

REVISTA ESPAÑOLA DE
**DERECHO
FINANCIERO**

EL Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *Alfredo García Prast*

La aplicación de las medidas correctivas de control de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera a las subvenciones, *Amparo Navarro Faure*

La norma general antiabuso del Reino Unido, *Jorge Martín López*

La Agencia Tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión, *Pedro E. Barrilao González y Elena Villar Rubio*

Igualdad, capacidad económica y coherencia en las limitaciones a la deducibilidad de los gastos de desplazamiento entre el domicilio y el centro de trabajo en el Derecho alemán, *Víctor Manuel Sánchez Blázquez*

Parámetros definitorios del concepto de bien de inversión en el IVA: la necesaria coordinación con el Impuesto sobre Sociedades, *Alfonso Mas Ortiz*

PRESIDENTE

MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ

DIRECTOR

FRANCISCO ESCRIBANO LÓPEZ

INCLUYE LA REVISTA EN
SOPORTE ELECTRÓNICO,
**THOMSON REUTERS
PROVIEW™**

NÚM. 164

OCTUBRE-DICIEMBRE 2014



CIVITAS



THOMSON REUTERS



Número 164 • Octubre - Diciembre 2014



THOMSON REUTERS PROVIEW® eBooks
Incluye versión en digital

Revista incluida en:



ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

© 2014 Revista Española de Derecho Financiero

Editorial Aranzadi, SA

31190 Cizur Menor (Navarra)

Depósito Legal M. 18.541-1978

ISSN 0210-8453

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 - Pamplona

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ

Universidad Complutense de Madrid

Director

FRANCISCO ESCRIBANO LÓPEZ

Universidad de Sevilla

Vocales

MARIANO ABAD FERNÁNDEZ
Universidad de Oviedo

ÁNGEL AGUALLO AVILÉS
Magistrado del Tribunal Supremo

ANTONIA AGULLO AGÜERO
Universidad Pompeu Fabra

PILAR ALGUACIL MARÍ
Universidad de Valencia

M^a DOLORES ARIAS ABELLÁN
Universidad Autónoma de Barcelona

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN
Universidad Autónoma de Madrid

JUAN JOSÉ BAYONA PEROGORDO
Universidad de Alicante

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO
Universidad da Coruña

MIGUEL ÁNGEL CAMAÑO ANIDO
Universidad da Coruña

JUAN CALERO GALLEGO
Universidad de Sevilla

RAFAEL CALVO ORTEGA
Universidad Complutense de Madrid

GABRIEL CASADO OLLERO
Universidad Complutense de Madrid

ANTONIO CAYÓN GALIARDO
Universidad Complutense de Madrid

LUIS M^a CAZORLA PRIETO
Universidad Rey Juan Carlos

FERNANDO CERVERA TORREJÓN
Universidad de Valencia

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ
Universidad de Extremadura

FRANCISCO CLAVIJO HERNANDEZ
Universidad de La Laguna

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA
Universidad de Castilla-La Mancha

VICTORIA E. COMBARROS
VILLANUEVA

Universidad de les Illes Balears

ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ
Universidad de Granada

RAMÓN FALCÓN Y TELLA
Universidad Complutense de Madrid

MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA
Universidad de Oviedo

ALFONSO M. GARCÍA MONCO
Universidad de Alcalá de Henares

ALFREDO GARCÍA PRATS
Universidad de Valencia

MANUEL GONZÁLEZ SÁNCHEZ
Universidad de Jaén

JUAN HERRERO MADARIAGA
Universidad de Granada

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO
Universidad de Málaga

FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR
Universidad Pública de Navarra

- JAVIER LASARTE ÁLVAREZ
Universidad Pablo de Olavide
- CARLOS M^a LÓPEZ ESPADAFOR
Universidad de Jaén
- CARMELO LOZANO SERRANO
Universidad de Valencia
- JOSE M^a MARTÍN DELGADO
Universidad de Málaga
- ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ
Universidad de Cádiz
- JUAN MARTÍN QUERALT
Universidad de Valencia
- FRANCISCO JOSÉ
MAGRANER MORENO
Universidad de Valencia
- SONSOLES MAZORRA
MANRIQUE DE LARA
Universidad de La Laguna
- ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO
Universidad de Valladolid
- ISAAC MERINO JARA
Universidad del País Vasco
- JOSÉ LUIS MUÑOZ DEL CASTILLO
Universidad de León
- RAFAEL NAVAS VÁZQUEZ
Universidad de Cádiz
- GUILLERMO NÚÑEZ PÉREZ
Universidad de La Laguna
- GERMÁN ORÓN MORATAL
Universidad Jaume I
- CARLOS PALAO TABOADA
Universidad Autónoma de Madrid
- JOSÉ VICENTE PEDRAZA BOCHONS
Universidad CEU Cardenal Herrero
- GASPAR DE LA PEÑA VELASCO
Universidad Complutense de Madrid
- FERNANDO PÉREZ ROYO
Universidad de Sevilla
- JUAN RAMALLO MASSANET
Universidad Autónoma de Madrid
- ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO
Universidad Autónoma de Madrid
- JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCÍA
Universidad da Coruña
- JOSÉ ANTONIO SÁNCHEZ GALIANA
Universidad de Granada
- EUGENIO SIMÓN ACOSTA
Universidad de Navarra
- M^a TERESA SOLER ROCH
Universidad de Alicante
- JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ
UNED
- MANUEL VEGA HERRERO
Universidad de León
- JUAN ZORZONA PÉREZ
Universidad Carlos III

SUMARIO

ABREVIATURAS	7
---------------------------	---

TRIBUNA

F. ALFREDO GARCÍA PRATS

EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA ANTE LA ENCRUCIJADA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ESPAÑOL.....	11
--	----

ESTUDIOS

AMPARO NAVARRO FAURE

LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CORRECTIVAS DE CONTROL DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA A LAS SUBVENCIONES.....	61
--	----

JORGE MARTÍN LÓPEZ

LA NORMA GENERAL ANTIABUSO DEL REINO UNIDO.....	79
---	----

PEDRO E. BARRILAO GONZÁLEZ/ ELENA VILLAR RUBIO

LA AGENCIA TRIBUTARIA SOMETIDA A ANÁLISIS: CONSECUENCIAS DE SU GESTIÓN.....	115
---	-----

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

IGUALDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA Y COHERENCIA EN LAS LIMITACIONES A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE DESPLAZAMIENTO ENTRE EL DOMICILIO Y EL CENTRO DE TRABAJO EN EL DERECHO ALEMÁN.....	127
---	-----

ALFONSO MAS ORTIZ

PARAMETROS DEFINITORIOS DEL CONCEPTO <i>BIEN DE INVERSIÓN</i> EN EL IVA: LA NECESARIA COORDINACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	175
--	-----

JURISPRUDENCIA

ALFONSO SANZ CLAVIJO

JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL FINANCIERA	203
--	-----

ÁNGELES GARCÍA FRÍAS

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT	207
--------------------------------	-----

MARINA AGUILAR RUBIO/ÁNGEL FORNIELES GIL/FELIPE ROMERO GARCÍA/ALFONSO SANZ CLAVIJO

COMENTARIO GENERAL DE JURISPRUDENCIA	211
--	-----

ANTONIO LÓPEZ DÍAZ

SOBRE LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA Y RESPONSABILIDAD CONTABLE	251
--	-----

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ/FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ/ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA	271
---	-----

BIBLIOGRAFÍA

MARÍA AMPARO GRAU RUIZ

RECENSIÓN.....	317
----------------	-----

LA AGENCIA TRIBUTARIA SOMETIDA A ANÁLISIS: CONSECUENCIAS DE SU GESTIÓN

PEDRO E. BARRILAO GONZÁLEZ

Universidad de Granada

ELENA VILLAR RUBIO

Universidad de Granada

Revista Española de Derecho Financiero 164
Octubre - Diciembre 2014
Págs. 115 - 125

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. METODOLOGÍA. III. RESULTADOS. A. Evolución de los IAL y los ITAPE. B. Ratio general IAL/ITAPE. C. Ratio IAL/ITAPE para las principales figuras impositivas. IV. REFLEXIONES FINALES

RESUMEN: La Agencia Estatal de Administración Tributaria es el órgano encargado de la gestión integral del sistema tributario y aduanero en España. La efectividad en su gestión es determinante para conseguir incentivar el cumplimiento voluntario por parte de sus contribuyentes, lo que redundaría en una merma del fraude fiscal y por consiguiente en un mayor volumen recaudatorio. Mediante este estudio se pretende poner de manifiesto el esfuerzo llevado a cabo por la Agencia Tributaria en el proceso recaudador, distinguiendo entre aquellos ingresos que son obtenidos por una actuación directa y aplicada de los recursos disponibles, lo que constituyen los Ingresos por Actos de Li-

ABSTRACT: The State Tax Administration Agency is the organ responsible for the comprehensive management of tax and customs system in Spain. The effectiveness of management is a determining factor for encouraging voluntary compliance by taxpayers, which would result in a loss of tax fraud and therefore in a higher tax collection volume. Through this study is to highlight the efforts made by the tax collector in the process, distinguishing between revenue that is earned by a direct action and applied the available resources, which constitute the Settlement Acts Income, unlike revenues are obtained in most cases automatically or without direct application constituting Affects the Tax Revenue Estimates.

quidación (IAL), a diferencia de los ingresos que son obtenidos en la mayoría de los casos de forma automática o sin una aplicación directa, que constituyen los Ingresos Tributarios Afectos al Presupuestos (ITAPE).

PALABRAS CLAVE: Gestión Tributaria, Autoliquidaciones, Ingresos Tributarios Brutos, Ingresos por Actos de Liquidación, Agencia Tributaria.

KEYWORDS: Tax Management, Self-assessments, Gross Tax Revenue, Revenue Acts of Settlement, Tax Agency.

I. INTRODUCCIÓN

Es una idea ampliamente compartida el hecho de que un sistema tributario vale lo que la organización encargada de gestionarlo y hacerlo cumplir (Díaz Yubero, 2003). En España, en los comienzos de la reforma fiscal de 1978, se hizo famosa una afirmación consistente en que todo sistema fiscal vale lo que la Administración encargada de aplicarlo (Lasheras y Herrera, 1991). La política fiscal puede ser complicada y hacer difícil la tarea de la Administración tributaria, pero si ésta es inefectiva, puede inutilizar la política fiscal y quedar sometida a reconsideración. (Faria y Yucelik, 1995).

La realidad es que el aumento en los ingresos de una Administración tributaria se puede lograr fundamentalmente con subidas de impuestos pero también con una mayor eficacia y reducción del fraude fiscal (Ruibal, 2008). Por ello, debemos abundar en el análisis de las organizaciones que se encargan de la gestión de los tributos, al existir limitados estudios de la Administración tributaria como organización (Jiménez y Barrilao, 2001). Hay algunas excepciones, especialmente las relacionadas con los países en vía de desarrollo (Bird y Casanegra de Jansstecher, 1992; Bird y Zolt, 2008), y aquellas que reclaman una investigación más interdisciplinar (Alley y Bentley, 2008).

Una de las formas de considerar la gestión de estas organizaciones podría ser mediante la medición de los ingresos totales recaudados por la organización encargada de tal tarea en cada país. Éste, que podría ser un indicador relacionado con la eficacia, necesitaría para su medición y comparación conocer los ingresos potenciales y los efectivamente recaudados (Jiménez y Barrilao, 2001), de tal manera que cuanto más se acerquen los últimos a los primeros más eficaz será la Administración tributaria. Esto está referenciado en la literatura como la brecha fiscal. Pero este indicativo de eficacia adolece también de algunas limitaciones (OCDE, 2006), aún cuanto en términos comparativos puede ser un indicador que pudiera dar información relevante. Sin embargo, con las limitaciones expuestas, dado que es difícil conseguir una estimación razonable de los ingresos potenciales, sí podemos analizar la gestión de estas organizaciones por la consecución de sus objetivos mediante la aplicación efectiva de sus factores productivos. En este estudio se propone un análisis de la Administración tributaria española desde la

perspectiva de los ingresos obtenidos por la aplicación efectiva de su personal en la lucha contra el fraude fiscal.

El Estado Español cuenta desde 1992 con un órgano específico, semiautónomo y diferenciado del resto de la Administración General del Estado: la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o Agencia Tributaria en adelante), para la gestión integral del sistema tributario estatal y aduanero, gestión que incluye un amplio abanico de actividades y funciones. La AEAT se presenta como una organización encargada exclusivamente de la gestión del sistema tributario en su conjunto, pero que no tiene competencias en cuanto al diseño del mismo (Gaitero, 1993). Aunque la AEAT está integrada en la Administración Pública Central, tiene personalidad jurídica propia y cierta autonomía en materia presupuestaria y de gastos de personal, lo que permite encuadrarla dentro de los organismos semiautónomos que dependen del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Entre una gran multitud de funciones, su misión principal se centra en el fomento del cumplimiento voluntario por los ciudadanos de sus obligaciones fiscales y la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Para ello dispone de una gran cantidad de recursos, destacando el uso intensivo en el factor trabajo, contando en 2012 con una plantilla de 26.692 personas y un presupuesto liquidado de 1.291 millones de euros, de los cuales el 71% se destinó a gastos de personal, el 25% a gastos corrientes y el 4% a inversiones.

El procedimiento de gestión de los impuestos de la AEAT tiene como núcleo básico un sistema de declaraciones-autoliquidaciones. Este sistema supone que los contribuyentes obligados a declarar según la normativa de cada uno de los impuestos, deben determinar la deuda tributaria (autoliquidación), al mismo tiempo que presentan esta declaración acompañada de toda la información pertinente para la identificación del contribuyente y la comprobación del resultado de la liquidación a partir de los datos económicos y personales declarados.

De forma complementaria, se aprueba un Plan Anual de Control Tributario y Aduanero cuya eficacia descansa en buena medida en una adecuada identificación de los riesgos fiscales y selección de los contribuyentes que serán objeto de control. Para el año 2012, los resultados obtenidos de la prevención y el control del fraude tributario y aduanero ascienden a 11.517 millones de euros, no obstante, y tal como se pone de manifiesto en numerosos estudios (Jiménez y Martínez-Pardo, 2013), la cifra de economía sumergida en España gira en torno al 20% del PIB, lo que indica que se encuentra por encima de la media europea (18,5%), y muy alejada de otros países europeos de nuestro entorno. De manera que sería conveniente plantearse si realmente la Agencia Tributaria está usando todos los recursos disponibles, y de la forma más eficiente posible para conseguir el mayor volumen recaudatorio posible.

En última instancia, el objetivo de este estudio es indagar en el esfuerzo llevado a cabo por el ente gestor encargado de recaudar y gestionar los ingresos tributarios en España, la Agencia Tributaria, para la obtención de los mismos, es decir, un análisis del grado de utilización de los recursos coercitivos de los que

este órgano está dotado. El análisis empírico llevado a cabo, versa en el diseño de un nuevo enfoque que permite conocer la relación existente entre la recaudación obtenida de forma automática y la recaudación obtenida de forma directa por la AEAT, lo que va a permitir poner de manifiesto el nivel de esfuerzo implícito en el uso de sus recursos coercitivos.

Este estudio se estructura en cuatro secciones, la primera de ellas hace referencia a esta parte introductoria en la que se contextualiza el objetivo a conseguir con este trabajo. La segunda sección sienta las bases teóricas y contiene la descripción de la metodología empleada que servirá de fundamento para el análisis de los resultados, que se llevará a cabo en la tercera sección. En la cuarta y última sección se recogen las conclusiones que sintetizan los resultados e implicaciones prácticas que se derivan de este análisis.

II. METODOLOGÍA

La metodología llevada a cabo mediante este estudio se centra en la relación existente entre dos grandes conceptos, que aunque en algunos casos desconocidos, son de elevada relevancia en los análisis de política fiscal. Hemos considerado el periodo 1996-2010, debido a la disponibilidad de los datos.

El primer concepto hace referencia a los *Ingresos por participación en recaudación por Actos de Liquidación* (IAL) que representa 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 la 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, gracias al empleo de los recursos humanos y materiales, así como de los mecanismos coercitivos a su alcance, tendentes a descubrir la deuda tributaria, levantar un acta, instruir una deuda, no declarada o deficientemente declarada, así como el consiguiente procedimiento de cobro.

La importancia de los IAL para la AEAT es determinante ya que tendrá incidencia en su presupuesto en el periodo analizado. De tal manera que si consigue unos mayores IAL de los previstos, 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 la Ley de Presupuestos haciendo constar que los mayores ingresos producidos por este concepto, con respecto a las previsiones iniciales, incrementarán de forma automática los créditos del presupuesto de gastos de la AEAT, lo que supone un incentivo en la mejora de la gestión de la Agencia Tributaria.

El segundo concepto hace referencia a los *Ingresos Tributarios Afectos al Presupuesto de Ingresos del Estado* (ITAPE), también conocidos como Ingresos Tributarios brutos, que 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.

En este estudio se plantea una forma alternativa a los tradicionales estudios de eficiencia que va a permitir ofrecer un indicador de la gestión llevada a cabo por la AEAT. Para ello se diseña un ratio que compara aquellos ingresos que la AEAT gestiona directamente a través de una aplicación directa de sus recursos (IAL), con aquellos ingresos obtenidos en la mayoría de los casos de forma automática, lo que conforma la recaudación bruta (ITAPE). De forma intuitiva, su cociente, que se ha denominado ratio IAL-ITAPE, expresa claramente la mayor o menor eficacia en la gestión de los impuestos que tramita la AEAT:

$$\text{Ratio IAL/ITAPE} = \frac{\text{IAL}}{\text{ITAPE}} \times 100$$

El ratio IAL/ITAPE determina, tanto para el conjunto de la recaudación, como para cada uno de los conceptos tributarios de forma independiente, el porcentaje de recaudación que obtiene la AEAT por la aplicación efectiva de su gestión, en comparación con la recaudación bruta total. Así por ejemplo, si el ratio IAL/ITAPE para un determinado concepto tributario es del 10%, esto significaría que la AEAT obtiene, gracias a una gestión directa y aplicada de sus recursos, tan sólo el 10% de los ingresos tributarios totales, es decir, el 90% restante de la recaudación proviene en la mayoría de los casos de autoliquidaciones en las que no existe una actuación coercitiva íntegra.

III. RESULTADOS

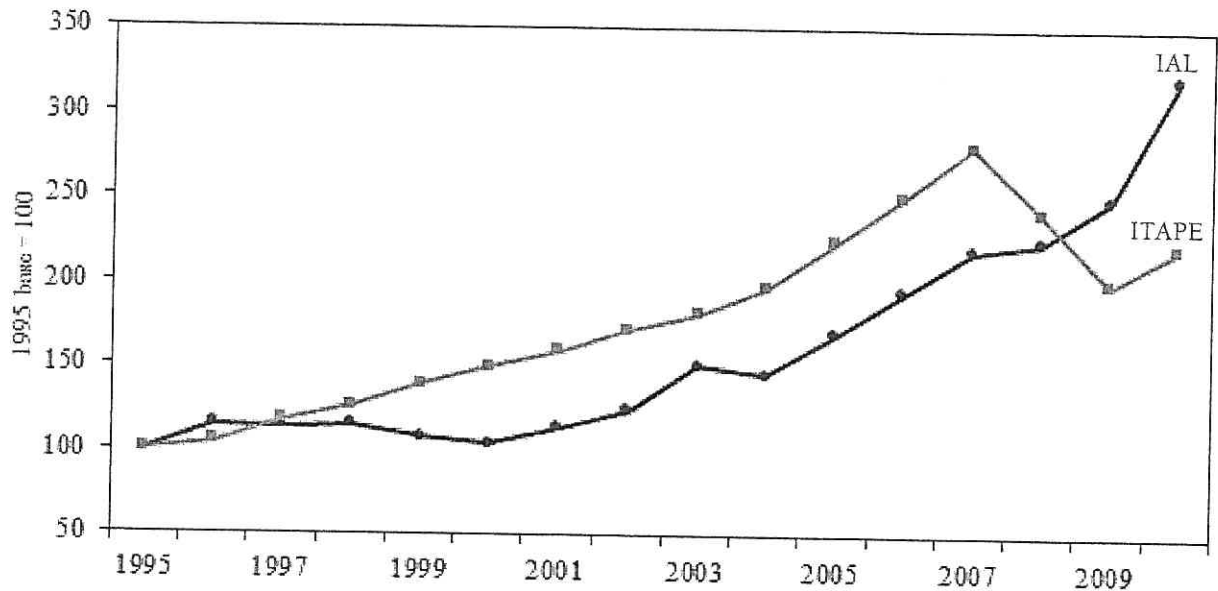
A. Evolución de los IAL y los ITAPE

En primer lugar señalar que los resultados se muestran para el lapso de tiempo comprendido entre 1995 y 2010, al ser el periodo de tiempo del que se dispone de información en el momento de la realización del estudio.

En el Gráfico 1 se recoge la evolución que presentan tanto los IAL, como los ITAPE, a partir del número índice 1995=100. Se considera que la evolución de los ITAPE motivado por causas legislativas o de dimensión de las bases imponibles, como consecuencia de las fluctuaciones económicas, debe reflejar una misma evolución en los IAL, ya que estos dimanarían de los anteriores. De no ser así, las causas pueden ser una mejora/deterioro en la gestión que realiza la propia Agencia para cada impuesto o año.

Gráfico 1.

Evolución de los IAL y los ITAPE. Período 1995-2010. 1995, base=100



Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos de las Memorias de la Administración Tributaria.

Como se observa en el Gráfico 1, la recaudación tributaria bruta (ITAPE) y los Ingresos por Actos de Liquidación (IAL), han seguido una trayectoria bastante paralela hasta el año 2007, siendo éste el punto de inflexión en lo que respecta a los ITAPE, no sucediendo lo mismo en el comportamiento de los IAL, que continúan una senda creciente.

En el año 2008 la recaudación tributaria bruta cayó un 14%, y en el 2009, cerca de un 30%, con respecto a los niveles existentes en 2007. Esta fuerte caída de la recaudación tiene su explicación en el inicio de la crisis económica, también llamada por muchos autores como crisis financiera, que ha afectado de pleno a gran parte de los países desarrollados, incluidos España. Aunque no existió un único foco, el origen más claro se sitúa en Estados Unidos, al entrar en 2008 en una grave crisis crediticia e hipotecaria que afectó a la fuerte burbuja inmobiliaria que venían padeciendo, así como un valor del dólar anormalmente bajo. En septiembre de 2008 tras la quiebra de más de medio centenar de bancos y entidades financieras, los problemas se agravaron con la bancarrota de diversas entidades financieras relacionadas con el mercado de las hipotecas inmobiliarias, como el banco de inversión *Lehman Brothers*. El fenómeno se expandió rápidamente por diversos países europeos sufriendo graves efectos, una de las principales consecuencias que durante el año 2008 tuvo sobre la economía fue un fuerte crecimiento del desempleo. El sector de la construcción es uno de los más perjudicados por la crisis debido al fin del "boom" inmobiliario y a la posterior caída de las ventas. Paralelamente a ello se le une la caída del PIB, la contracción de la demanda agregada, del consumo privado, un fuerte déficit presupuestario, etc.

A pesar de que tanto los IAL, como los ITAPE, han seguido hasta 2007 una trayectoria semejante, es de destacar que los IAL se han ido incrementando en

menor medida, manteniéndose por debajo de los ITAPE, cuando los factores de crecimiento de los ITAPE, fundamentados en el incremento de las bases gravadas en este período como consecuencia del auge económico del ciclo, debería estar asociado al comportamiento de los IAL en los mismos términos. Sin embargo, el hecho de que los IAL presenten valores más bajos que los ITAPE puede ser debido, entre otros, a dos factores. El primero, que en ese periodo se haya producido un incremento del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, por lo que no haya sido necesario una mayor aplicación de la AEAT a través de mecanismos coercitivos, algo quizás poco posible por los altos índices de economía sumergida que presenta nuestro país. Un segundo factor, puede ser por la menor eficacia que ha presentado la AEAT en ese periodo, ya que a pesar de aumentar las bases imponibles, han crecido menos los Ingresos derivados de la actuación aplicada de la AEAT con respecto a los ITAPE.

Sin embargo, en los dos últimos años de la serie, 2009 y 2010, los IAL se incrementan en mayor proporción que los ITAPE, consecuencia de la comparativa con la profunda caída efectuada en la recaudación bruta, así como en el diseño de nuevas políticas que mejoren la calidad y la eficacia en la gestión de los servicios públicos, como la creación de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y Calidad de los Servicios.

B. Ratio general IAL/ITAPE

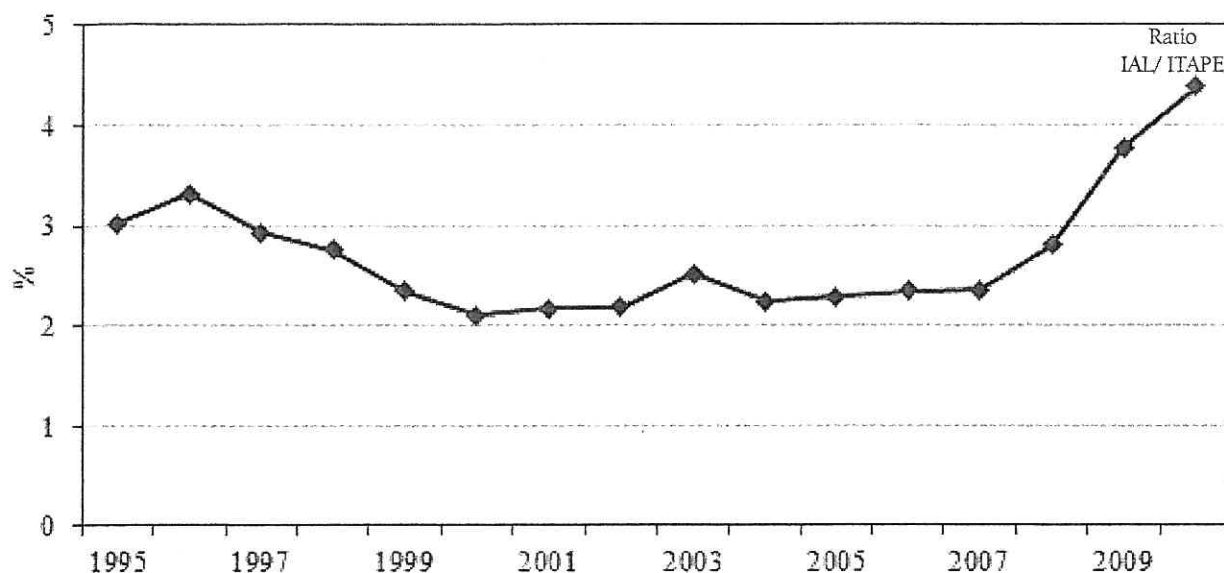
La construcción del ratio IAL/ITAPE, permite señalar el porcentaje que representan los IAL sobre los ITAPE, lo cual indica qué parte de la recaudación bruta corresponde a una recaudación derivada de la aplicación directa por parte de los recursos de la AEAT, es decir, el esfuerzo implícito llevado a cabo en la gestión tributaria por parte de la AEAT.

Tal y como se observa en el Gráfico 2, durante la mayor parte de la serie, el ratio está comprendido entre el 2 y el 3%. Lo que indica, que de media, si excluimos los dos últimos años de la serie, la AEAT obtiene, mediante una gestión directa y aplicada, el 2,5% del total de los ingresos tributarios brutos, es decir, el 97,5% restante, se obtiene principalmente de la actuación de mecanismos automáticos.

Durante los años 2009 y 2010, la actuación directa, y por tanto el esfuerzo por parte de la AEAT se ha ido incrementado notablemente, como se ha puesto de manifiesto en el Gráfico 1, con un incremento de los IAL por encima de los ITAPE, lo cual queda reflejado igualmente en el Gráfico 2, con un ratio IAL/ITAPE del 3,8% y del 4,4% para estos años respectivamente.

Gráfico 2.

Evolución del ratio IAL / ITAPE para el período 1995-2010



Fuente: elaboración propia.

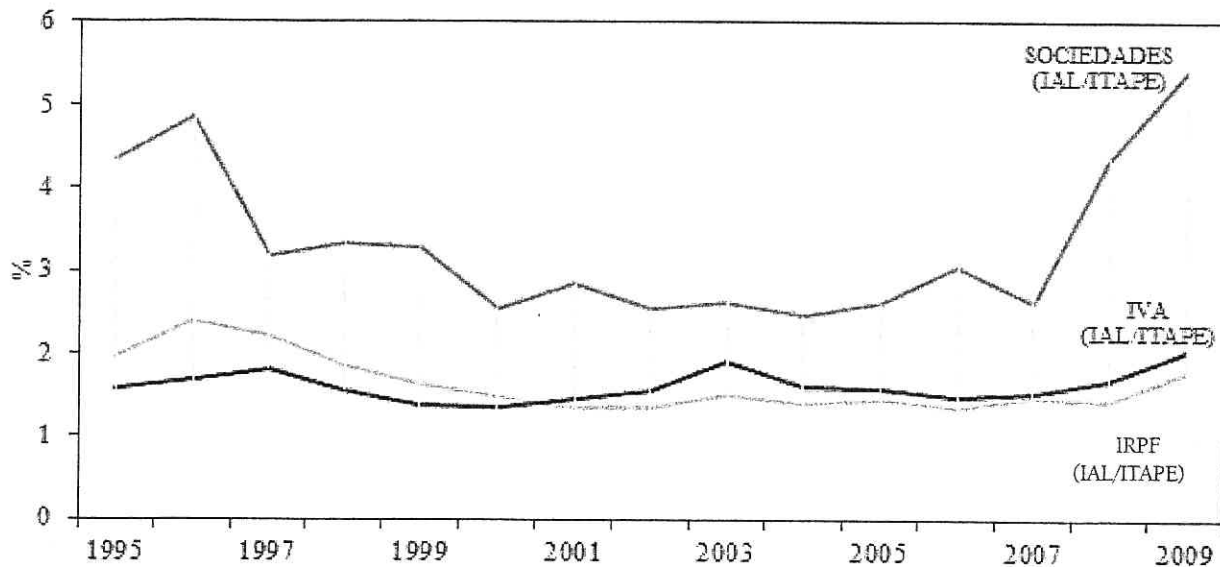
C. Ratio IAL/ITAPE para las principales figuras impositivas

En un análisis comparativo, en relación a la principales figuras impositivas, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Sociedades (IS), que conjuntamente constituyen más del 80% del total de la recaudación bruta, el ratio IAL/ITAPE para cada una de estas figuras, es igualmente significativo. Tal y como se recoge en el Gráfico 3, es con diferencia, en el Impuesto sobre Sociedades, donde el ratio IAL/ITAPE alcanza los mayores valores a lo largo de todo el periodo. Los ingresos por actos de liquidación comienzan el periodo representado el 4,4% del total de los ingresos brutos, a continuación en el año 1996 suben hasta el 4,9%, para en años posteriores sufrir leves oscilaciones entre el 2-3%. Este intervalo se rompe en los dos últimos años de la serie, donde el ratio IAL/ITAPE toma nuevamente valores superiores al 4%.

Gráfico 3.

Evolución del ratio IAL/ITAPE para las principales figuras tributarias.

Período 1995-2010



Fuente: elaboración propia.

En lo que respecta al ratio IAL/ITAPE referente a la recaudación por IRPF, se observa una ligera tendencia decreciente a lo largo del periodo, alcanzando su máximo en el año 1996 con el 2,4%, para posteriormente ir decreciendo con un valor medio en torno al 1,6%. Esta disminución del ratio es indicativa de una reducción en el peso de los IAL sobre los ITAPE, es decir, un menor esfuerzo en la gestión recaudatoria de la AEAT en el IRPF, motivada por el incremento en la automatización, tanto en la gestión, como en la recaudación de este impuesto, debido a los crecientes controles informáticos que permiten el cruce de datos.

Para el último de los impuestos analizados, el ratio IAL/ITAPE en el IVA, presenta el mismo valor medio que en el caso del IRPF, un 1,6%, alcanzando su máximo en el año 2003 y 2009, con un valor del 2%. A pesar de las leves oscilaciones existentes, en el caso del IVA se detecta una ligera tendencia creciente, lo que pone de manifiesto una mayor intensidad en la gestión directa por parte de la AEAT en lo que respecta en la gestión y cobro de este impuesto.

IV. REFLEXIONES FINALES

En el estudio sobre los ingresos recaudados por la Agencia Tributaria, es preciso distinguir dos conceptos de elevada relevancia, como son los ingresos obtenidos por actos de liquidación (IAL) y, por otro lado, los ingresos tributarios afectos al presupuesto del Estado (ITAPE). En el primer caso, en su obtención se precisa de una actuación activa de los órganos que integran la Agencia, por el contrario, en el segundo caso, la actuación de la AEAT se reduce básicamente



a funcionar como una mera oficina recaudadora del Estado, siendo el principal núcleo de ingresos las autoliquidaciones.

Si tenemos en cuenta la totalidad del periodo considerado (1995-2010), el promedio del ratio IAL/ITAPE para el conjunto de figuras impositivas, nos ofrece un valor del 2,7% lo cual pone de manifiesto que, la AEAT obtiene, mediante una gestión directa y aplicada, el 2,7% del total de los ingresos brutos, mientras que el 97,3% restante, se obtendría principalmente de una recaudación basada en mecanismos automáticos, como es el caso de las autoliquidaciones, en las que la intervención directa por parte de la AEAT es muy limitada. Este hecho pone de manifiesto la importancia de los procesos de autoliquidaciones, y como consecuencia el esfuerzo que debe hacer la Agencia Tributaria en reforzar la conciencia fiscal del ciudadano, lo cual incentivaría el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

Atendiendo al desglose de las principales figuras impositivas, es en el Impuesto sobre Sociedades en el que se observa el mayor ratio IAL/ITAPE, siendo por tanto en el que se detecta un mayor esfuerzo en la gestión directa por parte de la AEAT. En el caso del IRPF se observa una ligera tendencia decreciente en este ratio, motivada por el incremento en la automatización, tanto en la gestión, como en la recaudación de este impuesto, debido a los crecientes controles informáticos que permiten el cruce de datos y las retenciones en la fuente. Y por último, en el caso del IVA, aunque el ratio IAL/ITAPE presenta el mismo valor medio que para el IRPF (1,6%), se detecta una ligera tendencia creciente, lo que pone de manifiesto una mejora en la gestión directa de la AEAT en lo que respecta a la gestión y cobro de este impuesto.

De manera que el estudio realizado pone de manifiesto la necesidad de profundizar en el análisis de la Agencia encargada de la gestión tributaria en España, la AEAT. El estudio minucioso de su funcionamiento permite concluir que existe un elevado margen de mejora por parte de la Agencia Tributaria, al menos en lo que a la actuación directa y aplicada de sus recursos se refiere, tal y como lo refleja la baja proporción del total recaudado obtenido gracias al empleo directo de los medios humanos y materiales, así como de los mecanismos coercitivos a su alcance.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AEAT (2012). *Memoria de la Agencia Tributaria*. Gobierno de España.

ALLEY, C. y BENTLEY (2008), "The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration", *e-Journal of Tax Research*, 6, 122-144

BARRILAO, P.E. y VILLAR, E. (2013), "The Efficiency of the Regional Management Centres of the Tax Administration in Spain", *Journal of US-China Public Administration*, 10(1), 49-56.

BIRD, R. y CASANEGRA DE JANTSCHER, M. (1992), "Improving tax administration in developing countries". Washington, International Monetary Fund.

- BIRD, R. y ZOLT, E. (2008), "Technology and taxation in developing countries: from hand to mouse", *National Tax Journal*, 61, 791-821.
- DÍAZ YUBERO, F. (2003), "Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas". Doc. nº 14/03 *Instituto de Estudios Fiscales*, p. 11.
- ESTELLER, A. (2003), "La eficiencia en la administración de los tributos cedidos. Un análisis explicativo", *Papeles de Economía Española*, vol. 95, pp. 320-334.
- FARIA, A. y YUCELIK, Z. (1995), "The interrelationship between tax policy and tax administration" in *Tax Policy Handbook*, ed. By P. Shome, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- GAITERO (1991), "La Administración Tributaria en el marco de la organización de la Administración Pública", *Cuadernos de Formación de la Inspección de Tributos*, Nº 16.
- GONZÁLEZ, X. M. y MILES, D. (2000), "Eficiencia en la inspección de hacienda", *Revista de Economía Aplicada*, 24, 203-219.
- JIMÉNEZ, J. D. y BARRILAO, P.E. (2001), "Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria", *Papeles de Economía Española*, 87, 221-229.
- JIMÉNEZ, A. y MARTÍNEZ-PARDO, R. (2013), "La economía sumergida en España". Doc. nº 4, *Fundación de Estudios Financieros*.
- LASHERAS, M. A. y HERRERA, C. (1991), "Administración tributaria y sistema fiscal. Un análisis comparado", Doc. nº 14/1991, *Instituto de Estudios Fiscales*.
- MURPHY FCA, R. (2012). Director, Tax Research UK. *Closing de European Tax Gap*.
- OCDE (2006), *Tax Administration in OECD and selected non-OECD countries: comparative information series*.
- RUIBAL, L. (2008), "Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal", Doc. nº 27/08, *Instituto de Estudios Fiscales*.
- SCHNEIDER, F. y KEPLER, J. (2013). *The Shadow Economy in Europe, 2013*. Informe ATKearney / Visa.