

Opinión profesional

1 ¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro

PEDRO ENRIQUE BARRILAO GONZÁLEZ

Abogado, Doctor en Economía Aplicada. Subdirector del Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Granada.

ISSN 1132-8576

Revista Quincena Fiscal 10

Sumario:

- I. Introducción
- II. Recaudación potencial: Indicador de eficacia
- III. Recaudación potencial: Análisis de los derechos pendientes de cobro
- IV. Análisis de los derechos pendientes de cobro. Período 1994-2009
 - A. Análisis por Capítulo de Ingresos
 - B. Análisis de los impuestos más significativos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido
 - C. Relación entre los Ingresos por Actos de Liquidación y los Saldos Pendientes de Cobro. Cálculo del ratio SPIAL
 - D. Relación entre los Ingresos Tributarios Afectos al Presupuesto de ingresos del Estado y los Saldos Pendientes de Cobro. Cálculo del ratio SPCITAPE
- V. Derechos pendientes de cobro: un grave problema
- VI. Conclusiones
- VII. Bibliografía

RESUMEN: El objetivo que ha impulsado este trabajo es aproximarse a la eficacia de la Administración tributaria española como organización utilizando un indicador de gestión, en este caso los derechos pendientes de cobro. Desde la creación de la AEAT se observa cómo el contribuyente ha desplazado su oposición de las fases de Inspección y Gestión a la de Recaudación, generando un gran volumen de deuda pendiente de ser cobrada a pesar de haber detectado el hecho imponible no declarado. El importe de estas deudas alcanza los 40.394 millones de euros en 2012, lo cual es sumamente alarmante por la incertidumbre sobre si podrán cobrarse y con ello incrementar los ingresos tributarios.

En el periodo analizado en este trabajo, desde 1994 a 2012, se muestra el hecho de la concentración cada vez mayor de créditos pendientes en el Impuesto sobre Sociedades e IVA, en contraposición al Impuesto sobre la Renta. Este volumen de impagados alerta de la necesidad de tomar algunas medidas, ya que no se ha cumplido con el fin último de una Administración tributaria que consiste en conseguir que el contribuyente satisfaga sus obligaciones tributarias con arreglo a los principios del artículo 31 de la Constitución. En consecuencia, liquidada la deuda, ésta no ha sido cobrada, lo que supone un derroche de recursos que muestran la ineficiencia en que puede incurrir esta Administración.

ABSTRACT: The aim behind this investigation was to accomplish an in depth study on the efficacy of the Spanish Tax Agency by means of using a performance indicator, in the present case, the unpaid debts. As of the establishment of the Tax Agency, we may see how the taxpayer has gradually stopped objecting during the inspection and management phases and has begun to object to the debt collection phase, creating a large amount of pending taxes owed to the Agency in spite of it having discovered the undeclared tax obligation. The amount of these debts was 40.394 million Euros in 2012, which is a significantly alarming figure due to the uncertainty of whether these amounts shall be paid and hence, being able to increase the tax inputs. During the timeframe which has been studied in the aforementioned investigation, id est, from 1994 to 2012, we can see that there is an increase of pending credits related to Company Tax and Value Added Tax, as opposed to Income Tax. This volume of pending payments sets the alarm about the need to implement certain measures. The final goal of the Tax Agency has not been achieved, that is, to pursue that the taxpayer fulfills his tax obligations as per article 31 of the Spanish Constitution. As a consequence of this, once the taxes pending of payment are detected, the debts are not paid, and this leads to a waste of resources that puts forward the inefficiency in which this Administration may incur.

PALABRAS CLAVE: Agencia Tributaria, Agencia Estatal de la Administración Tributaria, productividad, Administración Pública, recaudación potencial, saldos pendientes de cobro, eficacia recaudatoria.

KEYWORDS: Tax Agency, State Agency for Tax Administration, productivity, public administration, potential collection, outstanding balance, collection efficiency.

Fecha recepción original: 15 de Mes no válido de 1202

Fecha aceptación: 15 de Mes no válido de 0903

I. INTRODUCCIÓN

La eficacia de una Administración tributaria es fundamental para el saneamiento de las finanzas públicas y para la reducción del fraude fiscal. De hecho, un sistema fiscal será válido en cuanto sea eficaz la Administración encargada de aplicarlo (LASHERAS Y HERRERA, 1991). En la medida en cómo se administre el sistema tributario, afectará a su eficiencia y, desde luego, a su recaudación (RUBIO GUERRERO, 2010). En la Administración tributaria nos encontramos ante una organización diferente, su importancia destaca en el hecho de que cuando funciona adecuadamente y genera confianza, contribuye a un sólido desarrollo económico (CIAT, 2000) o al contrario, una Administración inefectiva puede socavar la política fiscal (FARÍA Y YUCELIK, 1995).

Por ello, un sistema fiscal no debe ser estudiado exclusivamente desde la óptica de la estructura impositiva y de la cuantificación del hecho imponible, sino que, además, debe ser analizado desde la vertiente de la estructura, eficiencia y eficacia de la Administración tributaria que como organización lo gestiona (JIMÉNEZ Y BARRILAO, 2001). La tendencia a equilibrar el déficit mediante un incremento de la presión fiscal podría ser sustituida por un control más riguroso sobre la gestión del sistema tributario, evitando prácticas de fraude (RUBIO DELGADO, 1996). Por tanto, el aumento de ingresos tributarios puede venir también por un aumento de la eficacia y una reducción del fraude fiscal (RUIBAL, 2008), lo que puede solucionar los graves problemas de déficit de los Estados como consecuencia de la grave crisis

económica.

Las administraciones tributarias son organizaciones técnico-profesionales encargadas de la ejecución de las leyes tributarias que normalmente no tienen competencias para el diseño de la política tributaria y deben estar aisladas de las presiones políticas. Sin embargo, deben estar sujetas a rendir cuentas frente a un órgano político sólo en los aspectos concernientes a la implantación y ejecución de las normas. Si bien, deben ser controladas en su aspecto técnico, en la rendición de cuentas y en los resultados que ofrece. En consecuencia, las administraciones tributarias deben ser órganos independientes de las políticas tributarias, pero controlados y fiscalizados por el Tribunal de Cuentas o expertos independientes que mediante sus investigaciones muestren el funcionamiento de éstas (VELARDE, 2006).

Para conocer el rendimiento de una administración es conveniente la realización de unos indicadores, los cuales han demostrado su utilidad, aunque no han cubierto las expectativas (OCDE, 2007). A pesar de ello, cada vez más países los están empleando en sus sistemas presupuestarios. La implantación de indicadores de desempeño o de resultados puede servir para señalar cómo se comporta una determinada administración o dependencia integrada en ésta. De hecho, algunas dependencias los emplean para determinar cuántos recursos asignar, qué gasto recortar o programas eliminar. Entre los indicadores de rendimiento más usados que pueden revelar ciertos resultados de las administraciones tributarias, nos encontramos con los siguientes: cumplimiento voluntario; eficacia; satisfacción con el servicio; y, costes de gestión.

Este trabajo se ha abordado desde la perspectiva de la eficacia, en un análisis aplicado a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). Este tipo de investigaciones suponen un reto a nuestro entender difícil, básicamente por la escasez de investigaciones, ausencia de datos para el análisis (HASSELDINE, 2010) y de información (ONRUBIA, 2010). No se han realizado estudios suficientes que midan la eficiencia y la eficacia de la Administración tributaria y que puedan alcanzar afirmaciones tales como si ésta cumple los fines para los que fue diseñada, es decir, el cumplimiento universal del sistema tributario, o si, por el contrario, esta Administración está limitada en la consecución de sus objetivos, de tal manera que sería conveniente la adopción de determinadas reformas. HASSELDINE (2010) pone de manifiesto los pocos estudios disponibles sobre resultados, su medición y, sobre la productividad y eficiencia, de las oficinas tributarias de un país. Anteriormente, las investigaciones se dirigían más a los sistemas impositivos y la necesidad o no de reformas pero, afortunadamente, estudios más recientes se están dirigiendo hacia la organización que gestiona los tributos.

El objetivo que ha impulsado este título es aproximarse a la eficacia de la Administración tributaria española como organización, utilizando para ello unos indicadores que nos ofrezcan una visión de la gestión realizada, en este caso los saldos pendientes de cobro (SPC)¹. Esta tarea no ha sido fácil, la ausencia de datos ha sido importante², el cambio de serie en los datos disponibles es frecuente, la obtención de los mismos ha sido difícil y, por último, la interpretación que se ha hecho de éstos ha sido escasa. A pesar de todo ello, se ha estudiado la evolución de los ingresos que gestiona la AEAT y el pendiente de cobro desde 1994 a 2012, con ello se trata de mostrar la recaudación potencial que podría alcanzar la AEAT de conseguir la máxima eficacia en la gestión de sus actos.

II. RECAUDACIÓN POTENCIAL: INDICADOR DE EFICACIA

La divergencia existente entre la recaudación efectiva y la potencial pone en evidencia la eficacia del sistema de gestión de tributos o de la Administración tributaria, en este último caso puede ser un buen indicador del funcionamiento de ésta. En la medida en que la recaudación potencial se aleje de la recaudación efectiva puede dejar sin efecto el precepto constitucional (artículo 31) que establece la contribución a los gastos públicos de acuerdo a los principios de universalidad, individualidad, igualdad y progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica. Sin embargo, los conceptos recaudación efectiva y recaudación potencial no son pacíficos, teniendo múltiples acepciones, como veremos.

En el actual panorama económico, las organizaciones están en una constante búsqueda de formas para ser más eficaces. Las administraciones tributarias a nivel mundial no son inmunes a estos retos, y un indicador clave de su eficacia lo constituye si logran equilibrar «la brecha de la recaudación de impuestos», es decir, la diferencia entre lo que podría ser recaudado y lo que en realidad se recauda, cifras importantes que inciden en la equidad (MACHO-STADLER Y PÉREZ, 2005). La consecución de los objetivos que definen la función de las administraciones tributarias es, por una parte, favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por otra, dificultar al máximo el incumplimiento intencional (ESTELLER, 2005).

Entre diversas acepciones, la recaudación potencial puede ser entendida como variable de referencia para los objetivos cuantitativos de cualquier Administración tributaria, ya que ésta debe hacer cumplir con generalidad las obligaciones tributarias, lo que no se consigue hasta que se produce el ingreso de la cuota defraudada. Por ello la recaudación potencial de un sistema tributario se podría definir como la que se obtendría de tener un cumplimiento tributario total. La diferencia entre la recaudación potencial y la efectiva corresponde a la evasión tributaria o fraude fiscal, el *margen de fraude* (SEVILLA, 2006), o la *ineficacia* de la organización que gestiona los tributos. JIMÉNEZ Y BARRILAO (2005), añaden a la recaudación potencial, además del fraude como hecho imponible no localizado, los hechos imponibles descubiertos y no recaudados por ineficacia de la Administración tributaria.

El concepto de Recaudación Potencial no es pacífico ni único, según la revisión de la literatura encontramos:

La recaudación potencial es el nivel máximo que, según las leyes impositivas vigentes, podría recaudarse en ausencia de evasión fiscal (FUENTES, 2010).

La recaudación potencial sería aquella que correspondería en función de los hechos imponibles imputables a cada territorio estimado por sus condiciones macroeconómicas (JIMÉNEZ et al., 2010).

La recaudación potencial equivale a la recaudación máxima que permiten, en cada caso, las normas tributarias vigentes. Es decir, la recaudación que obtendría una Administración tributaria si lograra que todos los contribuyentes cumplieran correctamente con sus respectivas obligaciones tributarias (SEVILLA, 2006).

El potencial tributario estructural es la recaudación esperada que un gobierno puede extraer de su sector privado, mediante la aplicación de un sistema tributario óptimo, consideradas las condiciones económicas y sociales vigentes en el país (LEMGRUBER, 2006).

La recaudación potencial es aquella que sería recaudada si ningún contribuyente voluntariamente violara la ley y si, en promedio, los errores involuntarios sumaran cero (DAS-GUPTA Y MOOKHERJEE 1998).

El potencial tributario se alcanza cuando en un país no existe una combinación posible, dados los recursos existentes, que genere una recaudación mayor (VARSAÑO et al., 1998).

Se entiende por recaudación potencial de un sistema tributario la que se obtendría con un cien por ciento de cumplimiento tributario y sin la aplicación de excepciones a las normas generales de los tributos (ESCOBAR, 2006).

La recaudación potencial se entiende como la totalidad de los ingresos brutos más los derechos pendientes de cobro (JIMÉNEZ Y BARRILAO, 2005).

La recaudación potencial puede ser analizada desde sus distintas acepciones, y ello nos llevaría, por ejemplo, a considerarlo desde la perspectiva del margen de fraude, a considerar los instrumentos o mecanismos utilizados por los defraudadores para conseguir eludir el pago del tributo, o desde la

perspectiva del contribuyente a sopesar los riesgos³⁾ o incluso a determinar si hay un potencial tributario⁴⁾ (LEMGRUBER, 2007), cuando se desconoce claramente el margen de economía informal⁵⁾. Obviamente, el avance de las economías nos lleva a recorridos más complejos, en especial las tramas organizadas de fraude⁶⁾.

Lo que si podemos decir es que la evasión y la ineficacia de la Administración tributaria son las razones por las cuales la recaudación de acuerdo con las variables macroeconómicas de un país⁷⁾ y la verdaderamente recaudada, no coinciden. Además, si añadimos lo que no recaudamos por ineficacia de la Administración tributaria cuando ha descubierto el hecho imponible, tenemos la brecha⁸⁾ entre la recaudación real y la recaudación potencial⁹⁾. Cuanto más efectiva sea una Administración tributaria la brecha anterior será menor. Los métodos de estimación del potencial tributario tienen el inconveniente de que, de tener series homogéneas relativamente extensas, no pueden matizar los cambios normativos en las bases y en las cuotas (SALIM 2007)¹⁰⁾. La Dirección General de Impuestos en Francia, también ha reformado su estructura buscando el acercamiento a la recaudación potencial (LIEB, 2007), sin olvidar las acciones tendentes a favorecer la conciencia fiscal, para lo cual elaboró una «Carta del contribuyente» a finales del 2005, recapitulando derechos y deberes.

En definitiva, la misión de la Administración tributaria es que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias¹¹⁾, así como la de los sistemas tributarios debería ser el recaudar los recursos de la forma más eficiente y asegurar una distribución equitativa de la carga tributaria (VILLELA, 2007). Por tanto, y desde nuestra perspectiva, debe ser misión de las administraciones tributarias alcanzar la recaudación potencial, mejorando su eficacia¹²⁾.

III. RECAUDACIÓN POTENCIAL: ANÁLISIS DE LOS DERECHOS PENDIENTES DE COBRO

Con las consideraciones expuestas a lo largo de este trabajo, siguiendo a JIMENEZ Y BARRILAO (2005), la recaudación potencial de la AEAT¹³⁾ puede ser calculada como la totalidad de los ingresos brutos más los derechos pendientes de cobro. Éstos se corresponden con los créditos que a pesar de estar contabilizados como derechos reconocidos, por razones diversas, no han sido hasta ese momento gestionados. Estos derechos o saldos pendientes de cobro, se pueden conceptuar como deudas de los contribuyentes liquidadas y contraídas con la Administración que todavía no han sido canceladas (por ingreso, prescripción, insolvencia u otras causas).

Desde la creación de la AEAT se observa cómo el contribuyente ha desplazado su oposición de las fases de Inspección y Gestión a la de Recaudación (JIMÉNEZ Y BARRILAO, 1998). El volumen de deuda que es necesario gestionar para ser cobrada se puede acumular por no estar suficientemente bien formalizada o haber sido girada sin una preparación documental suficiente para el cobro, provocando que la deuda no se gestione y que el importe del pendiente se vaya acumulando alcanzando cifras alarmantes.

El análisis de los saldos pendientes de cobro nos pondrá de manifiesto cuál es el importe pendiente de ser recaudado por parte de la AEAT, señalando qué capítulos e impuestos son más difíciles de recaudar, a pesar de haber sido descubierto el hecho imponible.

El estudio de estas magnitudes en la gestión de la AEAT es de suma importancia, pues su elevado importe puede reflejar una cierta ineficacia en la forma de actuar. En este sentido, basta comprobar cómo en el año 2012 el importe de estos derechos ascendía a 40.394 millones de euros. Comparando esta cantidad, con el total de ingresos obtenidos por la AEAT en ese mismo año, que fue de 8.245 millones de euros, se observa cómo el saldo pendiente representa casi cinco veces más de lo que gestiona esta organización por la actuación de sus propios órganos.

En esta línea de conocer la evolución de los SPC, se ha creado el ratio llamado SPICAL, que establece una estrecha relación entre los SPC y los Ingresos por Actos de Liquidación (IAL), configurado como el ratio que compara los SPC totales con los IAL totales (SPC_T/IAL_T), donde «T» representa el total de los SPC en el

numerador, como de los IAL en el denominador. Este ratio nos indicará que si tenemos en cuenta la recaudación de un año de la AEAT por ingresos propios, para poder obtener el importe de los SPC del mismo año sería necesario multiplicar los IAL por el dígito resultante del SPCIAL. Igualmente se aplicará este ratio para los Capítulos del Presupuesto de Ingresos y los impuestos más significativos del mismo sustituyendo T por C (Capítulo) o por I (Impuesto).

Es consecuencia, el ratio SPCIAL para el Impuesto sobre la Renta, a modo de ejemplo para cualquiera de los años considerados, nos ofrece el valor de cuánto se tendría que incrementar la recaudación de ese impuesto para poder saldar el importe de los saldos pendientes por dicho impuesto, en un año concreto. Es decir, si el valor es 5, significa que la AEAT por Renta tendría que recaudar en ese año 5 veces más de lo recaudado por ese impuesto, para poder cubrir el mismo importe de los saldos pendientes por Renta.

Igualmente, para observar la evolución de los SPC, hemos creado el ratio llamado SPCITAPE, que establece una estrecha relación entre los SPC y los Ingresos Tributarios Afectos al Presupuesto de Ingresos (ITAPE), configurado como aquél que compara los SPC totales con los ITAPE totales $(SPC_T/ITAPE_T) \times 100$, donde «T» representa el total de los SPC en el numerador, como de los ITAPE en el denominador. Este ratio nos indicará en términos porcentuales lo que representan los SPC con respecto a los ITAPE. Al igual que en el SPCIAL, se aplicará este ratio para los Capítulos del Presupuesto de Ingresos y los impuestos más significativos del mismo sustituyendo T por C (Capítulo) o por I (Impuesto).

IV. ANÁLISIS DE LOS DERECHOS PENDIENTES DE COBRO. PERÍODO 1994-2009

A. ANÁLISIS POR CAPÍTULO DE INGRESOS

En este apartado se detalla el importe de los Saldos Pendientes de Cobro teniendo en cuenta a qué Capítulo¹⁴⁾ de Ingresos hace referencia. Posteriormente, dentro de cada uno de ellos ofreceremos información de los impuestos más significativos que, por otro lado, son los que más importe presentan en el Presupuesto de Ingresos del Estado.

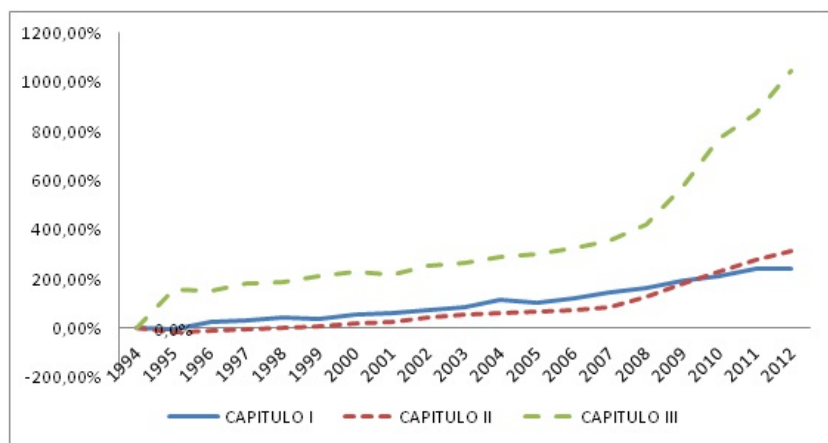
El cuadro 1 detalla la magnitud que representan los SPC para cada uno de los conceptos al inicio del período (ejercicio 1994) y al final de la etapa analizada (ejercicio 2009). A lo largo de estos años, se observa cómo se ha cuadruplicado en términos agregados el importe de los SPC. El importe obtenido representa casi cinco veces lo que recauda la AEAT por los actos en los que tiene una actuación directa (como se verá más adelante), lo cual representa una cifra verdaderamente preocupante.

Concepto	1994	2012
RENTA	4.141.202	8.143.653
SOCIEDADES	1.896.073	12.435.171
NO RESIDEN	0	151.508
RESTO	26.751	26.481
CAPÍTULO I	6.064.026	20.756.813
IVA	3.060.227	13.160.190
IMPUESTOS ESPECIALES	173.230	361.480
TRÁFICO EXT	10.506	92.316
RESTO CAPÍTULO II	49.764	5.550
CAPÍTULO II	3.293.727	13.619.536
TASAS JUEGO	31.493	
RECARGO AUTOLIQUIDACIÓN	149.808	160.246

RECARGO DE APREMIO	0	4.087.035
I DEMORA	284.687	410.794
SANCIONES	56.657	1.061.589
TASAS DEL ESTADO	0	40.274
RESTO CAPÍTULO III	1.845	258.459
CAPÍTULO III	524.491	6.018.397
TOTAL CONCEPTOS	9.882.244	40.394.746

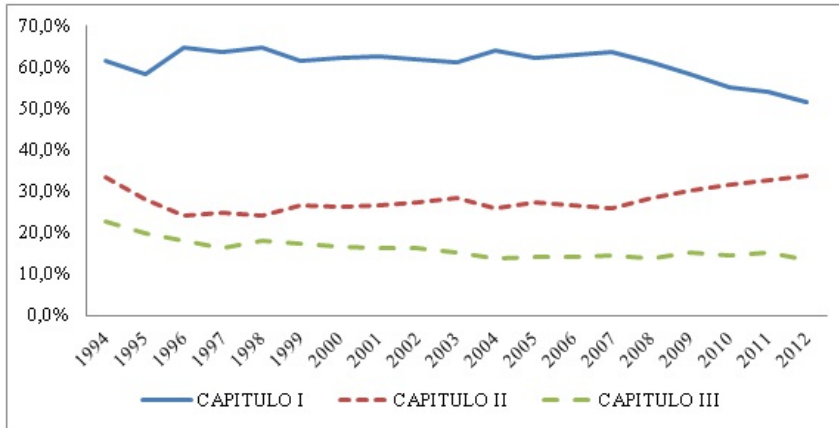
Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia. Miles de Euros

Para poder analizar el comportamiento de esta magnitud se ha realizado la ilustración 1 en la que podemos observar la evolución de los SPC de los Capítulos I¹⁵⁾, II¹⁶⁾ y III¹⁷⁾ del Presupuesto. Mediante esta ilustración constatamos que todos los capítulos mantienen una senda creciente en los SPC, de tal manera que el Capítulo I tiene un incremento de un 242% con respecto a 1994, el Capítulo II obtiene un mayor incremento, ya que llega a aumentar en un 313% respecto al año base, y el Capítulo III es el que más crece, ya que llega a incrementarse en un 1.047% respecto a 1994.



Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia.

En relación al porcentaje que representan los SPC de cada Capítulo sobre el total para cada uno de los años del período 1994-2012, la ilustración 2 nos muestra cómo hay una representatividad más o menos constante a lo largo de los años analizados. El Capítulo I está en torno al 60% del total de cada año, con una caída porcentual en los últimos años en beneficio del resto de capítulos. El Capítulo II representa alrededor del 30%, y el Capítulo III un 10% del total de los SPC de cada uno de los años que conforman el período.

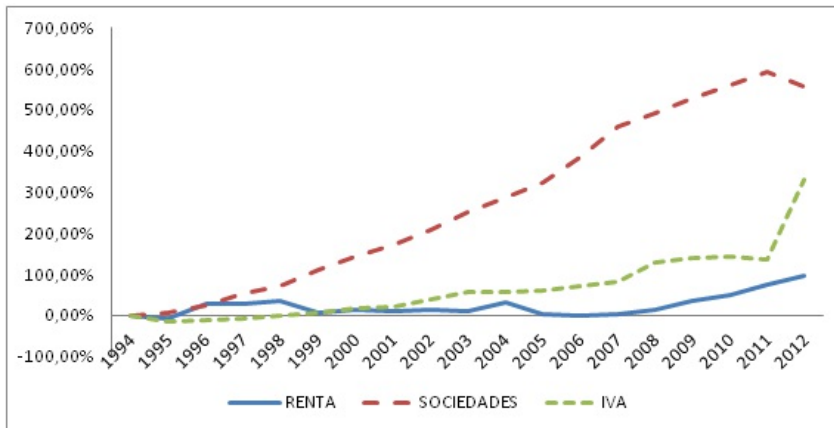


Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia.

B. ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS MÁS SIGNIFICATIVOS: IMPUESTO SOBRE LA RENTA, IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En este contexto es interesante conocer la evolución de los distintos impuestos más significativos del presupuesto, en concreto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor añadido, ya que esto nos permitirá observar en qué impuestos se concentran en mayor medida los SPC, lo que puede ofrecer un indicador de qué impuestos son los que suponen mayor dificultad para el cobro por parte de la AEAT. A estos efectos, se ha elaborado la ilustración 3 donde reflejamos, con respecto a 1994, la evolución de cada una de estas figuras impositivas en relación al pendiente de cobro.

Destaca el Impuesto sobre Sociedades ya que mantiene una senda de crecimiento muy superior al resto de los impuestos considerados. Ésta es la figura impositiva donde más han evolucionado los SPC, alcanzando su incremento máximo acumulado en el ejercicio 2011, con un 594% respecto a 1994. En el último de los años analizados (2012) se produce un descenso en el pendiente de cobro por este impuesto. Además, Sociedades alcanza un incremento de un séxtuplo más que Renta y cerca del doble que IVA. En concreto, Renta mantiene unos niveles de SPC muy constantes a lo largo del período. Sin embargo, en los últimos años se está produciendo un fuerte incremento de SPC en Renta. En relación al IVA, éste alcanza el 330% de aumento en el período, con un llamativo crecimiento en 2012.



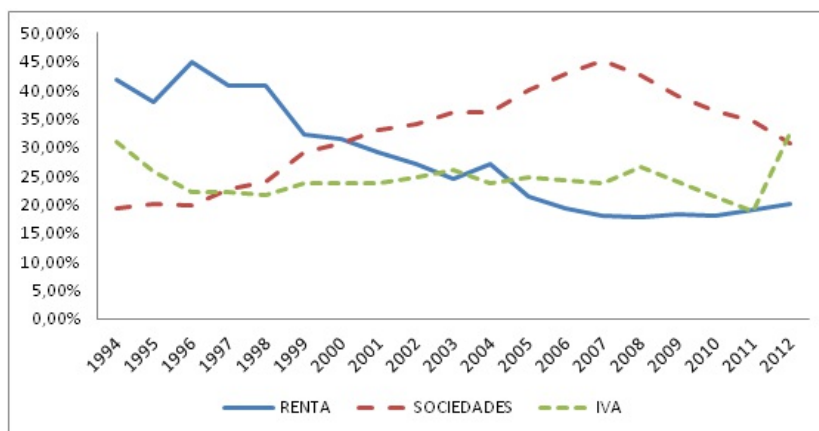
Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia.

Estos datos inciden sobre la cuantía del Capítulo I, análisis realizado en el epígrafe anterior, dado que

este fuerte incremento de Sociedades compensa al mantenimiento de Renta, lo que hace que este Capítulo no destaque en términos de incremento.

La representatividad de cada uno de los Impuestos -Renta, Sociedades e IVA- en el total de cada ejercicio por SPC queda reflejada en la ilustración 4. Se observa el importante porcentaje que representa Renta en los dos primeros años, decayendo de forma progresiva a partir de 1996, donde alcanzó el 44,9% del total, pasando a representar el 20,6% en 2012. Sociedades comienza en un 20% en 1994, alcanza su máximo en el ejercicio 2008 con un 42,6% y, en los últimos años, desciende hasta alcanzar el 30,8% del total. Por último, IVA es el que mantiene cierta estabilidad en cuanto a su porcentaje respecto al total hasta 2011, alrededor del 25%, pero en el último año (2012) aumenta su peso sobre el total representando el 32,58%.

En consecuencia, se pone de manifiesto que Sociedades es el Impuesto sobre el que la AEAT es menos eficaz en términos de cobro. Es lamentable que tras la dificultad de descubrir el hecho imponible, dificultad que quizás sea mayor en el Impuesto de Sociedades por los escasos datos en la fuente, se genere una deuda a favor de la Administración tributaria pero no se produzca el ingreso, lo que provoca un claro y descompensado aumento de los SPC en Sociedades. Esto ocurre, aunque en menor medida, en IVA, especialmente por los preocupantes de datos que ofrece en el ejercicio 2012. En definitiva, es en Renta donde se produce una menor acumulación de SPC, pues tras este Impuesto hay una fuente de renta y en algunos casos manifestaciones de riqueza que hacen más fácil el trabajo de la AEAT para asegurar su cobro.



Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia.

C. RELACIÓN ENTRE LOS INGRESOS POR ACTOS DE LIQUIDACIÓN Y LOS SALDOS PENDIENTES DE COBRO. CÁLCULO DEL RATIO SPIAL

Los IAL representan la recaudación que se deriva de los actos de liquidación y gestión recaudatoria, o de otros actos administrativos acordados o dictados por la AEAT. El conjunto de estos ingresos, está constituido por la recaudación bruta de los Ingresos Tributarios incluidos en el Capítulo I (impuestos directos), Capítulo II (impuestos indirectos), así como los incluidos en el Capítulo III (tasas y otros ingresos) del Presupuesto de Ingresos del Estado cuya gestión realice la AEAT. Por tanto, los IAL hacen referencia a los ingresos obtenidos por una gestión directa y aplicada de las diferentes dependencias que conforman esta organización por el empleo de los recursos humanos y materiales, utilizando los mecanismos coercitivos a su alcance tendentes a descubrir la deuda tributaria, levantar un acta, instruir una deuda no declarada o deficientemente declarada, culminando, en su caso, con el consiguiente procedimiento ejecutivo para el cobro.

El cuadro 2, nos indica los distintos IAL por conceptos para el primer año del período analizado (1994) y el último año del mismo (2012). En él se observa como estos ingresos en términos agregados

prácticamente se cuadruplican. Es destacable el Impuesto de Sociedades que multiplica por 10 los ingresos.

Concepto	1994	2012
RENTA	726.413	1.990.170
SOCIEDADES	384.534	3.182.594
RESTO	2.825	78.715
CAPÍTULO I	1.113.772	5.251.479
IVA	377.652	1.780.707
I. ESPECIALES	36.998	48.987
OTROS DERECHOS.	16.666	49.976
RESTO	32.984	3.617
CAPÍTULO II	464.300	1.883.287
RECARGO AUTOLIQUIDACIÓN	69.195	117.129
RECARGO APREMIO	112.329	397.427
INTERESES DEMORA	239.852	502.285
SANCIONES TRIBUTARIAS	29.185	81.478
RESTO	9.027	12.442
CAPÍTULO III	459.588	1.110.759
TOTAL	2.037.659	8.245.525

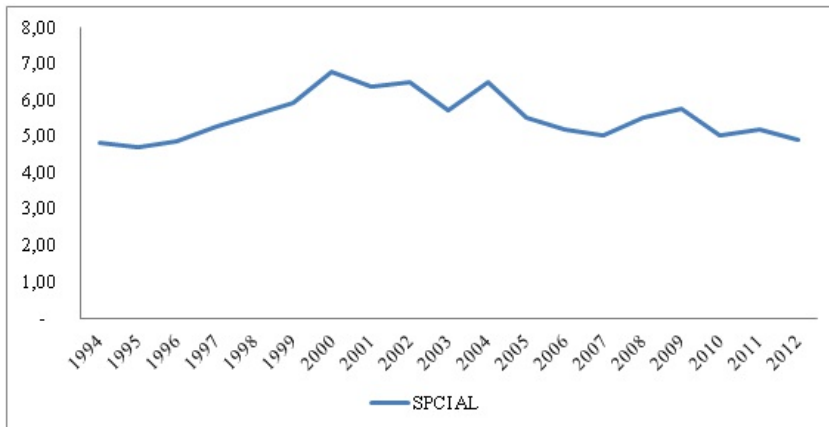
Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia. Miles de euros

La importancia de los IAL para la AEAT es determinante ya que tendrá incidencia en su Presupuesto. De tal manera que, si consigue unos mayores IAL de los estimados, obtendrá una mayor financiación, lo que se configura como una especie de comisión por el cobro. Es decir, la cuantificación de los IAL, a modo de previsión, será fijada anualmente en sus presupuestos haciendo constar que los mayores ingresos¹⁸⁾ producidos por este concepto, con respecto a las previsiones iniciales, incrementarán de forma automática los créditos del Presupuesto de Gastos de la AEAT, lo que supone un incentivo en la mejora de la gestión de la Agencia Tributaria, sobre ese incremento en los ingresos se aplica un porcentaje que viene a incrementar el Presupuesto de la Agencia.

La relación entre los SPC y los IAL del período analizado queda reflejada en la ilustración 5. El ratio SPCIAL, considerado como el número de veces en relación al IAL que representan los SPC. A modo de ejemplo, si el ratio SPCIAL para un determinado concepto tributario es 10 significaría que la AEAT tiene pendiente de cobro 10 veces lo recaudado por ese concepto en ese año por IAL.

Analizando el período, se observa cómo en términos medios los SPC representan en torno a cinco veces lo que recauda la AEAT por IAL, por tanto, el ratio SPCIAL es de 5. Siendo el ejercicio con el ratio más alto el de 2002 con un 6,5. Inició el período (1994) con un 4,85 y terminó el mismo (2012) con un 4,90.

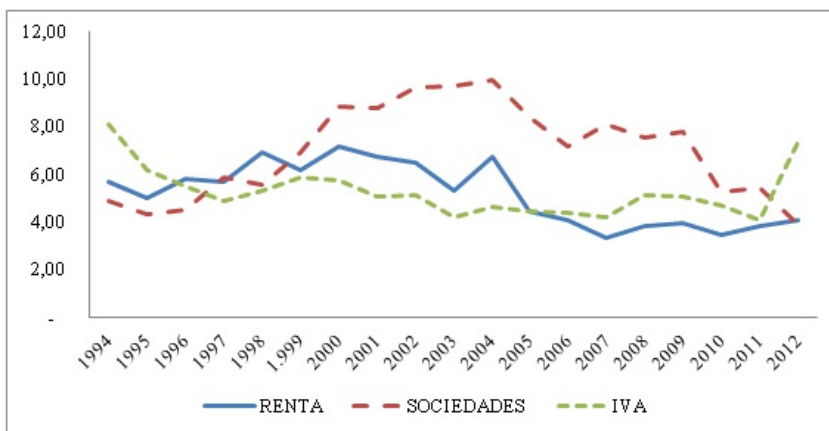
En definitiva, podemos establecer que cuanto más alto sea el ratio SPCIAL, menos eficaz será la Administración tributaria ya que acumula más SPC proporcionalmente que IAL es capaz de recaudar. Esto es aplicable en términos agregados o en su desglose por conceptos o impuestos como se analizará posteriormente.



Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia.

Si establecemos una relación entre los SPC y los IAL para el cálculo del ratio SPCIAL de los distintos impuestos analizados, y elaboramos para ello la ilustración 6, observamos como este ratio alcanza su mayor valor en el ejercicio 2004 para Sociedades con un 10,0. Lo que representa que sería necesario recaudar 10 veces la cantidad obtenida por IAL en 2004 por el Impuesto de Sociedades para poder obtener una cantidad equivalente a lo pendiente de cobro. En posición contraria, el menor de los ratios es el de Renta para el ejercicio 2007 con 3,4. En IVA sorprende el ratio de 7,4 con el que cierra el período analizado.

Para este ratio, Renta inicia el período en el 5,7 y termina, tras un camino de ascensos y descensos, en el 3,91, produciéndose una tendencia a la disminución de los SPC o una mejora en la recaudación de las deudas generadas por este concepto. Sociedades, que en su primer ratio ofrece un 4,93, tiene un movimiento de crecimiento a lo largo del período para ir descendiendo a partir de 2004 y acabar en 3,9. Ocurre lo contrario a lo comentado en Renta. Se produce la evidencia de que la AEAT está encontrando serias dificultades en el cobro de las deudas generadas por el Impuesto de Sociedades. Por último, IVA mantiene una senda más bien de descensos en este ratio, iniciando para 1994 el 8,10 a excepción del último año donde el ratio alcanza el 7,4.



*Relaciona el número de veces que son necesarios los IAL para alcanzar la misma cantidad que los SPC.

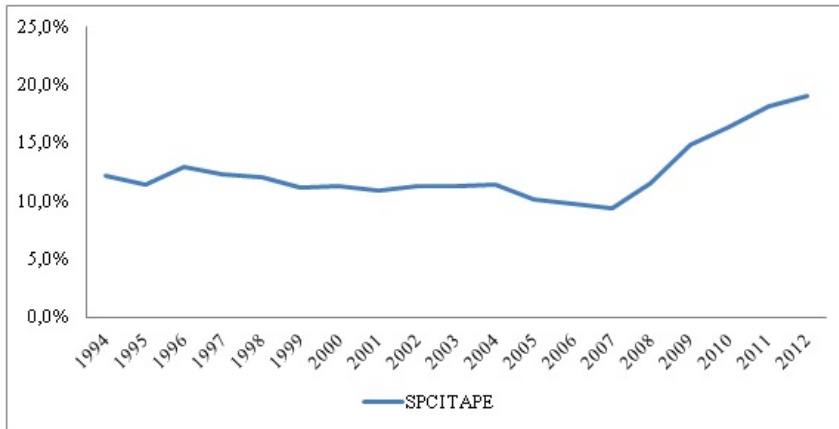
Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia.

D. RELACIÓN ENTRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS AFECTOS AL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO Y LOS SALDOS PENDIENTES DE COBRO. CÁLCULO DEL RATIO SPCITAPE

En el análisis comparado de los SPC y los Ingresos Tributarios Afectos al Presupuesto de Ingresos del Estado (ITAPE), también conocidos como Ingresos Tributarios brutos, los cuales constituyen los ingresos obtenidos en su mayoría de forma automática o sin una actuación directa de los recursos utilizados por cada oficina tributaria al proceder en gran parte de autoliquidaciones impositivas, esta relación nos permite el cálculo del ratio SPCITAPE.

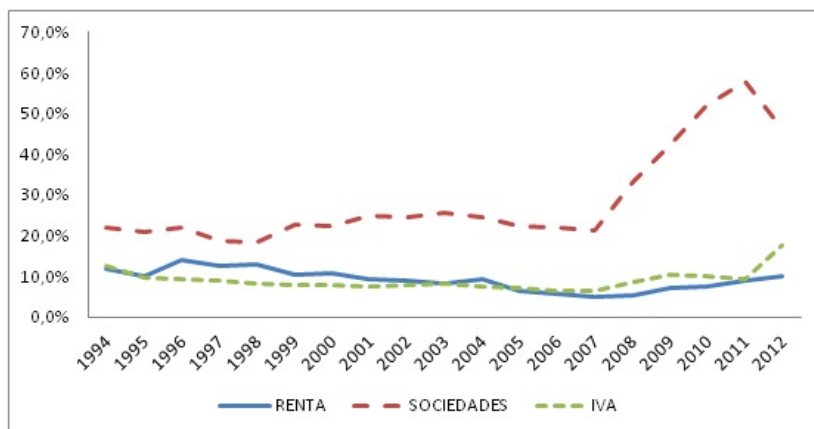
El ratio SPCITAPE determina, tanto para el conjunto de la recaudación como para cada uno de los conceptos tributarios de forma independiente, el porcentaje de saldos pendientes de cobro en comparación con la recaudación bruta total. De tal manera que a mayor ratio, mayor bolsa de pendiente de cobro proporcionalmente al resto de conceptos o ejercicios. También nos permite medir en qué conceptos la Administración tributaria tiene mayor dificultad en el cobro. Así, por ejemplo, si el ratio SPCITAPE para un determinado concepto tributario es del 10%, esto significaría que la AEAT tiene pendiente de cobro el 10% de los ingresos tributarios por ese concepto.

Mediante la ilustración 7 se observa que el ratio SPCITAPE se inicia en el 11,4%, alcanzando el mayor valor en el último de los años analizados con un 19,1%. La visible caída en los ITAPE como consecuencia de la crisis económica y el aumento en términos absolutos de los SPC ha llevado a terminar el período con el más alto porcentaje en términos de representatividad de los SPC respecto a los ITAPE, lo que nos evidencia altos valores en el ratio SPCITAPE calculado. Lo cual manda señales alarmantes de una concentración proporcionalmente excesiva de pendiente de cobro.



Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia.

Si establecemos una relación entre los SPC y los ITAPE, recogida en la ilustración 8, observamos que el ratio SPCITAPE, de los distintos impuestos, alcanza su mayor valor en el ejercicio 2011 para Sociedades con 57,7% del total de los ingresos recaudados por este impuesto para este año. Renta e IVA, mantienen una senda estable en torno al 10% de los ingresos.



Fuente: Datos AEAT. Elaboración propia.

V. DERECHOS PENDIENTES DE COBRO: UN GRAVE PROBLEMA

El alto dato que nos ofrece el ratio SPCITAPE, al igual que nos ofreció el SPIAL, especialmente para Sociedades o para IVA, éste último para 2012, nos muestra que la Agencia está teniendo cierta dificultad en la gestión de estos impuestos al no conseguir materializar la deuda descubierta, tal y como se ha reflejado a lo largo de este trabajo. Pensamos que se debe llamar la atención sobre este problema, analizar las causas y adoptar las medidas oportunas para que descienda el importe de los SPC. Este descenso no debería de plantearse mediante fórmulas tales como cancelaciones por otras causas e insolvencias, que harían bajar el importe de estos saldos pero no aumentar los ingresos, los cuales en momentos de crisis como los que estamos viviendo podrían aliviar las arcas públicas.

Los datos reflejados muestran el hecho comentado de la concentración cada vez mayor de créditos pendientes en Sociedades e IVA, en contraposición a Renta. Lo que demuestra el hecho de que tanto en Sociedades como en IVA, se están concentrando un volumen de impagados que necesariamente alerta de la necesidad de algunas medidas, entre las que se encuentra este decálogo, que lejos de ser exhaustivas indican el sentido de las reformas necesarias para paliar este problema: 1) Documentar lo más ampliamente posible, cuando se descubre el hecho imponible, los distintos bienes o activos que poseen las personas jurídicas, para facilitar el trabajo en el procedimiento ejecutivo o de recaudación para de esa manera asegurar cobro; 2) Utilizar el mecanismo de embargos preventivos para asegurar garantías; 3) Agilizar los plazos para conseguir iniciar el período coercitivo inmediatamente detectado el impago en voluntaria; 4) Crear comunicación entre departamentos para coordinar las acciones de liquidación de deuda y cobro de la misma; 5) Conectar los incentivos que reciben los distintos departamentos a la plena efectividad de la acción de cobro; 6) Utilizar los servicios de Vigilancia Aduanera para la investigación patrimonial; 7) Investigar y penalizar, en todos los casos, los alzamientos de bienes; 8) Ejercer las acciones procedentes para traspasar la deuda al sucesor en la actividad económica; 9) Realizar con carácter preventivo el embargo de bienes de los administradores de las sociedades en los casos evidentes de insolvencia de la sociedad, para ello sería conveniente que los servicios de inspección ya lo hicieran constar en el acta levantada; y 10) Vigilar la facturación entre empresas trasladando beneficios a aquellas vaciadas patrimonialmente.

En definitiva, el incremento de los SPC se produce por la ineficacia de la AEAT al hacer efectiva una deuda generada y descubierta por los medios que ésta utiliza. A pesar del descubrimiento de la deuda, ésta no ha servido para cumplir con el principio de contribuir con arreglo a la capacidad económica de los sujetos pasivos. No se ha cumplido el fin último de una Administración tributaria, que consiste en obligar al contribuyente a satisfacer las deudas tributarias que surgen como consecuencia de la realización de los hechos imponibles gravados por las leyes configuradoras de cada impuesto. Es más, a

pesar de estar liquidada la deuda, ésta no ha sido cobrada, lo que supone un derroche de recursos que muestran la ineficiencia en que puede incurrir esta organización.

VI. CONCLUSIONES

La eficacia de una Administración tributaria es fundamental para el saneamiento de las finanzas públicas y para la reducción del fraude fiscal. Por ello, un sistema fiscal no debe ser estudiado exclusivamente desde la óptica de la estructura impositiva y de la cuantificación del hecho imponible, sino que, además, debe ser analizado desde la vertiente de la estructura, eficiencia y eficacia de la Administración tributaria que como organización lo gestiona.

El objetivo que ha impulsado este título es aproximarse a la eficacia de la Administración tributaria española, utilizando para ello un indicador de gestión como ha sido los saldos pendientes de cobro. Previamente hemos señalado las diferencias entre la recaudación efectiva y la recaudación potencial, considerando en este trabajo esta última, aplicada a la AEAT, cómo la totalidad de los ingresos brutos más los derechos pendientes de cobro, dado que el objetivo de una Administración tributaria no debe ser sólo el detectar el hecho imponible no declarado, sino que debe tender a hacer cumplir efectivamente o coercitivamente, de tal manera que la diferencia entre lo que la Administración detecta, y lo que efectivamente cobra, también forma parte de la recaudación potencial.

Desde la creación de la AEAT se observa cómo el contribuyente ha desplazado su oposición de las fases de Inspección y Gestión a la de Recaudación, generando un gran volumen de deuda pendiente de ser cobrada, por lo general por no estar suficientemente bien formalizada o no haber sido girada sin una preparación documental suficiente para el cobro, lo que provocará que el importe del pendiente de cobro se vaya acumulando, alcanzando cifras alarmantes. El análisis de los saldos pendientes de cobro nos ha puesto de manifiesto cuál es el importe pendiente de ser recaudado por parte de la AEAT y qué capítulos e impuestos son más difíciles de recaudar, a pesar de haber sido descubierto el hecho imponible.

El elevado importe de los saldos pendientes de cobro que alcanza los 40.394 millones de euros en 2012, es sumamente preocupante por la incertidumbre sobre si éstos podrán cobrarse y con ello incrementar los ingresos tributarios. Creemos que este dato es relevante, pues al principio del período analizado (2004) ascendían a 9.984 millones de euros. El incremento que se ha producido en especial en el Impuesto de Sociedades y para el 2012 en IVA, lo que nos muestra que éste está teniendo cierta dificultad en su gestión por parte de la AEAT. Pensamos que se debe llamar la atención sobre este problema, analizar las causas y adoptar las medidas oportunas para que descienda el importe de la deuda pendiente de cobro.

En Renta, dado que los conceptos gravados son consecuencia de rendimientos –del trabajo, capital, actividades económicas o inversiones patrimoniales–, todos ellos son manifestaciones económicas con respaldo de bienes o rentas que pueden ser embargados. En estos casos, la Administración tributaria es más efectiva en el cobro de la deuda generada por este impuesto.

En definitiva, el incremento de los saldos pendientes de cobro se produce por la ineficacia de la AEAT ya que a pesar de estar liquidada la deuda, ésta no ha sido cobrada, lo que supone un derroche de recursos que muestran además la ineficiencia en que puede incurrir esta organización. En consecuencia, no ha cumplido el fin último de una Administración tributaria que consiste en obligar al contribuyente a satisfacer las deudas tributarias que surgen como consecuencia de la realización de los hechos imponibles gravados por las leyes configuradoras de cada tributo, dando respuesta a lo preceptuado en el artículo 31 de la Constitución.

VII. BIBLIOGRAFÍA

ALINK, M. (2005): *«La evaluación y control de las actividades de fiscalización»*, en La función de

fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004. IEF. Madrid.

BAGCHI et al. (1995): «*An economic Approach to Tax Administration Reform, Discussion Paper n° 3, Internacional Centre for Tax Studies*», University of Toronto.

CIAT (2000): «*Una Administración tributaria para el nuevo milenio. Escenarios y Estrategia*». Boletín AFIP n° 39.

DAS-GUPTA, A. y D. MOOKHERJEE (1998): «*Incentives and Institutional Reform in Tax Enforcement, Conceptual Approaches to Tax Policy in Developing Countries*».

ESCOBAR CALDERÓN, R. (2006): «*La medición y control de la erosión de las bases tributarias: los gastos tributarios y la evasión tributaria*» XL Asamblea General del C.I.A.T: La Recaudación Potencial como meta de la Administración Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.

ESTELLER, A. (2005): «*Incumplimiento fiscal en el IRPF (1993-2000): Un análisis de sus factores determinantes*». Funcas, Documento de Trabajo n° 227/05

- (2005): «*Is There a Connection Between the Tax Administration and the Political Power ?*», International Tax and Public Finance, 12.

FARIA, A. y Z. YUCELIK (1995): «*The Interrelationship between Tax Policy and Tax Administration*», in Tax Policy Handbook, ed. by P. Shome, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.

FUENTES CASTRO, H. J., (2010): «*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*». Perteneciente a el ITESM (Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey). Publicado por el Centro de Estudios Estratégicos de México.

GIBSON, C. (2007): «*Las estrategias para el alcance de la recaudación potencial*». Dirección General de Gestión de la Deuda y Servicios a los Contribuyentes de la Agencia de Ingresos de Canadá. CIAT.

HASSELLDINE, J. (2010): «*La Administración de los sistemas tributarios*». University of Nottingham. Papeles de Economía Española, n°125/126.

JIMÉNEZ AGUILERA, J. D. y P. E. BARRILAO (2005): «*La Recaudación Potencial de los Ingresos Tributarios*». Economistas. n° 105. Págs. 167-175.

JIMÉNEZ AGUILERA, J. D. y P. E. BARRILAO (1998): «*La gestión de los tributos estatales en vía ejecutiva. Una valoración del período 1988-1994*», Hacienda Pública Española. N° 145 págs. 83 y ss.

JIMÉNEZ AGUILERA, J. D. y P. E. BARRILAO (2001): «*Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria*». Papeles de Economía Española. N° 87.

JIMÉNEZ AGUILERA, J. D.; MONTERO GRANADOS, R.; BARRILAO GONZÁLEZ, P. E. y E. VILLAR RUBIO (2010): «*El sistema de financiación de las CCAA de régimen común y la desigualdad de la recaudación regional. (1986-2007)*». Estudios de Economía Aplicada. Vol. 28-1, págs. 1-26.

LASHERAS, M. A. y C. HERRERA (1991): «*Administración tributaria y sistema fiscal. Un análisis comparado*». Papeles de Trabajo n° 14. Instituto de Estudios Fiscales.

LEMGRUBER, A. (2006): «*La definición y estimación de la recaudación potencial. Análisis del potencial económico-tributario y sus condicionantes*» XL Asamblea General del C.I.A.T: La Recaudación Potencial como meta de la Administración Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.

- (2007): «*La definición y estimación de la recaudación potencial. Análisis del potencial económico-*

tributario y sus condicionantes». Coordinadora General de Política Tributaria. Secretaría de ingresos federales de Brasil. CIAT.

LIEB, J. (2007): «*La innovación administrativa como forma de garantizar los recursos tributarios*». Subdirector jefe de Legislación Fiscal. Dirección General de Impuestos de Francia. CIAT.

MACHO-STADLER, I. y D. PÉREZ-CASTRILLO (2005): «*Políticas de inspección óptimas y cumplimiento fiscal*», Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública, 173: 9-45.

MARTÍNEZ SERRANO, J. L. (2005): «*Los procesos para el diseño de los programas de fiscalización*», en La función de fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004, IEF, Madrid.

OCDE (2007): «*Informe Ejecutivo de la visita realizada por Diputados miembros de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la LX Legislatura a la Sede de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*». Marzo 2007.

ONRUBIA, J. (2010): «*Reflexiones sobre la eficacia de la Administración tributaria y la complejidad de los sistemas fiscales*». Papeles de Economía Española nº 125/126 págs. 349.

PIANCASTELLI, M. (2001): «*Mesasuring the Tax Effor of Developed and Developing Conuntries. Cross Country Data Panel Analysis 1985-1995*». Texto para discussion nº 818, IPEA.

RUBIO DELGADO, F. J. (1996): «*El control de los ingresos públicos*», Información Comercial Española, nº 757.

RUBIO GUERRERO, J. J. (2010): «*La influencia de la academia en las reformas tributarias: una síntesis*». Papeles de Economía Española nº 125/126, pág. 64.

RUIBAL PEREIRA, L. (2008): «*Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal*». Instituto de Estudios Fiscales. Doc. nº 27/08.

SALIM, J. (2007): «*Proyección, acompañamiento y análisis del comportamiento de la recaudación tributaria*». Director de Estudios, AFIP CIAT.

SANDFORD, C. (1989): «*Los costos del contribuyente y del fisco en la tributación*», Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 74b.

SEVILLA SEGURA, J. V. (2006): «*La Recaudación Potencial como meta de la Administración Tributaria*» XL Asamblea General del C.I.A.T: La Recaudación Potencial como meta de la Administración Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.

TANZI, V. y Z. HOWELL, (2000): «*Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*», National Tax Journal, vol. 53, Issues 2.

VARSANO et Al. (1998): «*Uma Análise de Carga Tributaria do Brasil*». Texto para discusión nº 583 IPEA.

VELARDE FUERTES, J. (2006): «*El tribunal de cuentas español ante los nuevos tiempos planteados por la necesidad de medir y evaluar el impacto de la fiscalización de las efs en los ahorros y el buen uso de los recursos públicos*». Disponible en internet en www.apps.contraloria.gob.pe/ao4/spa/doc.../Ponencia_Tema_II_EFS_España.pdf

VILLELA, L. (2007): «*Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible*». Banco Interamericano de Desarrollo. CIAT.

