateixa estructura orgànica, i d'altres on disposen de la seva pròpia organització funcional.

En definitiva, si com diu l'aforisme (atribuït a Luigi Einaudi): «un sistema tributari val tant com l'administració responsable d'aplicar-lo», la primera conclusió a la qual podríem arribar és que el model de gestió tributària que s'escull determina les característiques de l'Administració que l'aplica.

Dit d'una altra manera, en els sistemes tributaris (com l'espanyol) en els quals les principals figures fiscals es gestionen per mitjà de l'autoliquidació, l'Administració tributària hi tendeix a adoptar un model centralitzat, i a especialitzar-se en el control *a posteriori*, de manera que la relació amb els contribuents es produeix, principalment, quan se'n detecta un possible incompliment dels deures tributaris.

Com veurem tot seguit, això explica una bona part de les impressions i les sensacions que els contribuents espanyols (i catalans) tenim respecte del sistema fiscal vigent. De manera que, si del que es tracta és de reformar-lo o de plantejar-hi un model

¹² En aquest sentit, resulta significatiu com Suècia o Itàlia han desconcentrat la funció recaptatòria.

alternatiu, el primer que cal fer és veure com funciona, determinar-ne els punts forts i els punts febles i, sobretot, les principals mancances que presenta.

2. El model espanyol de gestió del sistema tributari

El model d'administració fiscal que es va implantar a l'Estat espanyol a partir de l'any 1978 (i, sobretot, a partir de l'any 1992 amb la creació de l'AEAT¹³) és una conseqüència directa del model de gestió tributària fonamentat en el mètode de l'autoliquidació, que trasllada als contribuents la totalitat de les operacions necessàries per a determinar la quantitat que han d'ingressar al Tresor Públic.

Aquesta decisió del legislador tributari espanyol, adoptada un cop inaugurada la democràcia, i que podem considerar de prou valenta i d'innovadora, ateses les circumstàncies del moment, va significar un canvi qualitatiu respecte del model tradicional d'administració fiscal; fins aleshores, fonamentat en l'esquema clàssic de «declaració» del fet imposable pels contribuents i la «liquidació administrativa» posterior de la quota que, sobretot pel que fa als impostos directes (l'impost sobre la renda de les persones físiques i l'impost sobre la renda de societats), encara funciona en molts països del nostre entorn com França, Alemanya, Bèlgica, Holanda, Suècia, Àustria, Dinamarca, etc.¹⁴

El fet de traslladar la responsabilitat de liquidar el deute tributari als contribuents (i a les empreses), –fins i tot amb caràcter de pagament anticipat (retencions)– va permetre reduir significativament el volum dels recursos humans necessaris per a desenvolupar les tasques de gestió de l'estructura fiscal implantada recentment, ja que, en comptes de practicar un control *a priori* (en el moment en què els contribuents s'adrecen a l'Administració per a declarar el fet imposable), el model d'autoliquidació es caracteritza per disposar d'un sistema de control *a posteriori*, de manera que la intervenció de l'Administració fiscal es concentra a revisar, dins del termini de prescripció (actualment és de quatre anys; abans era de cinc anys), la legalitat de les decisions adoptades unilateralment pel conjunt dels contribuents i, sobretot, a vigilar

¹³ Article 103 de la Llei 31/1991, de 27 de desembre.

¹⁴ «Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)», 28 de gener de 2009. La versió espanyola porta per títol *La Administración tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Información comparada (2008)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2009.

que les empreses, les principals encarregades de la recaptació tributària, efectuïn els ingressos amb regularitat.

Des de la perspectiva funcional, podríem dir que el model espanyol és un model d'organització concentrada i centralitzada, que integra les funcions de liquidació, recaptació, i comprovació de les obligacions tributàries en un sol organisme, i també les de descobriment i sanció de les infraccions comeses pels contribuents. La gestió de les duanes de la Unió Europea en territori espanyol també s'integra a l'AEAT, mentre que la seguretat social i el cadastre immobiliari disposen, de moment, d'estructures orgàniques pròpies i diferenciades.

La clau de volta del model d'administració fiscal desenvolupat a l'Estat espanyol a partir de l'any 1992 és la substitució progressiva del factor humà pel factor informació. Fins aleshores, el control tributari desenvolupat pel Ministeri d'Economia era una activitat intensiva en recursos humans especialitzats (sobretot, els cossos d'inspectors i de tècnics tributaris), mentre que des de la creació de l'AEAT i, sobretot, del Departament d'Informàtica Tributària (DIT), el control del compliment passa a ser una activitat intensiva en l'explotació de recursos tecnològics.

D'alguna manera, podríem resumir aquest procés com el de transformació d'una administració de base documental (de paper) en una administració de base digital (de dades) i, ben aviat, completament electrònica.

Això explica, entre altres factors, que avui en dia la taxa de funcionaris fiscals per habitant que hi ha a l'Estat espanyol sigui de les més baixes d'Europa, i que el cost de la recaptació tributària també sigui un dels més baixos dels països de l'OCDE (0,86 euros per cada 100 euros de recaptació)¹⁵.

Tot i així, malgrat que la diferència de la ràtio de personal entre els efectius de l'Administració tributària espanyola (que disposa d'uns 27.000 funcionaris, sense comptar-hi els de les comunitats autònomes i les corporacions locals amb competències de gestió tributària) sigui certa respecte d'altres administracions fiscals europees, l'autèntica raó d'aquesta diferència no és tant l'eficàcia de l'organització espanyola com l'opció estratègica per un model d'autoliquidació pura i de comprovació administrativa

¹⁵ «Intra-European Organisation of Tax Administration (IOTA), 2012-2013» [en línia]. <<http://www.iota-tax.org>>.

a posteriori, en contraposició al model de liquidació administrativa que encara s'aplica en aquests altres països.

Plantejat d'aquesta manera, el sistema de control tributari *a posteriori* que l'AEAT practica actualment es fonamenta en dos pilars fonamentals:

a) En primer lloc, en el caràcter reservat de la informació tributària i, el que és més important, en el monopoli de la seva explotació¹⁶.

b) I, en segon lloc, en el rigor sancionador de l'incompliment tributari descobert pels òrgans de comprovació i d'investigació, ja sigui definint un catàleg de sancions econòmiques molt elevades, ja sigui fixant una xifra a partir de la qual la infracció tributària adquireix rellevància criminal, i pot arribar a comportar penes privatives de llibertat¹⁷.

Doncs bé, malgrat els amplis recursos tecnològics i jurídics dels quals disposa, malgrat el monopoli de l'abundant informació que utilitza, i malgrat la intensitat de la potestat sancionadora que exerceix, després de més de vint anys de funcionament, l'AEAT no ha evitat que l'activitat econòmica no subjecta a tributació a Espanya (el que habitualment es coneix com «economia submergida») es mantingui situada invariablement en una franja que oscil·la entre el 20 % i el 25 % del PIB (entre 200.000 i 250.000 milions d'euros, segons les fonts que es consultin) que, segons alguns estudis (no oficials), podrien arribar a representar una pèrdua de recaptació d'entre 70.000 i 80.000 milions d'euros cada any¹⁸.

¹⁶ Segons l'article 95.1 de la Llei 58/2003 General Tributària (LGT), de 27 de desembre: «*Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:[...].*»

¹⁷ Segons l'article 305 del codi penal vigent: «*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía en euros, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*»

¹⁸ Entre molts d'altres, vegeu: ARRAZOLA, M.; DE HEVIA, J.; MAULEON, I.; SÁNCHEZ, R. «La economía sumergida en España», *Dos ensayos de actualidad sobre la economía española*. Madrid: Fundación de las Cajas de Ahorros (Funcas), 2011.

Aquest percentatge d'ineficiència supera de molt la mitjana europea¹⁹, i posa de manifest que, per a lluitar contra l'incompliment tributari, no n'hi ha prou amb mesures repressores ni augmentant la plantilla d'inspectors, sinó que és del tot indispensable millorar la consciència fiscal de la ciutadania; i, en aquest sentit, és evident que el model d'administració tributària implantat l'any 1992 no ha assolit els objectius d'eficiència que li correspondrien, ja que la majoria de contribuents reconeixen que paguen els impostos per la por de ser descoberts i sancionats²⁰, quan en els països més desenvolupats amb els quals ens emmirallem (i competim), el principal factor que justifica el pagament d'impostos és el deure cívic de contribuir.

Per tant, malgrat els bons resultats aparents que figuren en les memòries que l'AEAT publica anualment, el sistema tributari espanyol presenta, en termes comparatius, un dèficit d'eficiència que es manifesta en tres àmbits:

- a) En primer lloc, des de la perspectiva de la imposició òptima, la configuració actual de l'estructura fiscal espanyola genera distorsions importants pel que fa les decisions d'assignació de recursos²¹.
- b) En segon lloc, des de la perspectiva financera, la capacitat del model de gestió vigent per a aportar recursos als Pressupostos Generals de l'Estat està entre 8 i 10 punts per sota de la mitjana dels països de la Unió Europea²².
- c) I, finalment, els costos de compliment que han d'assumir els contribuents per a dur a terme les tasques d'aplicació que els són encomanades (principalment, les

¹⁹ Segons les dades que publica l'Erostat, entre els anys 2008 al 2012, la pressió fiscal mitjana del conjunt dels països de la Unió Europea era del 40 %, mentre que la de l'Estat espanyol no arribava al 34 %. Aleshores, en termes de recaptació efectiva, si prenem el PIB espanyol d'aquest període, cada punt de diferència representa, aproximadament, 10.000 milions d'euros.

²⁰ En aquest sentit, resulten molt il·lustratives les conclusions de l'enquesta del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) que figuren en l'informe «Opinió pública i política fiscal: módulo pymes i emprendedores», del juliol del 2012.

²¹ Aquesta és una de les principals conclusions de l'anomenada Comissió Lagares en l'«Informe para la reforma del sistema tributario español», presentat el febrer del 2014.

²² Segons els càlculs de l'OCDE, l'any 2013 la pressió fiscal espanyola es va situar en un 32,3 % del PIB, molt lluny del 47,6 % de Dinamarca, del 45,5 % de Suècia, del 43,5 % de Bèlgica o del 42 % d'Àustria, entre d'altres. Vegeu «Tax Administration 2013: Comparative Information on OCDE and Other Advanced and Emerging Economies».

declaracions informatives), resulten molt superiors als resultats que s'obtenen en l'anomenada «lluita contra el frau»²³.

Al mateix temps, la dinàmica pròpia d'un model de gestió en el qual es prioritza el control comporta uns índexs alts de conflictivitat, ja que la relació que s'estableix entre els contribuents (*taxpayers*) i els organismes públics que integren l'Administració tributària tendeix a situar-se en un pla vertical, en el qual el primer es troba sotmès a les potestats (poder) de les autoritats fiscals.

Si a això s'afegeix que l'ordenament jurídic espanyol és dels pocs que no disposen de cap procediment no contenciós de solució dels conflictes que sorgeixen inevitablement entre l'Administració i els contribuents (mediació, transacció, conciliació, arbitratge, etc.), no ha d'estranyar ningú que la taxa de litigació tributària de l'Estat espanyol sigui de les més elevades del món occidental²⁴.

3. L'eficiència fiscal com a objectiu principal de la gestió tributària

Entrats al segle XXI, en un context de globalització de les transaccions econòmiques, i davant del desenvolupament exponencial de les tecnologies de la informació i la comunicació (TIC), cal fer una revisió en profunditat del model d'administració tributària establert l'any 1992, a fi que pugui donar resposta als nous reptes als quals s'enfronten els països del món occidental i, molt particularment, els que Catalunya té plantejats en un moment històric en el qual la ciutadania aspira a assolir l'administració plena dels seus recursos fiscals, com a element definidor de la seva identitat nacional i política.

Per tant, es miri com es vulgui, l'objectiu és l'eficiència fiscal a mitjà i a llarg termini, que consisteix a aproximar la recaptació efectivament obtinguda al rendiment potencial del sistema tributari. La diferència entre ambdues magnituds és un indicador

²³ En aquest sentit, són molt contundents les conclusions que es poden veure a l'Informe núm. 1.023 del Tribunal de Cuentas sobre «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 i 2012».

²⁴ Així ho posa de manifest ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Informe: propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*. Barcelona: Col·legi de Gestors Administratius de Catalunya, 2014.

d'eficiència recaptatòria (o d'ineficiència, segons com es miri) d'un sistema fiscal que, en termes internacionals, es coneix com a *tax gap*²⁵.

Només d'aquesta manera, tot mantenint un nivell de despesa social acceptable per a la ciutadania, s'obtindran els recursos pressupostaris (ingressos) necessaris per a amortitzar el deute acumulat en els darrers anys i reduir-ne la càrrega del finançament. És a dir, l'objectiu és obtenir un «dividend fiscal» que permeti invertir la tendència incrementalista actual dels tipus nominals (legals) dels principals impostos del sistema, de manera que l'augment de recaptació que es necessita no provingui dels contribuents que ja paguen (sobretot, les rendes del treball) sinó d'un millor repartiment de les càrregues fiscals i d'un eixamplament de la base de contribuents.

Per a assolir l'eficiència fiscal es requereix un canvi de cultura, que ha de començar per l'exemplaritat i la transparència en la gestió dels recursos públics, la qual cosa demana aproximar el centre de decisió, tant de la recaptació com de la despesa, a la ciutadania.

És a dir, a diferència de l'impuls centralitzador que s'està alimentant en els darrers anys (amb una motivació política clara), des de la perspectiva de l'eficiència en la gestió dels recursos públics, el que també cal és aplicar decididament el principi de subsidiarietat pel que fa als ingressos tributaris, de manera que la proximitat entre els gestors del pressupost i els contribuents que reben els serveis finançats amb els seus impostos faciliti el control i el rendiment de comptes.

D'altra banda, és del tot indispensable que les autoritats fiscals abandonin la pràctica exculpatòria de responsabilitzar la ciutadania del fracàs del sistema tributari. El frau fiscal no és la causa sinó la conseqüència d'una mala gestió del risc d'incompliment²⁶. Si l'organització pública responsable de l'aplicació del sistema tributari internalitza que els seus resultats en termes de producció (*output*) són insignificants respecte dels resultats d'un increment de la taxa de compliment voluntari (*outcome*), la definició dels objectius que ha de perseguir l'Administració tributària i

²⁵ En aquests moments, els principals països que calculen el *tax gap* són: el Regne Unit (7 % PIB), els EUA (15 %), Suècia (10 %) i Dinamarca (9 %). A Espanya, no hi ha cap xifra oficial que permeti, ja no només quantificar, sinó ni tan sols aproximar la magnitud econòmica de la inefficiència del sistema, i tot queda reduït a una invocació genèrica a l'economia submergida que, inexplicablement, tampoc no es calcula per part del Ministeri d'Hisenda.

²⁶ «Tax Gap Map for Sweden. How was it created and how can be used?». Estocolm: Swedish National Tax Agency Research Unit, 2008.

dels criteris de valoració (i de retribució) de la feina feta pels seus efectius canviarà radicalment, de manera que la cooperació amb els contribuents esdevindrà l'eina principal per a millorar l'eficiència del sistema.

4. Principis rectors d'una administració tributària moderna

En els darrers temps s'han publicat molts estudis que demostren, amb les dades a la mà, que Catalunya és viable econòmicament al marge de l'Estat espanyol²⁷. No obstant això, per a construir un cycle financer complet que permeti atendre les necessitats de despesa pública de la Generalitat de Catalunya, no n'hi prou de tenir capacitat econòmica; cal organitzar la manera en què una part de la riquesa que produeix el sistema econòmic català és transferida al sector públic (pressupost) a fi que financi una estructura institucional pròpia (un «estat» en sentit polític) i, al mateix temps, atengui les necessitats de la població catalana (un estat del benestar).

Aquesta funció, indispensable per al funcionament d'un estat, sovint s'atribueix a l'Administració tributària, entesa com el conjunt dels organismes públics encarregats de recaptar els impostos. Però el cert és que «administrar» un sistema tributari consisteix a obtenir-ne el rendiment, i això és una tasca molt complexa en la qual no només participa el sector públic, sinó que el sector privat (empreses, intermediaris fiscals i entitats de crèdit) hi desenvolupa un paper fonamental.

Aleshores, des d'un primer moment cal deixar ben clar que un «model de gestió tributària» és quelcom més que un «model d'administració tributària», i encara és molt més que un «model d'agència tributària».

El primer concepte ens porta a definir el paper de cadascun dels operadors del sistema (contribuents, empreses, intermediaris i organismes públics) i les seves interrelacions. El segon ens indica les característiques i la composició de l'autoritat pública d'un sistema fiscal determinat. I, finalment, el tercer concepte ens descriu la naturalesa i les funcions de l'organisme al qual s'encomana la funció de controlar el compliment del deure de contribuir.

Plantejat d'aquesta manera, i d'acord amb els paràmetres exposats en l'apartat anterior, el model de gestió tributària que, d'acord amb les tendències internacionals

²⁷ S'explica molt bé a *Economia de Catalunya: Preguntes i respostes sobre l'impacte econòmic de la independència*. Barcelona: Col·legi d'Economistes de Catalunya, 2014.

més avançades, s'adaptaria millor a les característiques i les capacitats de la societat catalana és aquell que, des d'una perspectiva inclusiva, aconsegueixi integrar tots els operadors del sistema, generi un clima de confiança recíproca mitjançant instruments de governança compartida i que, sense renunciar a les tasques de control del compliment, prioritzi les estratègies orientades a millorar la consciència fiscal.

Si això és així, per a esdevenir l'autoritat pública d'un model de gestió fonamentat en la confiança i la cooperació amb el conjunt dels contribuents, l'Administració tributària de Catalunya hauria de respondre als principis de transparència, de professionalitat, de servei públic i, sobretot, d'eficiència.

a) Transparència i rendició de comptes

Una administració tributària transparent exigeix proximitat entre els contribuents i l'organisme que gestiona els recursos públics²⁸.

La vinculació entre el centre gestor de la despesa pública directa (sanitat, educació, serveis socials, seguretat ciutadana, etc.) i el centre gestor de la recaptació tributària facilita la percepció de la ciutadania del caràcter contributiu del seu esforç fiscal.

Aquesta coresponsabilitat de doble via, i la proximitat entre els qui paguen i els qui decideixen el destí dels diners públics, és el factor principal per a aconseguir millorar l'índex de compliment voluntari i, al mateix temps, millorar l'eficàcia de la despesa pública en termes de benestar social.

D'altra banda, una administració tributària transparent és aquella organització que passa comptes de la seva gestió amb la societat (*accountability*).

Per tant, no es tracta de presentar una memòria anual, on només figurin les magnituds relatives als resultats de les actuacions de control (*output*), sinó que cal introduir un paràmetre objectiu que permeti comprovar, en tot moment, que l'acció de

²⁸ Respecte a aquesta qüestió, vegeu «Recomanacions per a la millora de la transparència a les institucions i a les empreses». Barcelona: CAREC, 2013.

l'Administració aconseguix reduir efectivament el percentatge d'ineficiència en la recaptació (*tax gap*)²⁹ i incrementar la taxa de compliment voluntari.

b) Professionalitat

Una administració tributària professional hauria d'implantar un nou model d'organització dels seus recursos humans³⁰.

L'objectiu és construir una organització pública segons els criteris d'excel·lència, formada per personal altament qualificat, motivat i conscient que s'integra en una institució que ha de respondre davant de la ciutadania. Per això, l'estructura de recursos humans de l'Administració tributària catalana no cal que es fonamenti exclusivament en el mètode tradicional de selecció «per oposició» i de carrera professional «per antiguitat», sinó que podria introduir criteris de selecció, de promoció, d'avaluació del rendiment i de retribució segons els objectius assolits, equiparables als que avui s'apliquen a les organitzacions més avançades del món³¹.

És a dir, malgrat que la principal font dels recursos humans continuïn sent empleats públics especialitzats en les funcions d'aplicació dels tributs (sobretot, les que comportin l'exercici de potestats sancionadores), no s'hauria de descartar la possibilitat d'incorporar-hi professionals amb experiència al sector privat, professors universitaris o altres tècnics que puguin integrar una plantilla més diversificada que actuï amb criteris professionals de gestió, equiparables als de les organitzacions privades³².

c) Servei públic

Una administració tributària orientada al servei públic ha de reduir la conflictivitat amb els contribuents.

²⁹ En el document: «Tax Gap Map for Sweden: How was it created and how can it be used?» (2008), l'Administració tributària de Suècia va establir els criteris per a calcular la diferència entre la recaptació obtinguda i la recaptació potencial del seu sistema econòmic.

³⁰ En aquest sentit, resulten particularment aplicables les recomanacions contingudes en l'«Informe de la Comissió d'Experts per a la reforma de l'Administració Pública i el seu Sector Públic», presidida per Guillem López Casanovas, i que inspiren el Pla de Reforma de l'Administració, presentat aquest any 2014 pel Govern de la Generalitat.

³¹ «Fiscal Blueprints: A path to a robust, modern and efficient tax administration.» Luxemburg: Comissió Europea, 2007.

³² Segons que publica l'OCDE, gairebé el 80 % de les organitzacions fiscals analitzades disposen de marges amplis per a contractar personal.

En aquests moments, els organismes internacionals recomanen considerar els contribuents com a clients i, sobretot, simplificar les tasques que recauen sobre les empreses que, en un sistema de gestió fonamentat en l'autoliquidació i en els pagaments a compte (retencions), són els operadors que s'encarreguen veritablement de la recaptació tributària, sovint amb un excés de càrregues burocràtiques.

Per tant, la prioritat de l'Administració tributària de Catalunya hauria de ser la de facilitar que es compleixin les obligacions tributàries, tractant d'eliminar tràmits i formalitats innecessàries. Cal buscar solucions tècniques i, si convé, proposar modificacions normatives per tal que les persones i, sobretot, les empreses puguin reduir els costos fiscals indirectes³³.

d) Eficiència

Una administració tributària és eficient quan fa més amb menys.

Juntament amb el servei als contribuents que col·laboren en la gestió dels impostos, el principal objectiu de l'Administració tributària ha de ser aconseguir uns alts nivells d'eficàcia en la lluita contra el frau, a fi que la recaptació efectivament obtinguda s'aproximi cada vegada més a la que s'hauria d'obtenir d'acord amb les magnituds del sistema econòmic.

Per a assolir aquesta fita, a banda de disposar dels procediments tradicionals de control tributari i de sanció de les irregularitats, una vegada més, cal obtenir la participació de tota la societat, ja que només si tothom és conscient dels efectes negatius del frau fiscal es podran millorar significativament els percentatges de la recaptació.

Aconseguir aquesta participació activa és un dels principals reptes que avui les administracions fiscals dels països més avançats del món tenen plantejats.

³³ Malgrat que en les estadístiques internacionals l'Administració tributària espanyola figuri com una de les que disposen d'un pressupost de funcionament més baix, el cert és que, en un model d'autoliquidació pura, les empreses assumeixen la major part dels costos necessaris per a gestionar el sistema fiscal. Aquests elevadíssims «costos de compliment» no només constitueixen un dels principals factors de distorsió del model espanyol de gestió sinó que, en la mesura en què ni tan sols estan quantificats, no s'internalitzen a l'hora de calcular la taxa d'eficiència.

5.- Un nou model d'administració tributària

Segons el que hem dit fins ara, per a assolir uns bons resultats en la gestió del sistema fiscal no n'hi ha prou de promoure la cultura del compliment voluntari. Sobretot, hem de fer possible una reforma en profunditat del model d'administració tributària, a fi que els organismes públics responsables de canalitzar l'esforç fiscal de la ciutadania interioritzin nous valors, redefineixin la seva missió, i siguin el factor que impulsi efectivament la transformació del model vigent de relació entre les autoritats tributàries i els contribuents.

El repte al qual ens enfrontem en aquests moments és el de substituir un sistema de control tributari que es fonamenta en la desconfiança vers el conjunt dels contribuents per un model nou de gestió dels impostos en el qual predomini el caràcter cooperatiu de les relacions entre la ciutadania i l'Administració.

Es tracta d'aprofundir en recomanacions que l'OCDE³⁴ o la Comissió Europea³⁵ impulsen des de fa més d'una dècada, i que altres països (com Suècia o Dinamarca) ja apliquen amb normalitat, la qual cosa els ha permès d'obtenir un èxit indiscutible, tant des de la perspectiva recaptatòria com des de la perspectiva de lluita contra el frau.

5.1. Una administració tributària transparent exigeix facilitar l'accés a la informació tributària

Com diu el Consell Assessor per a la Transició Nacional, en el segle XXI, «avui dia la clau de la caixa és un codi informàtic».

Aquesta expressió emfatitza molt bé la realitat actual de les organitzacions tributàries dels països avançats, ja que en un sistema econòmic cada vegada més complex, globalitzat i en el qual predominen els serveis (professionals, financers, comercials, etc.), el factor estratègic del poder fiscal ja no és el control del territori sinó el control de la informació.

Des d'aquesta perspectiva, és just reconèixer que l'Administració tributària espanyola ha estat (i encara ho és) pionera en el desenvolupament de dispositius

³⁴ Entre molts d'altres, vegeu «Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders». OCDE, 2013.

³⁵ «Improving Tax governance in EU Members States: Criteria for successful policies.» Brusel·les: Comissió Europea, 2012.

d'obtenció i de tractament de la informació amb transcendència tributària. La inversió permanent en tecnologia aplicada a la gestió fiscal (tant pel que fa als equipaments com pel que fa a personal especialitzat) li ha permès d'assolir índexs d'eficàcia en la seva actuació molt per damunt dels paràmetres habituals d'altres organitzacions tributàries del món occidental.

De totes maneres, cal tenir molt present quin és el cost global d'aquest model de funcionament, atès que, si bé és cert que els «costos d'administració» s'han reduït considerablement, els «costos de compliment», que són els que recauen en els contribuents i sobretot en les empreses, no paren de créixer any rere any, ja que la tendència a desplaçar les tasques d'aplicació material del sistema tributari al sector privat comporta un increment constant de la pressió fiscal indirecta.

Per això, si quantifiquéssim tots els costos d'aquest model de gestió i els comparéssim amb els resultats que produeix potser ja no podríem afirmar tan rotundament que el model espanyol és un model d'eficiència, puix que, en el fons, només s'ha produït una transferència de costos entre el sector públic i el sector privat.

En un model de gestió fonamentat en l'autoliquidació, els contribuents no només són els responsables de tot el procés de compliment de les obligacions tributàries de pagament, sinó també els responsables de facilitar les seves dades a l'Administració, que les recull i les organitza d'acord amb un cens d'obligats tributaris. Al mateix temps, per mitjà del que es coneix com a «declaracions informatives», pràcticament tothom està obligat a facilitar informació amb transcendència tributària derivada de la seva activitat professional o empresarial³⁶ a l'AEAT.

L'encreuament sistemàtic de les dades facilitades pels mateixos contribuents amb les dades subministrades per tots aquells amb qui s'han relacionat proporciona un instrument de control indirecte que permet detectar-hi «discrepàncies» i seleccionar el perímetre de l'actuació fiscalitzadora de l'Administració amb molta precisió, la qual cosa augmenta l'èxit dels procediments de regularització.

Els resultats d'aquest model d'explotació de la informació són presentats habitualment com el segell distintiu de l'AEAT. Tant és així que, per evidenciar la seva eficàcia en la lluita contra el frau, en els darrers anys, és costum d'exhibir estadístiques

³⁶ Articles 93 i 94 de la Llei General Tributària.

amb una clara tendència incrementalista. És a dir, si hem de fer cas de les dades que figuren en les memòries fetes públiques darrerament, i malgrat el descens en el seu pressupost de gestió, l'AEAT afirma, any rere any, que ha descobert moltes més irregularitats que en el període anterior, la qual cosa constitueix el seu principal indicador d'eficàcia³⁷.

De totes maneres, i sense discutir ni la qualitat dels sistemes de gestió de la informació ni la professionalitat ni la preparació ni l'experiència dels funcionaris de l'Administració tributària espanyola, per a analitzar la viabilitat del model de control *a posteriori* que s'aplica avui dia cal tenir presents dues consideracions.

La primera és que un sistema informàtic, per potent que sigui, només pot tractar les dades que li són abocades, i sempre que estiguin vinculades a persones o entitats que figuren directament o indirectament en el cens de contribuents. Per tant, respecte a tots aquells que desenvolupen deliberadament una activitat econòmica al marge del «sistema», ja sigui perquè no s'han identificat (no declarants), ja sigui perquè liquiden la totalitat o una part de les seves transaccions en efectiu³⁸, ja sigui perquè se serveixen d'estructures fiduciàries (testaferros, paradisos fiscals, etc.), l'eficàcia de l'encreuament de dades per a detectar-hi irregularitats disminueix considerablement. Per tant, concentrar els esforços en el que s'anomena «control extensiu», si bé proporciona una rendibilitat aparent en termes quantitativs, discrimina negativament aquells contribuents que, d'una manera o altra, són coneguts per l'Administració tributària, les irregularitats dels quals són més senzilles de descobrir i de regularitzar.

La segona consideració que cal fer és que una cosa és ser eficient a l'hora d'obtenir la informació i una altra de ben diferent és ser eficient en l'ús que se'n fa, atès que avui dia el flux d'informació que rep l'AEAT és tan gran que la seva explotació en forma de monopoli produeix una ineficiència manifesta per infrautilització.

Les limitacions inevitables dels recursos humans i materials a disposició de l'AEAT fan que no s'aprofiti plenament la quantitat de dades que es reben contínuament. Tant és així que el caràcter reservat de la informació fiscal s'estén fins i

³⁷ La Memòria AEAT 2011 n'és particularment il·lustrativa.

³⁸ Encara que el diner no té color, quan aquestes operacions s'exclouen de la declaració, aquesta pràctica es coneix com a «pagaments i cobraments en diner negre».

tot a les mateixes dades. Això, a banda de no gaudir de cobertura legal³⁹, des de la perspectiva de l'eficiència és del tot absurd, ja que provoca irregularitats involuntàries o inconscients⁴⁰ que, atès l'immens volum de contribuents que cal comprovar⁴¹, obliguen a fer una tasca de control generalitzat que requereix molts recursos humans i materials⁴².

Per a superar les mancances del model de control administratiu *a posteriori*, cal plantejar què passaria si, en lloc de monopolitzar les dades obtingudes, l'AEAT facilités que els contribuents (persones i empreses), incorporats degudament al cens, poguessin accedir en tot moment i sense restriccions a les seves dades fiscals, a fi que verificuessin la seva situació tributària amb caràcter preventiu i, si escau, corregissin les possibles discrepàncies que es produïssin en relació amb el contingut de les declaracions presentades.

La prova empírica que compartir informació és profitós per a ambdues parts és l'èxit de l'esborrany d'autoliquidació de l'IRPF. Malgrat les seves restriccions innecessàries, avui s'ha consolidat una pràctica en virtut de la qual una bona part de la ciutadania (però no les empreses) pot accedir a les seves dades fiscals durant el període legalment establert per a presentar l'autoliquidació, i fins i tot se li ofereix la possibilitat de confirmar el càlcul previ que, amb aquestes mateixes dades, l'Administració (virtual) ha fet de la quota (que cal ingressar o retornar) que escauria en cas de no introduir-hi cap modificació.

Un altre exemple de l'èxit de la cooperació amb els contribuents i de compartir la informació, el trobem en la gestió duanera, en la qual des de fa molts anys el col·lectiu professional dels agents de Duanes pot accedir en temps real a les dades dels

³⁹ Segons l'article 95 LGT, les dades fiscals tenen el caràcter de «reservades», de manera que l'AEAT no les pot cedir «a tercers» llevat dels casos indicats en la mateixa llei. Però respecte de les seves dades, els contribuents (ja siguin persones físiques o persones jurídiques) no són mai «tercers» i, per tant, tenen tot el dret a reclamar l'accés il·limitat a la informació fiscal que custodia l'AEAT. Això és el que es desprèn del que disposen, entre d'altres, la Directiva 95/46/CE del Parlament i el Consell de la Unió Europea sobre accés a les pròpies dades, la Llei orgànica 15/1999 (LPDCP) i, en l'àmbit de l'AEAT, la Instrucció 6/2000, de 4 de desembre.

⁴⁰ HM Revenue & Customs. «Measuring Tax Gaps 2013 edition. Tax gaps estimates for 2011-2012», 2013.

⁴¹ Segons que publica la IOTA, l'any 2011, el nombre d'obligats tributaris que figuren al cens de l'AEAT era 51.477.717.

⁴² Segons la Memòria de l'AEAT, l'any 2012 es van fer més d'un milió de comprovacions de gestió (paral·leles).

seus clients i tramitar telemàticament la major part dels procediments d'entrada o de sortida de mercaderies del territori comunitari.

Aleshores, si el sistema informàtic permetés un accés continuat (24 hores per 365 dies) a les pròpies dades respecte de tots els impostos, proporcionaria un mecanisme d'autocontrol de les possibles irregularitats (autofiscalització) als contribuents identificats (declarants) que ajudaria a reduir tant els costos de compliment a càrrec dels contribuents com els costos de gestió a càrrec de l'Administració.

D'aquesta manera, els recursos humans i materials dels diversos organismes públics encarregats de vigilar el sistema es podrien destinar preferentment a fer aflorar l'economia submergida⁴³ (que són els «no declarants») i, sobretot, a fer front al frau fiscal de major intensitat⁴⁴, com són les xarxes de defraudació (principalment, a l'IVA).

Si això és així, per a millorar la taxa de compliment voluntari potser no cal insistir tant en la necessitat de reforçar els instruments administratius de control *a posteriori* (inspeccions) i d'endurir el catàleg de les sancions cada vegada més en cas que es descobreixi una irregularitat. Potser el que hauríem de fer és facilitar les eines jurídiques i tecnològiques perquè els mateixos contribuents siguin els responsables de verificar la correcció de les seves autoliquidacions.

És a dir, atès que no es pot arribar a controlar la totalitat del cens de contribuents, cal segmentar-los per grups de risc, distribuir responsabilitats i prioritzar els recursos que l'Administració destina a cadascun dels perfils en funció de la seva major o menor disposició a col·laborar. D'aquesta manera, es podran optimitzar els recursos i dirigir l'acció de l'Administració allà on es causa un major dany al bon funcionament del sistema.

5.2. Una administració tributària de servei públic ha de col·laborar amb la xarxa de professionals de l'assessorament fiscal

⁴³ Segons la Memòria de l'AEAT, l'any 2012 es van fer 24.000 comprovacions intensives (inspeccions).

⁴⁴ Segons la Memòria de l'AEAT, l'any 2012 es van fer 1.000 actuacions d'auxili judicial en matèria de delictes contra la hisenda pública.

En el marc d'un model de gestió tributària caracteritzat pel control administratiu *a posteriori* i per la sanció de l'incompliment ja consumat, i en el qual predomina la visió pròpia de la inspecció en definir la funció que l'Administració tributària hi ha de desenvolupar, la interlocució dels contribuents amb l'Administració es produeix habitualment en els procediments de comprovació o d'investigació que, com és ben sabut, tenen per finalitat revisar el contingut, la certesa i la legalitat d'una decisió tributària adoptada prèviament pels contribuents⁴⁵.

En aquest context relacional, es corre el risc que cadascun dels operadors del sistema actuï seguint interessos manifestament contraposats i, per tant, que s'acabi alimentant un clima de desconfiança recíproca entre els professionals de l'Administració tributària (funcionaris o no) i els professionals de l'assessorament fiscal que, com no pot ser d'altra manera, defensen els interessos dels seus clients (contribuents), però que sovint es veuen obligats a fer-ho en un entorn de gran incertesa i inseguretat jurídica.

Aquesta espiral de desconfiança fa que la gestió dels conflictes inevitables derivats de la interpretació i l'aplicació de la normativa tributària derivi en una confrontació creixent entre uns i altres, cadascun en pugna per a imposar els seus criteris i interessos, la qual cosa augmenta molt la litigació tributària, perjudica la moral fiscal, afecta la recaptació efectiva negativament i dificulta la col·laboració social en la lluita contra el frau.

Davant d'aquest fenomen que perjudica a tothom, cal invertir la tendència. Cal aturar el cercle viciós de la desconfiança i apostar decididament per la col·laboració entre uns i altres. L'eficiència en la gestió del sistema tributari demana una modificació substancial del model actual d'interlocució entre els contribuents i l'Administració, en el qual la participació de l'intermediari fiscal esdevé un element fonamental⁴⁶.

Un exemple de com es podria aconseguir articular un model de confiança recíproca entre l'Administració i els contribuents, que alhora ajudés a reduir tant els «costos de compliment» com els «costos de control», és facilitant que aquests professionals puguin accedir a la informació tributària dels seus clients.

⁴⁵ En aquest sentit, vegeu FERREIRO LAPATZA, J.J. *et al.* *La justicia tributaria en España*. Barcelona: Marcial Pons, 2004.

⁴⁶ «Study into the Role of Tax Intermediaries.» OCDE, 2008.

Avui dia, l'assessor que prepara el contingut de les declaracions tributàries no pot contrastar les dades que li proporcionen els seus clients (llevat de l'esborrany en el cas de l'IRPF). Per tant, podríem dir que, moltes vegades, fa un diagnòstic «a cegues», confiant que disposa de tots els elements necessaris per a la qualificació tributària dels fets que li són manifestats pels contribuents.

Tanmateix, la realitat demostra que moltes de les irregularitats que motiven l'inici de procediments administratius de comprovació són «discrepàncies» entre la informació declarada pels contribuents i la informació que els tercers han aportat a l'Administració mitjançant les declaracions informatives.

La depuració d'aquestes irregularitats ocasiona costos interns a l'Agència Tributària (personal, mitjans informàtics, temps, etc.), és causa d'un gran nombre de liquidacions administratives (les famoses paral·leles) i és font de molta litigació⁴⁷.

Doncs bé, aquesta conflictivitat (que perjudica a tothom) es veuria reduïda significativament si els professionals, prèvia autorització corresponent, en tot moment tinguessin accés a les dades fiscals dels seus clients. D'aquesta manera, les possibles irregularitats involuntàries es detectarien des de l'inici, atès que els assessors disposarien de la font oficial que els permetria de contrastar la informació que els proporcionen els contribuents i els ajudaria a reduir el marge d'error en la presa de decisions.

Per tot això, el dividend de la col·laboració entre l'Administració i els intermediaris fiscals serien:

- a) Un increment de la recaptació en període voluntari i, per tant, una reducció del *tax gap* sense que calgués augmentar les sancions.
- b) Una reducció dels costos de compliment i també dels costos de control dels contribuents declarants (que són la majoria).
- c) Una disminució de la conflictivitat de nivell baix o mitjà.

⁴⁷ Més del 60 % de les reclamacions economicoadministratives que es presenten al TEAR de Catalunya tenen un import inferior a 6.000 euros.

d) Una millora evident de la imatge de l'Administració tributària, que deixaria d'actuar d'una manera imprevisible per a fer-ho d'una manera transparent i cooperativa.

És a dir, la realitat demostra que, malgrat la il·lusió del «control absolut», en una economia oberta i globalitzada, les administracions tributàries no poden investigar a tothom. Per tant, el més eficaç és focalitzar l'acció pública en la ciutadania i els agents econòmics que se situïn deliberadament fora del sistema (*free riders*). És a dir, per a aprofitar els recursos escassos dels quals disposen, les autoritats fiscals han de seleccionar molt bé l'àmbit subjectiu de la lluita contra el frau, a fi de concentrar els seus principals efectius a descobrir l'activitat econòmica oculta o directament fraudulenta⁴⁸.

5.3. Una administració tributària de servei públic ha de reduir la conflictivitat amb els contribuents

El nou model de gestió tributària hauria de tenir com a principal referent el servei als contribuents i, sobretot, a les empreses petites i mitjanes, sobre les quals recauen veritablement les tasques de la recaptació tributària, sovint amb un excés de càrregues burocràtiques.

La prioritat de l'organització fiscal ha de ser facilitar que es compleixin les obligacions tributàries, tractant d'eliminar tràmits i formalitats innecessàries.

De la mateixa manera, per a reduir la litigació cal augmentar el prestigi de la revisió en la via administrativa (que és més econòmica i accessible per al conjunt de la ciutadania) i, per això, és indispensable aprofundir en el caràcter arbitral dels òrgans encarregats de fiscalitzar jurídicament els actes de l'Administració tributària⁴⁹.

L'eficàcia de la fiscalització no jurisdiccional depèn directament del prestigi social dels òrgans que tenen encomanada la funció revisora.

Si com passa avui en dia amb els tribunals economicoadministratius, en què gairebé tots els seus membres són funcionaris de l'Administració tributària, és inevitable que aquesta instància no sigui percebuda com una autèntica via de solució de

⁴⁸ En aquest sentit, vegeu GASCON CATALÁN, J. «La gestión de los impuestos: En busca de una Administración tributaria eficiente», *Papeles de Economía Española*, núm.139, p.153-173.

⁴⁹ Trobem un bon exemple dels diversos sistemes de resolució de conflictes tributaris a ESPEJO POYATOS, I.; THURONYI, V.«Resolving Tax Disputes.» FMI, 2012.

discrepàncies, sinó com una càrrega burocràtica prèvia a l'accés al control judicial; la qual cosa repercuteix en una prolongació innecessària del conflicte que genera costos (en temps i en diners) que es podrien evitar si la decisió de l'òrgan revisor estigués revestida de l'autoritat que donen la independència de criteri i la solvència tècnica contrastada.

5.4. Una administració tributària eficient ha de proporcionar seguretat jurídica als contribuents

Un altre aspecte que cal millorar per a aconseguir l'eficiència del sistema tributari és el de la seguretat jurídica.

En aquests moments, la posició actual dels contribuents respecte de la doctrina administrativa és completament passiva. Només tenen dret a fer una consulta⁵⁰ però no participen en el procediment per a fixar un criteri interpretatiu, que podrà aplicar-se més enllà del cas concret que ha motivat el plantejament de la consulta.

Aleshores, si volem millorar el prestigi i l'observança dels criteris interpretatius de la normativa tributària i, d'aquesta manera, evitar la litigació, cal establir algun mecanisme que permeti que les organitzacions professionals (o de contribuents) puguin expressar el seu parer, i que sigui incorporat degudament en la interpretació de la normativa tributària. D'aquesta manera, si el criteri és acceptat per ambdues parts, la seva repercussió serà més àmplia i, sobretot, serà més ben assumit pels seus destinataris.

5.5. Una administració tributària és eficient quan fa més amb menys

Juntament amb el servei als contribuents que declaren, el principal objectiu de l'Administració tributària ha de ser aconseguir uns alts nivells d'eficàcia en la lluita contra el frau, a fi que la recaptació efectivament obtinguda s'aproximi cada vegada més a la prevista en els pressupostos.

Per a assolir aquesta fita, a banda de disposar dels procediments de control tributari, una vegada més, cal obtenir la participació de tota la societat, puix que només si tothom és conscient dels efectes del frau fiscal es podran millorar significativament els percentatges de la recaptació.

⁵⁰ Articles 88 i 89 de la LGT.

Un cop més, el factor clau és la informació. En les societats amb una cultura tributària avançada, la reputació fiscal és un actiu molt valorat que constitueix un mecanisme de dissuasió del frau, ja que el coneixement públic de la situació de tothom davant de l'Administració tributària facilita que es descobreixin activitats ocultes i desincentiva l'economia submergida.

Per tant, atès que la reputació fiscal cada cop serà un actiu més valorat per la societat, cal introduir instruments que permetin donar a conèixer el que podríem anomenar el «joc net fiscal» (*fair tax*), ja sigui de manera voluntària, per mitjà de la intervenció d'empreses especialitzades en *tax rating*, ja sigui per mitjà de la informació degudament anonimitzada que publiqui la mateixa Administració tributària.

En aquest sentit, és molt important que siguem conscients que col·laborar en la lluita contra el frau no vol dir «delatar» els veïns; vol dir rebutjar plantejaments al marge de la llei, vol dir facilitar les dades de les operacions que es fan i, sobretot, vol dir confiar en l'Administració.

Si amb un plantejament cooperatiu el frau de «baixa intensitat» es redueix com a resultat de la col·laboració entre el sector públic i el sector privat, els recursos humans i materials de l'Administració tributària es podran dedicar a investigar i evitar el frau «d'alta intensitat», que és el que erosiona veritablement l'eficàcia del sistema tributari.

6. Conclusions

Com a conclusió final i recapitulació de tot el que s'ha dit fins ara, convé destacar dos aspectes:

Primer. Que el model de gestió del sistema tributari fonamentat en l'autoliquidació ha d'evolucionar i facilitar instruments d'autocontrol als contribuents, ja que amb el control administratiu *a posteriori* no n'hi ha prou.

Segon. Que només podrem assumir l'eficiència fiscal si som capaços de definir i posar en pràctica un model de col·laboració efectiva entre el sector públic i el sector privat.

En definitiva, el nou model d'Administració tributària ha d'aprofitar els coneixements tècnics i operatius assolits per l'experiència de l'AEAT, però per posar-los al servei de la societat, i establir un marc d'entesa que permeti millorar la recaptació efectiva sense convertir la gestió tributària en un conflicte permanent.

L'alternativa al model espanyol, fonamentat en el control *a posteriori* i la repressió de la infracció descoberta per l'Administració, és el model de cooperació i gestió del risc d'incompliment, fonamentat en la segmentació dels contribuents.

Algunes de les administracions fiscals dels països més avançats del món ja han superat el model tradicional de control generalitzat i estan implantant un model de gestió tributària basat en la confiança en el conjunt dels contribuents i en la col·laboració amb els intermediaris fiscals, fet que els permet de concentrar l'acció administrativa en el control dels operadors econòmics que se situen deliberadament al marge de la llei.

Per aquest motiu, el «model català» de gestió tributària s'hauria de fonamentar en el caràcter contributiu dels pagaments fiscals, de la mateixa manera que el model d'administració tributària s'hauria de fonamentar en la cooperació entre els diversos actors del sistema fiscal: contribuents, empreses, intermediaris fiscals, organismes públics, forces de seguretat i autoritats judicials. Tots comparteixen el mateix interès, que no és cap altre que el bon funcionament del sistema.

Dit d'una altra manera, si la ciutadania de Catalunya percep que l'esforç econòmic que fa quan paga els impostos reverteix directament en una millora de les condicions de vida de les persones que viuen i treballen a Catalunya, i que els recursos públics s'hi administren d'una manera transparent i responsable, és possible que el percentatge de compliment voluntari millori considerablement; la qual cosa facilitaria moltíssim la implementació de l'Administració tributària de l'Estat propi⁵¹.

La consciència fiscal dels catalans com a expressió de la seva consciència nacional pot esdevenir el factor de transformació de l'*statuo quo* vigent i projectar la potencialitat econòmica indiscutible de Catalunya vers un nou model de relació entre la societat i les seves institucions de govern que, una vegada per totes, proporcioni a la ciutadania de casa nostra els nivells de benestar i progrés que el seu extraordinari esforç fiscal mereixen.

Si entre tots aconseguim transformar la perspectiva de la ciutadania de Catalunya davant del fet de pagar els impostos, aconseguirem l'eficiència fiscal del

⁵¹ En aquest sentit, cal tenir en consideració moltes de les propostes que figuren en l'informe «Principles for a Modern and Efficient Tax System in a Independent Scotland» que el grup d'experts (Fiscal Commission Working Group) ha lliurat al Govern d'Escòcia a fi de preparar el seu propi sistema tributari.

nostre sistema tributari i, per tant, trencarem l'actual cercle viciós de la consolidació fiscal que està erosionant l'estat del benestar que ens ha costat molts anys (i molts sacrificis) de construir. Jo hi confio.