



Reflexiones sobre la propuesta de financiación singular para Cataluña

¿Quién debe gestionar los tributos en España? Hacia una administración integrada que concilie autonomía y eficiencia, en el marco constitucional

JORGE ONRUBIA

Apuntes 2025/16
Abril de 2025



Las opiniones recogidas en este documento son las de sus autores y no coinciden necesariamente con las de Fedea.

¿Quién debe gestionar los tributos en España? Hacia una administración integrada que concilie autonomía y eficiencia, en el marco constitucional

Jorge Onrubia
Universidad Complutense de Madrid (ICEI-UCM) y FEDEA
Marzo de 2025

Resumen

Este trabajo analiza la propuesta incluida en el acuerdo, de agosto de 2024, para la investidura del Presidente de la Generalitat de Cataluña, suscrito entre el Partido de los Socialistas de Cataluña (PSC) y Esquerra Republicana de Catalunya (ERC), para que la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) asuma la gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los tributos exigidos en Cataluña, independientemente de su titularidad. El análisis realizado a la luz de los postulados de las teorías de la hacienda pública, el federalismo fiscal y la economía de las organizaciones, evalúa la propuesta desde los principios de autonomía tributaria, eficiencia económica e informativa, sin olvidar su adecuación constitucional. Las experiencias internacionales evidencian que un modelo de descentralización total, como el planteado, resulta ineficiente en términos de coordinación, uso de recursos y cumplimiento fiscal, además de suscitar serias dudas de constitucionalidad.

Como alternativa, en este trabajo se defiende la opción de un modelo de “administración tributaria integrada” (ATI), en la línea del recomendado por la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Autonómica en su Informe de 2017, considerando que constituye la mejor opción para contar con una administración tributaria que cumpla satisfactoriamente con los principios que deben regir su funcionamiento, preservando la capacidad operativa del Estado y sin menoscabar la autonomía tributaria de las comunidades. Desde la perspectiva jurídica, se considera que la ATI debería articularse como un consorcio interadministrativo, de los regulados en la Ley 40/2015, entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y las administraciones tributarias autonómicas (ATCA). Esta figura permite alcanzar una elevada integración operativa, evitando duplicidades así como la fragmentación de las bases informativas. Se descartan opciones como las encomiendas de gestión, por su escasa capacidad integradora, así como la creación de un organismo (agencia) de titularidad mixta, incompatible, con el marco jurídico vigente. Asimismo, se rechaza la fórmula de múltiples consorcios bilaterales, ya que impediría alcanzar los objetivos de eficiencia, cumplimiento fiscal y uniformidad tributaria perseguidos. Aunque la integración de las administraciones tributarias forales fortalecería la operatividad del modelo integrado, la autonomía constitucional de la que gozan en este ámbito el País Vasco y Navarra hace muy improbable su incorporación. El trabajo se completa con un esbozo del marco organizativo y financiero del modelo de ATI que se propone.

Palabras clave: Administración tributaria integrada; Sistema de Financiación Autonómica; Consorcios interadministrativos; Cumplimiento fiscal; Federalismo fiscal.

Códigos JEL: D82, K10, H26, H71, H77

Agradecimientos: Este trabajo se ha visto enriquecido con las intervenciones de los asistentes a la Jornada sobre la Financiación singular de Cataluña, organizada en Fedea, el 24 de enero de 2025. En particular, agradezco los comentarios de Julio López Laborda, Alberto García Valera y Sonia Díaz Español. Quiero agradecer también las oportunas sugerencias de Angel de la Fuente, que han permitido mejorar una primera versión del trabajo. Por supuesto, el presente texto y todos sus errores son de mi exclusiva responsabilidad.

1. Introducción

En agosto de 2024, el Partido de los Socialistas de Cataluña (PSC) y Esquerra Republicana de Catalunya (ERC) suscribieron un acuerdo (en adelante, el acuerdo) que establece compromisos fundamentales para la investidura del candidato del PSC a la Presidencia de la Generalitat, Salvador Illa. Posiblemente, el compromiso más relevante es el relacionado con la modificación del sistema de financiación autonómica aplicable a Cataluña, considerado en el texto como “sistema de financiación singular”, que ha generado un amplio debate político y social.

El acuerdo entre el PSC y ERC plantea un régimen fiscal para Cataluña que, en términos generales, guarda importantes semejanzas con el sistema de concierto económico que rige en las Comunidades Autónomas forales del País Vasco y Navarra. El sistema de concierto, desarrollado en virtud de la Disposición Adicional 1ª de la Constitución Española, ha sido históricamente uno de los pilares fundamentales de la autonomía fiscal prácticamente plena en esas dos comunidades, dotando a ambas de una gran capacidad normativa sobre los tributos exigidos en su territorio (todos, en la práctica, salvo los indirectos armonizados en el ámbito de la Unión Europea), además de concederles la competencia de su gestión. Aunque el acuerdo no menciona explícitamente el término “concierto”, la propuesta de un modelo fiscal singular para Cataluña sugiere la creación de un régimen con características similares al concierto, al contemplar, como meta a alcanzar, la asunción de la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos exigidos en su territorio, así como la ampliación de la capacidad normativa sobre los tributos cedidos por el Estado, atendiendo a las especificidades de la comunidad. Con los recursos tributarios recaudados, se dice que Cataluña financiaría el coste de los servicios prestados en uso de sus competencias, y asumiría el pago de aquellos otros servicios no transferidos a la comunidad, en una suerte de cupo o aportación, comprometiéndose, asimismo, a contribuir con una aportación a la solidaridad interterritorial, cuya cuantía sería fijada mediante un acuerdo bilateral con el Estado.¹

En una primera valoración, no son pocos los expertos que opinan que la aprobación de una propuesta como esta se enfrentaría a la limitación constitucional que delimita, por su ámbito subjetivo de aplicación, la Disposición Adicional 1ª de la Constitución.² En la práctica, esta cobertura constitucional confiere al País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra la facultad de negociar directamente con el Estado el alcance y aplicación de sus sistemas tributarios, algo no expresamente reconocido para Cataluña en el marco actual.³

Expuesto esto, en este trabajo nos queremos centrar en la propuesta de administración tributaria contenida en el segundo de los compromisos del acuerdo, titulado *Impulsar un sistema de financiación singular que avance hacia la plena soberanía fiscal*. En el texto se recoge que la Generalitat gestionaría de manera integral todos los tributos exigidos en Cataluña, sin distinción de su titularidad. En concreto, el acuerdo PSC-ERC plantea un modelo fiscal en el que la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC), reconocida en el art. 204 del Estatuto de Cataluña, asumiría la gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos

¹ Sobre esta valoración, véase López Laborda (2024).

² Véanse, entre otros, Carmona (2024), López Basaguren (2024), Ruiz Almendral (2024) y Tajadura (2024).

³ Una excepción a esta interpretación restrictiva puede verse en el trabajo de Ridao i Martín (2025).

los impuestos generados en el territorio de la comunidad, a excepción de los tributos locales (cuya gestión corresponde, de acuerdo con la normativa reguladora de Haciendas Locales, a las corporaciones locales). Para alcanzar este propósito, el acuerdo prevé una serie de modificaciones legislativas y el traspaso de competencias y recursos humanos, materiales y tecnológicos desde la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) a la ATC.

De materializarse este compromiso, se produciría, sin duda, una reconfiguración profunda de las competencias tributarias de las comunidades autónomas de régimen común. Esto ha generado no pocas preocupaciones, tanto relacionadas con el funcionamiento operativo de la administración tributaria como en el plano jurídico-constitucional, que se han visto ampliamente reflejadas en el ámbito político, en el académico, entre los profesionales de la administración tributaria y en la sociedad civil en general.

El propósito de este trabajo es evaluar críticamente la propuesta de administración tributaria recogida en el acuerdo PSC-ERC desde los principios de autonomía fiscal, eficiencia económica y eficacia, sin olvidarnos del cumplimiento de los principios constitucionales. Para ello, se exploran las alternativas a ese modelo de administración tributaria existentes en los sistemas comparados, analizando sus potencialidades y limitaciones. En un segundo bloque, el trabajo presenta, de forma detallada, el modelo de *Administración Tributaria Integrada* (ATI), tal y como se concibe en el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Autonómica de 2017, donde se consideraba la opción más adecuada para España.

El trabajo se estructura de la siguiente manera: tras esta introducción, en la sección 2 se aborda la cuestión teórica sobre quién debe gestionar los impuestos en un país descentralizado, de acuerdo con los fundamentos de la descentralización tributaria. La sección 3 examina la experiencia comparada de otros países fiscalmente descentralizados, identificando lecciones relevantes para el caso español. La sección 4 analiza el modelo actual de administración tributaria en España, haciendo un repaso de la Ley 22/2009 y su funcionamiento operativo. La sección 5 desarrolla la propuesta de un modelo de administración tributaria integrada como alternativa al modelo actual, precisando los elementos que lo definen y sus potencialidades, así como sus diferencias respecto del diseño que se desprende de la propuesta del acuerdo PSC-ERC, que plantea una progresiva asunción de competencias por parte de la Agencia Tributaria de Cataluña en la gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los impuestos soportados en Cataluña. El contenido de la sección incluye una revisión de las alternativas disponibles para la configuración de su marco jurídico, así como un esbozo de un posible esquema organizativo y financiero. Finalmente, el trabajo concluye con una síntesis de conclusiones.

2. ¿Quién debe gestionar los impuestos en un país descentralizado? Lo que dice la teoría.

En el marco de un país fiscalmente descentralizado donde, además de los habituales niveles de gobierno central y local, existe un nivel de gobierno intermedio (generalmente denominado regional) la pregunta de quién debe gestionar los tributos aparece, con cierta frecuencia, como una cuestión crucial. Desde hace mucho tiempo, este asunto ha merecido el tratamiento de la literatura económica, más en concreto, en el ámbito de la

Hacienda Pública y el Federalismo Fiscal, y más recientemente, por la Economía de las Organizaciones y la Gestión Pública, sin olvidarnos, por supuesto, de otras áreas de conocimiento en el ámbito del Derecho, las Ciencias Políticas y de la Administración Pública. Desde cada una de estas disciplinas se ofrecen perspectivas distintas, aunque complementarias, en cuanto a la distribución de competencias en materia tributaria.

Desde la perspectiva de la Hacienda Pública y el Federalismo Fiscal, el diseño del sistema tributario en un Estado descentralizado implica un equilibrio entre el poder fiscal del Estado, la autonomía de los niveles subcentrales de gobierno, y la necesidad de garantizar el cumplimiento de los principios impositivos de eficiencia, equidad, sencillez de gestión, sin olvidar, por supuesto, el de suficiencia. Según los postulados de la teoría del Federalismo Fiscal, la asignación de las fuentes tributarias debe hacerse de forma que los distintos niveles de gobierno tengan capacidad para financiar el gasto público asociado con el desarrollo de sus competencias, sin poner en riesgo la equidad entre los territorios, lo que supone contar con mecanismos adecuados de redistribución, que aseguren el acceso de todos los ciudadanos del país a unos niveles de bienes y servicios públicos similares, al margen del territorio en el que residan.

En relación con la gestión del sistema tributario, esta debe organizarse de manera que los recursos destinados a la misma permitan maximizar el cumplimiento del conjunto de los contribuyentes, teniendo en cuenta la interrelación sistémica de todas figuras que lo configuran. En este ámbito, la teoría del Federalismo Fiscal se centra en dos aspectos fundamentales: la autonomía fiscal y la eficiencia con la que se consigue la recaudación. El primero se refiere a la capacidad de los gobiernos subcentrales para establecer y gestionar sus impuestos, lo cual les debe permitir responder adecuadamente, a través del ejercicio de sus competencias en materia de gasto, a las preferencias y necesidades de los ciudadanos en sus respectivas jurisdicciones. Sin embargo, esta autonomía también puede generar ineficiencias, si no existe un marco claro de coordinación y cooperación entre los diferentes niveles de gobierno. El segundo aspecto está relacionado con el uso eficiente de los recursos destinados a la aplicación del sistema tributario, lo que exige reducir simultáneamente los costes de administración y de cumplimiento, aprovechando las economías de escala y de especialización existentes.

Por su parte, la Economía de las Organizaciones aporta contenidos útiles, al incorporar al análisis los postulados de las teorías de la agencia, de los costes de transacción y de eficiencia informativa. Los trabajos aplicables en este ámbito permiten concluir que, para maximizar la eficiencia operativa en la función de administración del sistema tributario, la asignación de tareas debe hacerse considerando todos los costes de forma global, lo mismo que los objetivos de recaudación, con independencia de los territorios de actuación. Esto no es incompatible con que la descentralización, bajo ciertas condiciones, pueda ser eficiente si se asegura que cada nivel de gobierno tenga incentivos adecuados para alcanzar los niveles potenciales de recaudación, aplicando los tributos de forma equitativa desde un plano horizontal (Shoup, 1969, cap. 2). No obstante, también hay que tener en cuenta que la existencia de múltiples actores, con objetivos propios, aumenta los costes de coordinación y control. Estos resultados justifican la necesidad de explorar alternativas que favorezcan la integración de la gestión tributaria en un marco de cooperación entre los gobiernos concernidos.

En un escenario de descentralización fiscal, garantizar el cumplimiento tributario exige no solo coordinación entre los distintos niveles de gobierno, sino también contar con un

diseño institucional que establezca incentivos adecuados para evitar el oportunismo estratégico de los actores y reforzar la cooperación intergubernamental. Si bien la descentralización puede acercar la administración tributaria a los ciudadanos y mejorar así su eficacia en términos de alcanzar el máximo cumplimiento fiscal, también requiere un marco institucional que minimice los costes de transacción, favorezca la colaboración entre gobiernos, reduzca solapamientos y mejore la eficiencia en el uso de los recursos que necesita una correcta aplicación del sistema tributario, incluida la información. Por lo tanto, la clave de una gestión eficiente de un sistema tributario descentralizado está en encontrar una combinación idónea entre la autonomía fiscal de las jurisdicciones subcentrales y los beneficios que proporcionaría una gestión conjunta.

Justificación de la descentralización tributaria

La literatura sobre descentralización fiscal ha argumentado que acercar las políticas públicas, incluida su gestión, a los ciudadanos -también contribuyentes- puede mejorar la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos, además de favorecer la no discriminación por razones territoriales (Oates, 1972 y 2005). En este contexto, resulta lógico que los gobiernos que se benefician de la recaudación participen activamente en la gestión de los tributos que financian sus competencias. Esto cobra aún más sentido cuando los gobiernos cuentan con un elevado grado de autonomía en la definición de los elementos estructurales de los impuestos, los cuales inciden directamente en su nivel de recaudación.

Desde una perspectiva más amplia, la política tributaria no puede entenderse únicamente como un conjunto de normas impositivas, sino dentro del marco más general de la “política de sistemas fiscales”, que abarca tanto el diseño de los tributos como su administración y cumplimiento (Slemrod y Gillitzer, 2014). Desde esta aproximación, la participación de todos los niveles de gobierno en la gestión de los impuestos que financian sus competencias de gasto no solo es razonable, sino que también refuerza la responsabilidad fiscal. La capacidad de administrar los tributos contribuye a hacer más visible el esfuerzo fiscal ante los ciudadanos, fortaleciendo así la rendición de cuentas y la legitimidad del sistema tributario (Martínez-Vázquez, 2015).

No obstante, estos argumentos a favor de la descentralización tributaria deben ser compatibles con la necesidad de garantizar una aplicación eficiente y eficaz de todos los impuestos, considerados como partes de un sistema tributario integrado y coherente. Por tanto, la descentralización de la gestión no puede dar lugar a problemas de coordinación que comprometan la efectividad de la recaudación, o generen incentivos perversos entre los distintos niveles de gobierno. La solución hay que buscarla en un diseño organizativo-institucional que ofrezca respuestas satisfactorias a los problemas de coordinación e incentivos propios de la administración tributaria en un entorno descentralizado.

En este contexto, es fundamental prestar especial atención a los aspectos relacionados con la información y el conocimiento, elementos esenciales para el correcto desarrollo de la gestión tributaria. La disponibilidad, calidad y circulación eficiente de la información entre administraciones condiciona la capacidad de control y supervisión, lo que a su vez afecta al nivel de cumplimiento fiscal. De este modo, el modelo organizativo elegido debe asegurar que los distintos niveles de gobierno dispongan de los instrumentos necesarios para compartir información de manera eficaz, evitando duplicidades y mejorando la toma de decisiones en la administración de los impuestos.

La elección del modelo de administración tributaria en un escenario con descentralización fiscal debe tener en cuenta cuatro elementos, que condicionan su adecuado desempeño, en términos de eficiencia y eficacia. Los tres primeros tienen una naturaleza esencialmente tecnológica, inherente al propio proceso de la actividad de administración tributaria:

1) La existencia de economías de escala y de gama (especialización funcional por impuestos, por dimensión de contribuyentes, por tareas como la gestión de declaraciones, la inspección o la recaudación) evidencia que una mayor integración en la gestión de los tributos puede generar reducciones significativas en los costes operativos, mejorando la eficiencia en el uso de los recursos dedicados a esta función. La capacidad de utilizar infraestructuras tecnológicas compartidas, así como de unificar procesos de control tributario o de recaudación, permite optimizar recursos, evitando duplicidades innecesarias.

2) La necesidad de una coordinación efectiva, tanto vertical (entre distintos niveles de gobierno) como horizontal (entre administraciones del mismo nivel de gobierno), es un requisito fundamental para garantizar una aplicación coherente del sistema tributario. La ausencia de mecanismos adecuados de coordinación aumenta de forma importante el riesgo de generar solapamientos en las actividades de gestión, aumentando los costes de cumplimiento para los contribuyentes y reduciendo la capacidad de control sobre el fraude fiscal. Además, la coordinación resulta esencial para asegurar la uniformidad en los criterios de aplicación de la normativa tributaria, incluida la interpretación de la jurisprudencia, lo cual es fundamental para evitar divergencias que puedan generar incertidumbre jurídica o tratamientos desiguales en función de la administración competente.

3) Las actividades de captación, procesamiento, distribución e intercambio de información constituyen un pilar esencial de la administración tributaria. La información es un activo estratégico para el control tributario, especialmente en la lucha contra la evasión y la elusión. Por ello, su gestión debe garantizar un flujo eficiente, seguro y accesible entre administraciones, evitando asimetrías informativas que puedan debilitar la capacidad para promover niveles adecuados de cumplimiento fiscal y, en consecuencia, para alcanzar los objetivos de recaudación previstos. Una administración tributaria eficaz requiere no solo disponer de datos de calidad, sino también contar con recursos tecnológicos y procedimientos que permitan un uso integral de la información, evitando fragmentaciones y duplicidades.

El cuarto elemento tiene que ver con el oportunismo estratégico:

4) Los distintos gobiernos pueden verse incentivados a utilizar la gestión tributaria como un instrumento de competencia fiscal para atraer bases imponibles a sus respectivas jurisdicciones. Incluso, podrían estimular comportamientos que beneficien a contribuyentes determinados (por ejemplo, para atraer inversiones o nuevos residentes de alta capacidad económica), en detrimento de los principios de equidad horizontal y de igualdad. Este riesgo de competencia entre gobiernos refuerza la necesidad de contar con un modelo de administración que elimine los incentivos al oportunismo estratégico, haciendo que las actuaciones se orienten al interés general.

3. ¿Qué nos muestra la experiencia comparada?

La descentralización fiscal no implica necesariamente que la gestión de los impuestos deba estar también descentralizada. Aunque ambas decisiones están relacionadas, pueden ser abordadas de manera independiente. Esto puede ayudar a entender por qué en la realidad, los países no siempre adoptan modelos consistentes con los principios de eficiencia, eficacia y coordinación que deben orientar la aplicación del sistema tributario (Bird, 2015). Factores como el marco constitucional de los países o la tradición histórica explican con frecuencia los diseños institucionales adoptados y su evolución. Así, la experiencia internacional muestra cómo distintos países, con niveles no muy diferentes de descentralización fiscal, han adoptado modelos bastante distintos de administración tributaria (Onrubia, 2016).

De manera esquemática, se pueden identificar cuatro modelos principales de administración tributaria en países fiscalmente descentralizados:

- *Gestión centralizada*: En Suecia, aunque existe una descentralización significativa en la provisión de servicios públicos por parte de los gobiernos subcentrales (de nivel provincial y local), la recaudación de impuestos se mantiene bajo un esquema centralizado a través de la *Swedish Tax Agency*. Esta gestiona tanto los impuestos estatales como los recargos provinciales sobre la renta personal. En Italia, con una escasa descentralización fiscal, la gestión de los principales impuestos es responsabilidad del gobierno central, a través de la *Agenzia delle Entrate*, mientras que los gobiernos regionales solamente administran algunos tributos menores. En el Reino Unido, igualmente con una escasa descentralización fiscal, la administración del sistema tributario depende fundamentalmente del gobierno central, a través de la agencia *HM Revenue & Customs (HMRC)*, que gestiona los principales impuestos en todo el territorio británico.

Sin embargo, este modelo centralizado es también el seguido en algunos países federales. En Austria, país con una fuerte descentralización de las competencias de gasto, los impuestos principales son gestionados directamente por la Oficina de Impuestos Federal (*Finanzamt Österreich*). De igual forma, en Bélgica, es el *Service Public Fédéral Finances / Federale Overheidsdienst Financiën*, dependiente del gobierno central, el encargado de gestionar los principales impuestos del sistema tributario belga, incluidos los recargos y otros elementos de competencia normativa regional establecidos en la imposición sobre la renta personal. Fuera de Europa, en Australia, país federal, la gestión de los grandes impuestos es competencia también del gobierno central, a través de la *Australian Taxation Office*.

- *Gestión regional*: Alemania representa un caso prácticamente único, en el que a pesar de su organización política federal, la administración tributaria está en manos de los *Länder*, a pesar de que el marco normativo tributario es común. La Constitución alemana (art. 108) asigna a las administraciones tributarias regionales la gestión de los principales impuestos, incluyendo el impuesto sobre la renta personal, el impuesto de sociedades y el IVA, mientras que el gobierno federal mantiene competencias sobre el IVA en las operaciones internacionales, los derechos de aduana y ciertos impuestos especiales. En cuanto a su funcionamiento y organización, las administraciones tributarias regionales son totalmente independientes en la gestión de recursos humanos, materiales y tecnológicos, incluido lo concerniente a las bases de datos fiscales. Aunque existen protocolos de coordinación y homogeneización de

procedimientos para garantizar la uniformidad en la aplicación de la normativa tributaria, la valoración predominante entre los conocedores del funcionamiento del modelo de administración tributaria alemán es que, en la práctica, estos no consiguen los fines perseguidos.

- *Administraciones tributarias independientes y con escasa coordinación:* Estados Unidos es el ejemplo más representativo de este modelo. Junto con la agencia federal tributaria (*Internal Revenue Service, IRS*), cada Estado y numerosos gobiernos locales tienen sus propias administraciones tributarias, gestionando sus propios impuestos con una amplísima autonomía normativa, procedimental y de gestión de recursos. A pesar de este alto grado de descentralización, en las últimas décadas se han desarrollado mecanismos de cooperación, como el intercambio de información entre agencias y la coordinación en la definición de bases imponibles en algunos impuestos, especialmente en la imposición sobre la renta y sobre el beneficio de las sociedades. La *Multistate Tax Commission*, creada en 1967, facilita la cooperación entre los Estados en materia de fiscalidad corporativa y supervisión de tributos sobre el consumo, así como el establecimiento de protocolos de compartición e intercambio de información.
- *Modelo de alta coordinación y acuerdos de encomienda:* Canadá ha adoptado un modelo de administración tributaria centralizada, pero con una fuerte cooperación intergubernamental. La *Canada Revenue Agency (CRA)* gestiona no solo los impuestos federales, sino también la mayoría de los impuestos de las Provincias y los Territorios, a través de acuerdos bilaterales de encomienda. Sin embargo, en Quebec, su administración tributaria provincial gestiona todos sus tributos de manera independiente. En Alberta, la encomienda a la CRA no se extiende al Impuesto sobre Sociedades provincial. La CRA mantiene una estructura de gobernanza en la que las provincias y territorios están representados en su consejo de administración (11 puestos de 15, en el *Board of Management* de la CRA, correspondiendo siempre la presidencia y la vicepresidencia de finanzas y administración al gobierno federal), lo que refuerza la compartición de los objetivos estratégicos de la administración tributaria, la rendición de cuentas y la confianza en el sistema. Además, la delegación en la agencia federal de la administración de sus impuestos por parte de las Provincias y los Territorios se realiza a cambio de una compensación financiera para cubrir los costes asociados.

Puede decirse que, a pesar de la diversidad de modelos, no existe evidencia concluyente que permita determinar cuál es el más eficiente en términos de recaudación o cumplimiento fiscal. No obstante, algunos estudios sugieren que una mayor fragmentación en la gestión tributaria, con una escasa coordinación, como sucede en el modelo de Alemania, conduce a la existencia de comportamientos organizativos más ineficientes, costes de cumplimiento más elevados y, en general, un peor desempeño en relación con el nivel de cumplimiento tributario.⁴

4. El modelo actual en España

El modelo de administración tributaria en España se caracteriza por la coexistencia de una agencia dependiente del gobierno central, la Agencia Estatal de Administración

⁴ Sobre los elementos de los modelos organizativo-institucionales que afectan a la eficiencia y eficacia de las administraciones tributarias pueden verse, Hasseldine (2010) y Gascón (2014).

Tributaria (AEAT), y quince administraciones tributarias dependientes de las diferentes comunidades autónomas (ATCA). Aunque este trabajo se centra en el territorio de régimen fiscal común, conviene señalar que también existen tres administraciones tributarias forales en los territorios históricos del País Vasco y una en la Comunidad Foral de Navarra, lo que genera desafíos adicionales en la gestión y en la coordinación del sistema tributario aplicado en España.

En el caso de las comunidades de régimen común, su marco de competencias en materia de gestión tributaria está definido por la Ley 22/2009, que regula el sistema de financiación autonómica y establece el reparto de funciones en la gestión de los tributos cedidos. En consecuencia, las comunidades autónomas (CCAA) de régimen común gestionan directamente algunos tributos cedidos (art. 54.1): el Impuesto sobre el Patrimonio⁵, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, y los Tributos sobre el Juego; mientras que los principales tributos del sistema fiscal español, cedidos parcialmente a las CCAA, son gestionados exclusivamente por la AEAT (art. 54.2): el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre la Electricidad.

En lo que concierne a la gestión realizada por las CCAA de régimen común, existen dos modelos organizativos alternativos: algunas comunidades han optado por la creación de agencias tributarias propias, mientras que en otras la gestión se realiza en servicios tributarios de las respectivas direcciones generales de tributos de las consejerías con competencias de hacienda. Las comunidades que han optado por transformar sus servicios de gestión tributaria en agencias son: Andalucía, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia, Islas Baleares, Cantabria, y Murcia. El resto de comunidades siguen desarrollando sus competencias de gestión tributaria a través de servicios dependientes de sus respectivas direcciones generales de tributos u órganos equivalentes.⁶

⁵ En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, el art. 54.3 reserva algunas competencias de gestión para la AEAT, como la correspondiente a la presentación de las declaraciones conjuntamente con las del IRPF, o las de incoaciones de actas de investigación y comprobación derivadas de actuaciones de inspección iniciadas para el IRPF. En este caso, la norma contempla la colaboración entre ambas administraciones, con medios personales e intercambios de información.

⁶ En los regímenes forales, en el País Vasco, cada territorio histórico (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) tiene su propia administración tributaria, dependiente de la respectiva Diputación Foral, mientras que en la Comunidad Foral de Navarra, la gestión tributaria se lleva a cabo por un organismo autónomo, la Hacienda Foral de Navarra, adscrito al Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra. Aunque desde 1989 existe un Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), este no posee competencias en relación con la gestión de los tributos exigidos en los tres territorios.

4.1. Modelo de coordinación tributaria vigente: diseño formal y realidad operativa.

La Ley 22/2009 establece un modelo formal de coordinación para la gestión de los impuestos cedidos, con la creación de órganos específicos dentro de la estructura de la AEAT: el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 65) y los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria en cada comunidad autónoma (art. 66). Estos órganos fueron creados con el propósito de facilitar la cooperación entre la AEAT y las administraciones autonómicas, en aspectos como la planificación estratégica, el control tributario, el intercambio de información y la armonización de procedimientos administrativos. Tienen su origen, con apenas cambios, en los órganos de coordinación establecidos tras la aprobación del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, 1/1996, de 23 de septiembre, por el que se aprobó el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001.⁷

En relación con su funcionamiento, existe una valoración bastante generalizada de que este modelo actual de coordinación ha demostrado ser poco efectivo, limitándose principalmente a facilitar el intercambio de buenas prácticas y el intercambio puntual de información. De hecho, en este modelo, las CCAA tienen una capacidad muy limitada para influir en las decisiones estratégicas de la AEAT, particularmente en lo que respecta a la distribución de recursos, el acceso a la información y el diseño de actuaciones de control. Prueba de ello es que, en la práctica, existe una segmentación de la gestión de los tributos cedidos, con escasa participación conjunta de los distintos niveles de gobierno. Así, las CCAA actúan de forma prácticamente independiente en la aplicación de los tributos cuya responsabilidad de gestión les ha sido cedida. Por su parte, la AEAT se encarga de la gestión, de forma igualmente independiente, del resto de tributos cedidos sobre los que posee las competencias de administración.

Una consecuencia del mal funcionamiento de este modelo de coordinación es la desconfianza de las CCAA de régimen común hacia la AEAT, derivada de la percepción de un excesivo centralismo en las decisiones de gestión tributaria, incluida la asignación territorial de recursos humanos y materiales. Factores como la reticencia a compartir información fiscal y el temor a la pérdida de control sobre los datos tributarios, así como la falta de incentivos para una mayor integración en la definición de los planes de actuación han contribuido a reforzar esta desconfianza. Puede decirse que el modelo actual opera con una estructura formal de coordinación mejorable, pero que podría considerarse como razonable para los objetivos inicialmente previstos. Sin embargo, en la práctica, este no logra los niveles de cooperación e integración necesarios para un sistema fiscal con fuerte descentralización como el de España.

⁷ En el Acuerdo 1/1996 (acuerdo 5º) se detallaban las funciones de los nuevos consejos de coordinación creados en sustitución de los anteriores órganos vigentes desde 1993. Estos fueron establecidos por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, que en su artículo 24 regulaba la participación de las CCAA en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado, a través de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 33) y de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria (art. 34). En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, la Ley 22/2009 (art. 54.3) reserva algunas competencias de gestión para la AEAT, como la de presentación de las declaraciones conjuntamente con las del IRPF o las de inspección en actuaciones iniciadas para el IRPF.

Ante este escenario, el diagnóstico general sugiere la necesidad de una reforma en la gobernanza de la administración tributaria en España, con tres objetivos principales: mejorar la cooperación intergubernamental, fortalecer la confianza entre administraciones y optimizar la eficiencia de los recursos destinados a la gestión de los tributos. En este contexto, la propuesta de una administración tributaria integrada, inspirada en modelos como el canadiense, pensamos que debe considerarse una alternativa recomendable por su viabilidad para superar las limitaciones actuales.

5. Hacia un modelo de Administración Tributaria Integrada.

El modelo actual de administración tributaria en España, como se ha dicho, presenta deficiencias, no menores, en materia de coordinación entre la AEAT y los servicios y agencias tributarias autonómicas. Las carencias impactan negativamente en la eficiencia con la que se gestionan los impuestos, especialmente por sus efectos en la generación y compartición de información para el control tributario, afectando al grado de cumplimiento fiscal del conjunto del país.

Asimismo, con un sistema de financiación autonómica (SFA) en el que los recursos que financian el gasto público de las CCAA de régimen común proceden principalmente de los tributos cedidos por el Estado, gestionados en gran medida por la administración central, la ausencia de participación de los gobiernos autonómicos en las decisiones de asignación territorial de los recursos humanos y materiales de la AEAT introduce un “problema de agencia” en la gestión del sistema tributario. Puesto que los objetivos de la AEAT estarán alineados con los intereses recaudatorios del gobierno central, la agencia estatal tendrá incentivos a concentrar, en términos relativos, más recursos humanos y materiales en los territorios con mayor capacidad fiscal.⁸ Aunque la distribución territorial de los medios resultante de esa política de administración tributaria permita alcanzar a corto/medio plazo una mayor recaudación global, el sesgo en la asignación, favorable a los territorios de mayor capacidad, terminará afectando a la consecución de un cumplimiento fiscal uniforme en todo el territorio de actuación.⁹ Pero además de los perjuicios recaudatorios que este sesgo previsiblemente originará en las comunidades con menor capacidad fiscal, también dará lugar a diferencias territoriales en la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes. Esto condicionará inevitablemente la aplicación uniforme del sistema fiscal, comprometiendo los principios de igualdad y justicia tributaria, cuyo cumplimiento debe exigirse a lo largo de todo el territorio nacional.¹⁰

⁸ Allí donde existe mayor capacidad fiscal, cada euro destinado a administración tributaria es esperable que produzca una mayor recaudación debido, fundamentalmente, a la existencia de bases imponibles medias más altas y al carácter progresivo de algunos impuestos como el IRPF o el Impuesto sobre el Patrimonio.

⁹ La existencia de mecanismos de nivelación de carácter horizontal, como el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, mitigan en parte este problema, si bien la recaudación de los tributos cedidos no aportada por las comunidades a ese fondo (el 25%) sí se ve afectada. No obstante, la nivelación no evita otros efectos indeseados del problema, como los relacionados con los servicios prestados a los contribuyentes en cada territorio o la uniformidad en el cumplimiento fiscal.

¹⁰ Sobre la necesidad de garantizar el cumplimiento de estos principios en todo el territorio español, respetando las diferencias competenciales en materia fiscal, incluidas las de los regímenes forales, pueden consultarse, entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional 96/2002 y 9/2019. Respecto al ejercicio de las competencias autonómicas en materia de administración tributaria, la Sentencia 65/2020 reafirma que el alcance de la cesión de tributos por parte del Estado, incluida la gestión, en caso de que esté contemplada,

Como hemos anticipado, en escenario como el descrito, un modelo de administración tributaria integrada emerge como una alternativa recomendable para mejorar la gestión del sistema tributario español. Su implantación permitiría conseguir en el tiempo mejoras significativas de cumplimiento fiscal, a partir de una mayor eficiencia operativa de los recursos destinados y de la consecución de una coordinación intergubernamental efectiva, sin que esto suponga ningún menoscabo de la autonomía financiera de las CCAA. En sentido contrario, adoptar un modelo que aumente la fragmentación, bajo la justificación de una mayor autonomía financiera de los gobiernos autonómicos, obviando los problemas apuntados, conducirá más temprano que tarde a un deterioro de los niveles de cumplimiento fiscal en el conjunto del país, con los consecuentes efectos recaudatorios.

5.1. ¿En qué consiste un modelo de administración tributaria integrada?

La propuesta de ATI que aquí se defiende coincide, en gran medida, con la expuesta en el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Autonómica (2017, cap. 3). En dicho informe se destacaba que el modelo actualmente vigente carecía de los incentivos adecuados para la cooperación efectiva entre la AEAT y las administraciones autonómicas, lo que afectaba negativamente a la eficiencia de la gestión del sistema tributario español, considerado este de forma global, a la vez que generaba duplicidades innecesarias, todo lo que repercute negativamente en la eficacia recaudatoria y en la equidad del sistema. Tras identificar sus deficiencias principales, la Comisión de Expertos propuso un modelo alternativo al actual, basado en la integración operativa de las administraciones tributarias estatal y autonómicas, con un fortalecimiento de la cooperación intergubernamental.

A nivel internacional, el modelo de referencia más próximo a esta propuesta, con algunas salvedades, lo encontramos en Canadá, donde prácticamente todas las provincias y territorios autónomos delegan en la *Canada Revenue Agency* (CRA) la gestión de sus impuestos, participando en sus órganos de gobierno. Esta gestión encomendada, además de la de los tributos federales, se realiza con los medios humanos y materiales de la CRA, si bien las provincias y los territorios autónomos contribuyen a sufragar el coste presupuestario que ello implica. Como se ha dicho, en Canadá, estos gobiernos subcentrales participan en la gobernanza de la agencia federal, ocupando 11 de los 15 puestos de su órgano superior de dirección, el *Board of Management*. Se trata de un diseño organizativo-institucional que, mediante un marco de gobernanza compartida, permite alcanzar un equilibrio entre la autonomía fiscal de los gobiernos subcentrales y la eficiencia operativa de la gestión del sistema tributario, tanto en lo que concierne a las figuras de titularidad federal como provincial (Berg-Dick et al., 2008).

La adhesión de las provincias y los territorios autónomos de Canadá a este modelo es optativa, si bien, actualmente, solo la provincia de Quebec gestiona de forma independiente el conjunto de sus tributos provinciales (Oliver, 2024).¹¹ Esta

debe ejercerse dentro del marco constitucional, asegurando la coherencia del sistema fiscal y el respeto a los principios de equidad e igualdad en la aplicación de los tributos.

¹¹ Existen algunas excepciones, minoritarias, en el caso la imposición indirecta, consecuencia de que no todos los gobiernos subcentrales (Columbia Británica, Manitoba y Saskatchewan) han armonizado sus impuestos sobre las ventas regionales con el GST federal, mientras que otras han adoptado el Impuesto Armonizado sobre las Ventas (HST), en una suerte de IVA, que integra los gravámenes federal y regional. Además, la provincia de Alberta y los Territorios del Noroeste, Nunavut y Yukón no aplican gravámenes regionales

discrecionalidad tiene su base en el reconocimiento constitucional de un poder tributario compartido entre la federación y las provincias y territorios autónomos, lo que permite a cada nivel de gobierno establecer sus propios impuestos, sin apenas exclusiones mutuas (Gagné-Dubé, 2023; Winer, 2025).

En el caso de España, sin embargo, consideramos que el modelo de ATI no debería concebirse como de adhesión voluntaria por parte de las CCAA. A diferencia de Canadá, donde el poder tributario es compartido entre la federación y las provincias y territorios autónomos, en España, la Constitución de 1978 establece que dicha potestad recae originariamente en el Estado (art. 133). Esto hace que las CCAA financien principalmente sus competencias de gasto mediante tributos de titularidad estatal cedidos por ley (actualmente, todos los más importantes del sistema fiscal, salvo el Impuesto sobre Sociedades), con diferente alcance de la cesión para cada figura (porcentaje de la recaudación, capacidad para modificar su normativa y competencia para su gestión). Por ello, al ser el Estado el titular originario de estos tributos y quien decide sobre su cesión y alcance, entendemos que este mantiene una potestad constitucional sobre su gestión que, por supuesto, puede ceder (como sucede con la mayoría de los impuestos sobre la riqueza), pero manteniendo en última instancia la responsabilidad de su aplicación de manera efectiva y homogénea en todo el territorio.

5.2. Una administración tributaria integrada no es una suma de consorcios bilaterales

Desde la propuesta de la Comisión de Expertos de 2017, ha ido abriéndose camino la idea de que la implantación de un modelo de ATI podría traducirse en la creación de varios consorcios bilaterales (15, si todas las CCAA de régimen común se adhiriesen, bajo un supuesto de elección discrecional por parte de las comunidades) suscritos entre la AEAT y los respectivos organismos de administración tributaria de las comunidades. Sin embargo, a nuestro juicio, si se tiene en cuenta lo expuesto anteriormente, esta concepción distorsionaría la esencia de la ATI, fundamentalmente porque esa configuración supondría renunciar a las ventajas de un marco organizativo-institucional unificado, tanto en términos de gestión de los recursos como de coordinación vertical y horizontal entre niveles de gobierno.

Si se optara por un modelo basado en consorcios bilaterales, la coordinación horizontal se vería seriamente limitada. La existencia de múltiples estructuras paralelas de relación vertical entre la AEAT y cada ATCA mantendría los problemas de fragmentación de la gestión tributaria, especialmente los de carácter horizontal. Esta afectaría no solo a los tributos actualmente gestionados por las CCAA -como ya sucede actualmente-, sino también a los tributos principales ahora gestionados por la AEAT, con las consecuencias reseñadas tanto en términos de eficiencia operativa como de aplicación uniforme de los tributos. Asimismo, un modelo de administración basado en relaciones bilaterales conduciría inevitablemente a un aumento de regulaciones de los procedimientos de gestión, en gran medida redundantes, lo que incidiría en unos mayores costes de cumplimiento para los contribuyentes.

sobre las ventas. En la imposición directa, Alberta ha optado por gestionar su impuesto provincial sobre beneficios societarios.

Desde el punto de vista de la eficiencia operativa, la fórmula de consorcios bilaterales impediría el aprovechamiento de las economías de escala y de gama que sí proporcionaría un modelo organizativo unificado. La AEAT dispone de infraestructura, recursos humanos altamente especializados y capacidades tecnológicas que pueden optimizarse a gran escala para gestionar tanto los tributos estatales como los autonómicos. Fragmentar esa capacidad en múltiples consorcios supondría un aumento innecesario de costes operativos y, en definitiva, el grado de eficiencia con el que se realizarían las actividades que conforman la gestión tributaria sería menor. Por el contrario, un modelo centralizado permite racionalizar los recursos disponibles, reducir costes de administración y mejorar la eficacia de la recaudación, algo que se perdería con una gestión segmentada en las distintas comunidades.

Otro aspecto crítico es el impacto que ese esquema de consorcios bilaterales tendría en términos de fragmentación de la información fiscal. A nadie debe escapar la gran complejidad que supondría en un esquema de relaciones bilaterales disponer de bases de datos únicas, actualizadas y de acceso general desde todas las administraciones tributarias. Por el contrario, lo esperable es que con un modelo de múltiples consorcios los costes derivados de la coordinación se disparen, sin olvidar las dificultades de alcanzar acuerdos multilaterales de creación, mantenimiento y uso compartido de esas bases de datos. Basta como ilustración las experiencias en materia de coordinación fiscal internacional. Desde el punto de vista técnico, la falta bases de datos centralizadas dificulta la consolidación de la información, generando duplicidades, incoherencias y retrasos en el acceso a los datos fiscales, lo que afectaría a la eficiencia operativa con la que se realizan las diferentes actividades. En cambio, como ya se ha argumentado, un modelo de administración integrada permitiría una gestión centralizada de la información tributaria, bajo criterios de eficiencia informativa, lo que redundaría, a su vez, en una mayor eficiencia en el desarrollo de las tareas.

Por último, la existencia de varios consorcios bilaterales renuncia a la gobernanza compartida, impidiendo la adopción de estrategias comunes de actuación, algo fundamental, como hemos dicho, para mejorar los resultados de cumplimiento fiscal. Los problemas que ahora se identifican en relación con la gestión autonómica de los tributos cedidos que incluyen las competencias de administración se extenderían a los actualmente gestionados por la AEAT (IRPF, IVA e IIEE, principalmente). Además, si cada comunidad dispone de un elevado poder de negociación dentro de su consorcio, no es descartable que se puedan generar tensiones y bloqueos que impedirían adoptar decisiones con una visión de conjunto del sistema tributario. En contraste, el modelo de gobernanza compartida propuesto para la ATI, con un liderazgo claro de la AEAT, permitiría establecer, de forma transparente, una estrategia común, facilitando una coordinación efectiva vertical entre los dos niveles de gobierno participantes, y otra horizontal entre los gobiernos autonómicos.

En resumen, aunque la idea de los consorcios bilaterales pueda aparentar una profundización en la autonomía tributaria, en nuestra opinión, solo conduciría a una mayor fragmentación de la gestión del sistema tributario, con una pérdida de eficiencia operativa por aumento de costes y peor tratamiento de la información relevante para el control fiscal, con los consecuentes efectos negativos sobre el cumplimiento tributario y la aplicación uniforme de los tributos.

En este sentido, debemos aclarar que el texto del acuerdo de 'financiación singular de Cataluña' de agosto de 2024, suscrito entre el PSC y ERC, no apuesta por la creación de un consorcio bilateral entre la ATC y la AEAT, como parece haber cundido entre algunos analistas. El acuerdo, de forma asertiva, lo que hace es proponer la progresiva asunción por parte de la ATC de las competencias de gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los impuestos generados en Cataluña. Posiblemente, esa interpretación, a nuestro juicio errónea, tenga su origen en una lectura que trata de buscar respaldo jurídico en el apartado 2 del artículo 204 del Estatuto de Autonomía de Cataluña. Ese artículo establece que "la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los demás impuestos del Estado recaudados en Cataluña corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que la Generalitat pueda recibir de este, y de la colaboración que pueda establecerse especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo. Para desarrollar lo previsto en el párrafo anterior, se contempla la constitución de un Consorcio o ente equivalente, con participación paritaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agencia Tributaria de Cataluña, que podría transformarse en la Administración Tributaria en Cataluña.". Sin embargo, pensamos que la interpretación es improcedente, ya que la posibilidad recogida en el Estatuto está condicionada, de manera expresa, a que exista una delegación formal por parte del Estado, la cual, en caso de producirse, obviamente debe respetar el marco jurídico que atribuye al Estado las competencias originarias en materia de administración tributaria que se delegarían, incluido el *corpus* constitucional.

Parece evidente, por tanto, que el texto del acuerdo PSC-ERC no está pensando en la creación de ese consorcio bilateral al que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 del art. 204 del Estatuto. Por el contrario, el acuerdo por lo que apuesta es por una asunción gradual por parte de la ATC de las competencias de administración tributaria que viene desempeñando actualmente el Estado en Cataluña. De forma que, comenzando por el IRPF y algunos aspectos concretos de la gestión del IVA en las PYMES y los arrendamientos turísticos, se culminaría con el traspaso pleno de las mismas. Este traspaso se dice que se empezaría a abordar en una "comisión bilateral entre el gobierno de la Generalitat y el del Estado en relación al modelo de financiación", trasladándose los acuerdos alcanzados allí a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat. Aunque no se establece un calendario preciso, el texto apunta como horizonte al año 2026.

La insuficiencia de recursos materiales y humanos de la ATC para asumir plenamente estas funciones podría generar, en principio, dudas sobre la viabilidad real del compromiso suscrito. Sin embargo, el acuerdo aquí sí es claro: "La asunción de estas competencias requerirá el traspaso de los medios humanos, materiales, económicos y tecnológicos." Se entiende, de los que en el momento de realizarse el traspaso de competencias dispone la AEAT en el territorio de Cataluña.

A nuestro juicio, ese escenario supondría un cambio radical en el modelo de gestión tributaria en el territorio fiscal común que, de extenderse al resto de comunidades, derivaría en la práctica eliminación de las competencias de la AEAT en la gestión de las principales figuras del sistema tributario español. Sin tener en cuenta los riesgos que, de llevarse a cabo, esto supondría para la capacidad financiera del Estado, el resultado final situaría a España en un modelo de administración tributaria similar al, muy criticado,

de Alemania, donde la administración tributaria federal, como se ha expuesto, se limita a gestionar, básicamente, algunos impuestos especiales y el IVA relativo al comercio internacional, y sin apenas ningún papel coordinador ni de diseño de la política de administración del sistema fiscal, incluida la lucha contra el fraude.

5.3. Instrumentación de la propuesta

El modelo de ATI que defendemos se fundamenta en la idea de que debe ser un único ente administrativo el responsable de gestionar todas las figuras del sistema tributario, con independencia de si se encuentran o no cedidas a las CCAA. Como se ha dicho, la integración de las administraciones tributarias autonómicas y estatal en un marco organizativo único debe proporcionar una distribución eficiente de los recursos humanos y materiales, tanto desde una perspectiva funcional como territorial, así como asegurar la plena integración de las bases de datos, reforzando sus capacidades y potencialidades para el control tributario. Asimismo, es fundamental que la planificación de las actividades esté coordinada y alineada con los objetivos estratégicos de la institución. Estos objetivos, como no debe ser de otra forma, deben ser consistentes con los principios constitucionales que rigen la aplicación del sistema tributario en el conjunto de España.

Estos principios de integración no implican que la gobernanza del ente responsable de la administración tributaria no pueda ser compartida entre el Estado y las CCAA, en los términos que se determinen. Por el contrario, en un país con una fuerte descentralización fiscal como España, estamos ante un elemento fundamental del diseño del modelo propuesto, que resulta clave para su éxito, como lo demuestra la experiencia de Canadá, ya reseñada. Conviene recordar aquí que, como ha reiterado el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias (STC 4/1981, STC 76/1983, STC 25/1981, entre otras), las CCAA forman parte del Estado, por lo que la gobernanza compartida no solo es una opción factible, sino una manifestación lógica, consideramos, del modelo de descentralización política y fiscal previsto en la Constitución Española de 1978.

Por lo que respecta a la titularidad del ente, pensamos que esta debe corresponder al Estado, lo que sería consistente con la prerrogativa constitucional sobre la potestad originaria para el establecimiento de los tributos. No obstante, para asegurar un nivel adecuado de coordinación y un desempeño eficaz de todas las funciones de administración tributaria, la ATI debe contar con un diseño institucional que haga realidad un modelo de gobernanza compartida, que permita articular la participación de los distintos niveles de gobierno en la toma de decisiones y en la supervisión de su ejecución. En este sentido, con las adaptaciones necesarias, el modelo del *Board of Management* de la CRA, podía contemplarse como referencia.

En cuanto a la estructura operativa, consideramos que la AEAT debe constituir la base fundamental de la ATI, por dos razones principales. En primer lugar, porque el Estado, como se ha dicho, es el responsable último de la correcta gestión del sistema tributario español. En segundo lugar, porque la AEAT cuenta con una amplia implantación en todo el territorio de régimen común, y dispone mayoritariamente de los recursos materiales y humanos dedicados a la administración tributaria, entre los que destacan cuerpos de funcionarios altamente especializados, con formación técnica cualificada y una experiencia contrastada en la gestión de los principales tributos. Se trata, a nuestro

juicio, de un patrimonio institucional de gran valor, que de ninguna manera debería desaprovecharse. A su vez, las ATCA también cuentan con recursos valiosos y una dilatada experiencia en la gestión de los tributos cedidos con capacidad normativa y de gestión (ITPAJD, ISD, IP o los Tributos sobre el Juego), así como en la administración de sus respectivos tributos propios. Estamos convencidos de que su integración en la ATI permitiría optimizar todas estas capacidades, ampliando los recursos disponibles y reforzando los procesos de selección y formación del personal especializado.

5.4. Marco jurídico-organizativo para la administración tributaria integrada

Para articular el modelo propuesto de ATI, es necesario definir el marco jurídico que debe regular su organización y funcionamiento. Dentro del ordenamiento jurídico español, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, recoge las diversas figuras alternativas en las que podría encajar un modelo como este. No obstante, como se indicó en el apartado 5.2, es importante subrayar que una cosa es la instrumentación jurídica que se elija, dentro de las alternativas contempladas, y otra, fundamental, el diseño de la arquitectura organizativo-institucional que permita dar respuestas eficaces a los problemas de coordinación e incentivos identificados. Sin duda, acertar con la forma jurídico-organizativa es fundamental, pero debe advertirse que esto no puede hacerse sin tener en cuenta los objetivos, características y condicionantes inherentes al modelo de ATI que se quiere implantar.

De acuerdo con las opciones que ofrece la Ley 40/2015, la creación de un consorcio AEAT-ATCA, ajustado al régimen del artículo 118 y siguientes de esta norma, es, a nuestro juicio, la alternativa más adecuada para la configuración jurídica del modelo de ATI propuesto. En un consorcio interadministrativo, el liderazgo de la AEAT quedaría garantizado. La justificación tendría base constitucional. Por un lado, en el art. 133 de la Constitución Española, en el que se establece la potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado, y aunque algunos tributos puedan ser cedidos a las CCAA, la doctrina del Tribunal Constitucional ha señalado que el Estado sigue teniendo la responsabilidad última de garantizar su aplicación efectiva y homogénea en todo el territorio de régimen común. Por otro, el art. 149.1.14ª de la Constitución, establece la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General y Deuda del Estado, lo que ha servido también de base al Tribunal Constitucional para definir la responsabilidad del Estado en ese ámbito, de forma compatible con el ejercicio de competencias particulares por parte de las CCAA. Esto justificaría, a nuestro juicio, que el modelo de gobernanza del consorcio estuviera diseñado con una posición preeminente de la AEAT, asegurando así una gestión coordinada, pero con un liderazgo estatal claro. No obstante, existe otra posibilidad: la utilización de las encomiendas de gestión, reguladas en el artículo 11 de la Ley 40/2015, aunque a nuestro juicio se trata de una opción con menos potencialidades y no exenta de inconvenientes, como más adelante exponemos.

A) Creación de un Consorcio AEAT-ATCA

Esta primera alternativa se basa en la constitución de una entidad con personalidad jurídica propia, en la que tanto la AEAT como las CCAA compartirían competencias en la gestión tributaria. Este marco jurídico permitiría integrar formalmente las actividades de ambas administraciones bajo una estructura de gobernanza compartida, lo que

favorecería la coordinación vertical de la AEAT con las ATCA y horizontal, entre las ATCA, así como la eficiencia operativa en el uso de los recursos destinados a este fin.

Junto al Estado, las CCAA tendrían representación en los órganos de decisión del consorcio, lo que les otorgaría capacidad de influencia en la definición de los planes estratégicos y en las cuestiones organizativas. Entre las ventajas de la fórmula consorcial se encuentran la facilidad para la adopción de medidas organizativas y de gestión de los recursos humanos y materiales, favorecedoras de la eficiencia operativa y de la reducción de costes administrativos. Asimismo, esta opción también facilitaría la integración de la información con trascendencia fiscal en una única plataforma de datos, de acceso compartido, con protocolos comunes de acceso.

El marco jurídico que regula la figura de los consorcios entre administraciones públicas se establece por la Ley 40/2015, en los artículos 118 y siguientes. Su propósito de creación es organizar la cooperación entre distintas Administraciones para realizar actividades de interés común, en este caso, la gestión de los tributos, con participación en los órganos de decisión de todas las administraciones consorciadas.

Una cuestión principal en la creación de consorcios interadministrativos es garantizar tanto la responsabilidad pública como la efectividad del control financiero al que deben someterse sus actuaciones. En este sentido, como entidades de cooperación entre administraciones, la Ley 40/2015 exige que los consorcios deben estar adscritos a una administración pública específica. Esto se explica, fundamentalmente, por la necesidad de evitar la dispersión de responsabilidades y asegurar la rendición de cuentas ante los ciudadanos. En el caso que nos ocupa, el diseño de la estructura de control resulta fundamental para el correcto funcionamiento del modelo de administración integrada propuesto, especialmente cuando se trata de la gestión de tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas.¹²

De acuerdo con el art. 120 de la Ley 40/2015, el consorcio quedaría adscrito, en cada ejercicio presupuestario y por todo este periodo, a la Administración Pública que: a) detenta la mayoría de votos en los órganos de gobierno; b) la que posee facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, de los órganos ejecutivos o del personal directivo; c) la que ejerce un mayor control sobre su actividad en virtud de normativa especial; d) la que financia en mayor medida su actividad; e) la que ostenta el mayor porcentaje de participación en su fondo patrimonial; o, en su caso, f) la que cuenta con un mayor número de habitantes o una mayor extensión territorial, según la finalidad del consorcio.

Régimen de adscripción y papel preeminente de la AEAT

La adscripción del consorcio, tal y como se regula en el artículo 120 de la Ley 40/2015, corresponde a la administración pública que asuma el liderazgo de la estructura consorcial. En este caso, como hemos dicho, parece bastante evidente que la AEAT debe ser la administración de adscripción, dado que la potestad tributaria originaria corresponde al Estado, con el alcance que hemos expuesto, lo cual no se debe ver alterado ni por la delegación de competencias a las CCAA, como sucede ahora con los

¹² En relación con esta cuestión, puede verse la Sentencia del Tribunal Constitucional 41/2011, en la que se advierte que las administraciones involucradas deben mantener la responsabilidad sobre las competencias y los recursos que aportan, lo cual es clave para asegurar la gestión adecuada.

denominados tributos patrimoniales, ni, en el caso que analizamos, por la constitución del consorcio. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional refuerza esta elección, al subrayar que en el caso de la cesión de tributos, el Estado sigue siendo responsable último de asegurar la eficacia del sistema tributario. De esta forma, la AEAT debe ser el responsable último de asegurar la aplicación de la normativa en todo el territorio de actuación, lo que le debe conferir un papel principal en el consorcio a crear.

Régimen de personal

El consorcio interadministrativo contaría con personal tanto funcionario como laboral, en función de las necesidades de funcionamiento. Tanto la AEAT como las ATCA aportarían al consorcio sus respectivos efectivos, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 121 de la Ley 40/2015. En cuanto a la selección de personal de nuevo ingreso y la actualización formativa del personal, las funciones deberían ejercerse de forma coordinada entre las administraciones participantes, con el fin de garantizar procesos de incorporación y formación homogéneos. En materia retributiva, será necesario llevar a cabo un proceso de homogeneización salarial, de modo que se establezca un marco común entre todas las administraciones participantes en el consorcio. Este proceso incluirá también el diseño de las carreras profesionales, con el objetivo de asegurar trayectorias profesionales coherentes para el personal de todas las administraciones involucradas, favoreciendo su desarrollo y motivación dentro del marco organizativo del consorcio.

Régimen presupuestario y control económico-financiero

El régimen presupuestario de los consorcios está regulado por el art. 122 de la Ley 40/2015, que establece que estos consorcios deben seguir el régimen financiero de la Administración a la que estén adscritos. Dado que el consorcio estaría adscrito a la Administración General del Estado, sería aplicable el régimen de esta. La AEAT, como responsable de la dirección del consorcio, gestionaría el presupuesto de manera que los fondos se distribuyan de forma equitativa entre las partes y se utilicen de acuerdo con los principios de eficiencia y eficacia. Con independencia de los órganos de control y auditoría internos que se puedan establecer, los controles financieros serán los aplicables a la AEAT por parte de la Intervención General de la Administración del Estado.

Estatutos y funciones del consorcio

Los estatutos del consorcio, regulados en el art. 124 de la Ley 40/2015, deben definir claramente sus funciones y el régimen organizativo y financiero. El diseño de los estatutos constituye una pieza clave para formalizar jurídicamente las reglas de gobernanza compartida, la coordinación entre participantes, la organización de recursos humanos y materiales, y todos aquellos elementos que, como hemos expuesto, configuran el modelo de ATI que se quiere implantar. Los estatutos deberán garantizar que las funciones de recaudación, inspección y gestión de los tributos sean realizadas de manera coordinada entre el Estado y las CCAA, respetando siempre el alcance competencial que se fije en las normas de cesión de tributos, así como en el resto de normativas de aplicación en materia tributaria.

Por su parte, el art. 127 establece que la disolución del consorcio se producirá una vez que se cumplan los fines para los que fue creado. En el caso que nos ocupa, es poco probable que la disolución ocurra a corto plazo, ya que los objetivos de cooperación entre

el Estado y las CCAA en la gestión de los tributos son permanentes y a largo plazo. No obstante, los estatutos deben prever un mecanismo flexible para la modificación o ajuste de los objetivos y estructuras del consorcio, conforme evolucione el sistema tributario, sin que ello afecte a la responsabilidad última del Estado sobre la gestión tributaria.

Estamos convencidos de que un consorcio interadministrativo, como el que hemos esbozado, liderado por la AEAT y con la participación activa de las CCAA, constituye una estructura flexible y eficiente para hacer realidad el modelo de ATI propuesto. En él, como hemos dicho, el papel del Estado es fundamental para garantizar la unidad y la eficacia del sistema tributario. Esto implica que la AEAT deba desempeñar un papel de entidad responsable de la armonización y supervisión en la materia, asegurando que el sistema tributario se aplique de manera coherente y uniforme en todo el territorio de régimen común.

B) Encomienda de gestión (art. 11 de la Ley 40/2015)

Esta segunda alternativa constituye un modelo, en principio, con elevada flexibilidad, en el que las CCAA delegarían parte de sus competencias en la AEAT, aunque mantendrían su plena autonomía, conforme a sus normas constitutivas. A diferencia de la figura del consorcio, en este caso no se crearía un nuevo ente jurídico, sino que se formalizarían acuerdos bilaterales de delegación de funciones. La encomienda de gestión, regulada en el art. 11 de la Ley 40/2015, permite que una administración pública encargue a otra la realización de actividades de su competencia, sin que ello implique cesión de titularidad ni traspaso de competencias. Bajo esta figura, las CCAA seguirían siendo responsables de la gestión de los tributos cedidos, pero podrían encomendar, bajo ciertas condiciones, funciones operativas a la AEAT a través de acuerdos bilaterales. En cuanto a la compensación económica, las encomiendas de gestión pueden implicar pagos a la administración encargada de realizar la actividad encomendada. Estos pagos se determinan, generalmente, en función de los costes asociados a la ejecución de las tareas encomendadas y deben estar claramente especificados en el acuerdo o convenio que formaliza la encomienda.

Este enfoque, a priori, podría presentar ciertas ventajas, como una menor complejidad jurídica y administrativa, al no requerir la creación de un nuevo ente público, y una mayor flexibilidad para adaptar la cooperación entre administraciones a las necesidades de las comunidades autónomas. Esto podría facilitar una transición progresiva hacia una mayor coordinación entre la AEAT y las administraciones tributarias autonómicas, sin modificar la actual distribución competencial. Sin embargo, a nuestro juicio, estas ventajas no compensan sus debilidades para articular un modelo de ATI como el que se contempla.

El principal inconveniente de la encomienda de gestión, en nuestra opinión, está en la ausencia de una verdadera gobernanza compartida entre el Estado y las CCAA. Bajo esa figura, la AEAT se limitaría a ejecutar tareas delegadas, sin que las CCAA participasen en la toma de decisiones estratégicas, lo cual constituía, como vimos, la esencia del problema de agencia al que hacíamos mención al comienzo de este trabajo. Además, la utilización de encomiendas de gestión fomentaría, presumiblemente, la fragmentación administrativa, ya que cada comunidad autónoma negociararía individualmente sus acuerdos de encomienda con la AEAT. Esto generaría, seguramente, disparidades en la

aplicación de los tributos cedidos, lo que entraría en conflicto con el principio de homogeneidad en la aplicación del sistema tributario, tal y como se apuntó.

Por estas razones, entendemos que la encomienda de gestión no debería considerarse la vía para la construcción de un modelo de ATI. No obstante, su uso podría ser útil en determinados ámbitos, como la prestación de servicios técnicos específicos (procesamiento de datos, notificaciones o apoyo en inspección) o como un mecanismo transitorio para avanzar hacia el establecimiento de un consorcio interadministrativo que desarrollara de forma plena las funciones necesarias para la gestión integral del sistema tributario.

Por último, debemos aclarar que una tercera posibilidad, como sería la constitución de una nueva agencia tributaria de titularidad mixta entre el Estado y las CCAA, no tiene encaje en la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público. El art. 84.2 de esta ley establece que la Administración General del Estado, ni por sí misma ni en colaboración con otras entidades públicas o privadas, puede crear ni ejercer control efectivo sobre ningún tipo de entidad distinta de las enumeradas en el artículo 84.1, que solo hace referencia a las agencias estatales. Desde una perspectiva práctica, la creación de una agencia tributaria mixta exigiría un desarrollo normativo complejo para definir *ex novo* su organización, estructura de gobierno, régimen jurídico y mecanismos de control. Esto se traduciría en la práctica, previsiblemente, en un incremento de los costes de funcionamiento del nuevo ente, así como en la aparición de importantes problemas de gobernanza.

En conclusión, consideramos que la opción más adecuada para materializar el modelo de ATI es la creación de un Consorcio AEAT-ATCA, ya que proporciona una solución jurídico-organizativa que permite instrumentar la gobernanza compartida, facilitar una coordinación más eficiente y, en definitiva, ofrecer una integración operativa de todas las administraciones tributarias participantes. Si bien su implementación requiere ajustes legislativos y procedimentales, no sencillos, estamos convencidos de que las ventajas superan a los inconvenientes asociados a su creación, lo que permitirá avanzar de manera efectiva hacia una gestión integrada y más eficiente del sistema tributario.

5.5. La organización del consorcio de administración tributaria

El consorcio AEAT-ATCA, tal como se ha propuesto, tiene como fin principal integrar todas las actividades de gestión tributaria, respetando las competencias estatales y autonómicas. Su actuación debe regirse por los principios de aplicación uniforme del sistema tributario, uso eficiente de los recursos disponibles, y minimización de los costes de administración y cumplimiento. Con este modelo de ATI, estructurado jurídicamente como un consorcio interadministrativo, se busca superar la fragmentación y las disparidades en la gestión tributaria entre administraciones. Asimismo, con esta fórmula se pretende mejorar la gestión de los recursos humanos y materiales, especialmente en lo relativo a la información relevante para el control tributario, con el fin de garantizar una aplicación homogénea de los tributos y mejorar el cumplimiento fiscal. Para fomentar la cooperación y la eficiencia operativa, como se ha argumentado, el consorcio debe contar con una estructura de gobernanza compartida entre la AEAT y las ATCA.

Principios que deben inspirar la organización del consorcio

La organización del consorcio, desde un punto de vista funcional, se sustentaría en tres principios básicos, necesarios para garantizar un desempeño eficaz y eficiente: la integración tecnológica e informativa, la planificación estratégica conjunta y la especialización funcional. La aplicación de estos principios resulta clave para lograr una coordinación efectiva entre la AEAT y las ATCA, para optimizar el uso de recursos, evitando duplicidades, y para mejorar la calidad del servicio prestado.

- Integración tecnológica e informativa

La fragmentación de la información entre distintas administraciones es, posiblemente, el mayor desafío para los países con una fuerte descentralización fiscal. Para abordarlo eficazmente, el consorcio debe disponer de una plataforma tecnológica común, centralizada y gestionada de manera conjunta. Esta plataforma garantizará el acceso en tiempo real a la información fiscal para todas las administraciones tributarias, conforme a los protocolos establecidos, facilitando la interoperabilidad, mejorando la eficiencia operativa y reduciendo la carga administrativa.

Asimismo, en un contexto donde la digitalización y la inteligencia artificial están transformando la administración pública, la gestión tributaria no puede quedar al margen de esta evolución. Por ello, el consorcio deberá promover la incorporación de tecnologías y herramientas avanzadas de inteligencia artificial y de *big data* para reforzar la detección de comportamientos de evasión fiscal, así como para optimizar los procesos de recaudación y asistencia al contribuyente.

- Planificación estratégica integrada

El consorcio debe permitir el desarrollo de una planificación estratégica conjunta en las principales áreas de funcionales de actuación: asistencia al contribuyente, gestión, inspección y recaudación. En este sentido, deberán establecerse planes de acción coordinados, que aprovechen la capacidad operativa de las administraciones consorciadas, asignándoles las tareas en función de sus fortalezas específicas y con criterios de eficiencia en el uso de los recursos humanos y materiales.

- Especialización funcional

La distribución de funciones operativas debe realizarse bajo criterios de especialización, asignando a cada administración las competencias en las que tenga mayor experiencia y capacidad técnica. De este modo, se logrará una gestión más eficiente, aprovechando al máximo los recursos disponibles. En este sentido, parece que conveniente que la AEAT sea responsable de gestionar e inspeccionar los tributos compartidos más complejos, como el IRPF, IVA y los Impuestos Especiales, además del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, las administraciones autonómicas podrían seguir gestionando el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, además de los tributos cedidos sobre el Juego y sus tributos propios.

Por lo que respecta a las administraciones autonómicas, la asignación de competencias más específicas les permitiría concentrar sus recursos en áreas en las que pueden ofrecer un valor añadido, como la mejora de la asistencia a los contribuyentes o en las actividades de recaudación. Al reorganizar funcionalmente la gestión de los tributos, las

ATCA podrían destinar una mayor parte de sus recursos a proporcionar servicios más personalizados y cercanos al contribuyente, optimizando la atención y facilitando el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Esta estrategia no solo podría contribuir a aumentar la eficiencia operativa, sino que también fomentaría la colaboración con los contribuyentes en un entorno más accesible, lo que redundaría en mejoras del nivel de cumplimiento fiscal.

- La estructura organizativa del consorcio

Las actuaciones del consorcio AEAT-ATCA deben estar regidas, en la práctica, por un consejo directivo que actuará como órgano de gobernanza compartida. Este será responsable de la toma de decisiones estratégicas y operativas, garantizando que las políticas de administración tributaria adoptadas sean coherentes y uniformes en todo el territorio de régimen común. Entre sus funciones estará garantizar la aplicación homogénea de la normativa tributaria, gestionar los protocolos de intercambio de información entre las administraciones y asegurar la asignación adecuada de los recursos comunes. Igualmente, el consejo directivo debe aprobar los planes de selección de personal, la organización de los planes formativos, así como la contratación de los medios tecnológicos.

Su funcionamiento debe reflejar la colaboración continuada, no puntual, entre el Estado y las comunidades autónomas, con la AEAT como líder operativo, pero con un fuerte papel de las ATCA en la toma de decisiones y en la supervisión de las actividades realizadas. Este papel preeminente de la AEAT está justificado en que es la entidad con la mayor capacidad operativa en términos de recursos disponibles para desarrollar las actividades de administración tributaria y de experiencia en este ámbito. Por ello, parece lógico que sea la AEAT la encargada de la gestión de los principales tributos, como hemos dicho. También sería la encargada de diseñar y ejecutar los planes de inspección, así como del desarrollo y mantenimiento de la plataforma tecnológica común, asegurando que todas las administraciones tengan acceso a una infraestructura actualizada y funcional.

Las ATCA, seguirían gestionando sus tributos patrimoniales, los gravámenes sobre el juego y los tributos propios que puedan establecer las CCAA. En el desarrollo de estas actividades, las ATCA deben beneficiarse de la coordinación, tanto con la AEAT como con cada una de sus pares. Las ATCA mantendrán su autonomía normativa, participando activamente en los procesos de planificación estratégica del consorcio y se beneficiarán de los recursos tecnológicos y humanos proporcionados por la AEAT. Esta colaboración garantizará que la gestión de los tributos cedidos que se encarguen de realizar se lleve a cabo bajo los mismos estándares de calidad y en todas las CCAA.

- La financiación del consorcio

El consorcio deberá gestionar las inversiones en infraestructura tecnológica y su mantenimiento, así como el gasto de personal y la organización de planes de formación, asegurando que los recursos se distribuyen de manera eficiente y homogénea a lo largo de todo el territorio. La financiación de los costes operativos y de inversión se debe realizar de forma equitativa, en función de la participación de cada administración en las actividades desarrolladas en el ámbito de actuación del consorcio. En este sentido, las comunidades autónomas deberán contribuir al presupuesto del consorcio en función, entre otras variables, de los tributos cedidos que gestionen, mientras que el Estado

debería asumir la parte restante correspondiente a los tributos cedidos y a los de asignación exclusivamente estatal.

Además, las CCAA deberían asumir los costes de gestión de los tributos propios que, en cada caso, les corresponda, así como de aquellos que gestionen en virtud de las competencias establecidas. El esquema de contribución deberá diseñarse de forma detallada y ser aprobado por el consejo directivo del consorcio. Periódicamente deberá ser revisado, con el horizonte temporal que se determine. Esa revisión garantizará que las contribuciones de las distintas administraciones se ajusten a los cambios relativos que se vayan produciendo, así como a la evolución de las competencias tributarias asignadas.

El esquema de financiación aprobado debe garantizar que el consorcio sea autosostenible, operativamente eficiente y capaz de adaptarse a los cambios que puedan surgir a lo largo del tiempo. Asimismo, la aprobación conjunta del Estado y las CCAA debe llevarse a cabo con total transparencia, asegurando la participación de todas las partes interesadas en la toma de decisiones económicas.

6. Síntesis de conclusiones

Este trabajo ha analizado la propuesta de traspaso de competencias de administración tributaria a la Agencia Tributaria de Cataluña, contenida en el acuerdo PSC-ERC de agosto de 2024, desde una perspectiva económica y jurídica. La evaluación realizada muestra que la implantación de un modelo en el que la ATC asuma la gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los tributos generados en Cataluña, con independencia de su titularidad, generaría importantes disfuncionalidades. Además de su dudoso encaje constitucional, estamos convencidos de que ese modelo fragmentaría la administración tributaria en España, dificultando la coordinación interadministrativa, incrementando los costes operativos y comprometiendo la capacidad del Estado para garantizar un cumplimiento fiscal homogéneo en todo el territorio, y en última instancia, para asegurar una financiación suficiente de sus competencias de gasto.

Frente a este modelo de descentralización extrema, el estudio argumenta en favor de la adopción de un modelo de administración tributaria integrada, tal como se concibe en el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Autonómica de 2017. La ATI se fundamenta en un esquema de cooperación y gobernanza compartida entre la AEAT y las 15 administraciones tributarias de las CCAA de régimen común.

Para la articulación jurídica de esta propuesta de ATI, el trabajo opta por la figura del consorcio interadministrativo, regulado en la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, como figura más adecuada para configurar esta integración. Se descarta la alternativa de las encomiendas de gestión, al considerar, de forma motivada, que esta figura no permite una integración real de funciones, sino una simple delegación operativa, lo que impediría la planificación estratégica conjunta y la optimización de recursos. Asimismo, se rechaza la posible creación de una nueva agencia de titularidad mixta, ya que se considera que esta opción no tendría cabida en el actual régimen jurídico español, y supondría una alteración innecesaria de la arquitectura institucional existente.

Un aspecto clave del análisis es que la ATI no debe confundirse con la simple agregación de 15 consorcios bilaterales AEAT-ATCA. Esa opción, como se ha argumentado, no lograría los objetivos de integración, eficiencia y uniformidad en la aplicación del

sistema tributario buscados. Además, la fragmentación de la administración tributaria en múltiples consorcios bilaterales generaría problemas de duplicidad, heterogeneidad en la gestión y pérdida de las economías de escala, además de dificultar la coordinación horizontal entre las distintas administraciones y aumentar los costes de coordinación para la AEAT.

Si bien lo óptimo desde una perspectiva de eficacia administrativa y equidad sería que las administraciones tributarias del País Vasco y Navarra se incorporaran también a este modelo de ATI, es poco realista esperar que renuncien a su régimen foral, amparado en la Disposición Adicional 1ª de la Constitución. A pesar de las evidentes ganancias en términos de eficiencia operativa, simplificación administrativa y mejora del cumplimiento fiscal que supondría la integración de estas dos comunidades en un Consorcio AEAT-17 ATCA, el marco constitucional actual permite a estos territorios mantener su autonomía fiscal, aun cuando ello implique una menor eficiencia en la administración de los tributos a nivel de todo el territorio nacional.

En definitiva, nuestra valoración de la propuesta del acuerdo PSC-ERC, para impulsar una descentralización total de la gestión tributaria en Cataluña, es que no solo es jurídicamente cuestionable, sino que representa una opción poco recomendable desde el punto de vista de la eficiencia económica, la eficacia y la equidad interterritorial. En cambio, el modelo de administración tributaria integrada que proponemos como alternativa en este trabajo es una opción más adecuada. Su superioridad radica en sus atributos para mejorar la eficiencia, facilitar la coordinación entre los distintos niveles de gobierno, promover el cumplimiento fiscal y garantizar la aplicación uniforme del sistema tributario en todo el territorio, todo ello sin comprometer la autonomía tributaria de las comunidades autónomas.

Referencias

- Berg-Dick, P., Carreau, M., Field, D. y Ethier, M. (2008): "Tax coordination under the Canadian tax system", en N. Bosch y J. M. Durán (eds.), *Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada*. Cheltenham, UK: Edward Elgar. pp. 169-192.
- Bird, R. M. (2015): "Fiscal decentralization and decentralizing tax administration: Different questions, different answers", *International Center for Public Policy Working Papers*, 15-09. <https://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1201&context=icepp>
- Carmona, A. (2024): "La financiación singular en el diván constitucional", *El País*, 18/09/2024. <https://elpais.com/opinion/2024-09-18/la-financiacion-singular-en-el-divan-constitucional.html>
- Comisión de Expertos (2017). *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública. https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacionccaa/informe_final_comision_reforma_sfa.pdf
- Gagné-Dubé, T. (2023): "Constraints on Provincial Fiscal Autonomy Arising from Tax Collection Agreements", *Canadian Tax Journal*, 71(3): 735-747.
- Gascón, J. (2014): "La gestión de los impuestos: en busca de una administración tributaria eficiente", *Papeles de Economía Española*, 139: 153-173.

- Hasseldine, J. (2010): "The administration of tax systems", en E. Albi y J. Martínez-Vázquez (eds.), *The Elgar Guide to Tax Systems*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing. pp. 360-373.
- López Basaguren, A. (2024): "Un Estado fiscalmente debilitado", *El Correo*, 02/08/2024. <https://www.elcorreo.com/opinion/tribunas/alberto-lopez-basaguren-estado-fiscalmente-debilitado-20240802000253-nt.html>
- López Laborda, J. (2024): "El acuerdo de 'financiación singular' para Cataluña: valoración en un marco de incertidumbre", *Apuntes*, 2024/34, Fedea. <https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2024/ap2024-34.pdf>
- Martínez-Vázquez, J. (2015): "Tax assignments at the regional and local levels", en E. Ahmad y G. Brosio (eds.), *Handbook of Multilevel Finance*, cap. 14. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing. pp. 358-388.
- Oates, W. E. (1972): *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Oates, W. E. (2005): "Toward a second-generation theory of fiscal federalism", *International Tax and Public Finance*, 12: 349-373.
- Onrubia, J. (2016): "Financiación autonómica y administración tributaria: una propuesta de modelo integrado de gestión", *Mediterráneo Económico*, 30: 231-271.
- Oliver, P. C. (2024): "Fiscal Federalism and the Federal Spending Power: A Legal and Constitutional Analysis", en A. Lecours, D. Béland, T. Tombe y E. Champagne (eds.), *Fiscal Federalism in Canada: Analysis, Evaluation, Prescription*. Toronto: University of Toronto Press.
- Ridao i Martín, J. (2025): "El modelo de financiación singular para Catalunya: Reflexiones sobre su posible encaje constitucional", *Apuntes*, 2025/01, Fedea. <https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2025/ap2025-01.pdf>
- Ruiz Almendral, V. (2024): "El (difícil) encaje constitucional de la propuesta de financiación singular para Cataluña", *Apuntes*, 2024/33, Fedea. <https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2024/ap2024-33.pdf>
- Slemrod, J. y Gillitzer, C. (2014): "Insights from a Tax-systems Perspective", *CESifo Economic Studies*, 60 (1): 1-31.
- Shoup, C. S. (1969): *Public Finance*. Chicago, IL: Aldine Publishing Company.
- Tajadura, J. (2024): "Privilegios forales y financiación autonómica", *El Mundo*, 15/10/2024. <https://www.elmundo.es/opinion/2024/10/15/670ce982e85ece9a378b458a.html>
- Winer, S. L. (2025): "Reassignment and the Power to Tax in a Federal State: Canada, 1867-2024", *CESifo Working Paper*, No. 11678. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5153475>