

# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



## ESTUDIOS



Eva Andrés Aucejo/  
Vicente Royuela Mora

Javier Lasarte Álvarez

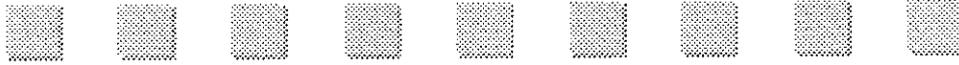
Joan-Francesc Pont Clemente

Análisis jurisprudencial  
Antonio Cayón Galiardo



Asociación Española de

**Asesores Fiscales**



## ESTUDIOS

### ■ **Análisis estadístico de las actuaciones inspectoras (Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Periodo: 1995-2000\*)**

■ Eva Andrés Aucejo

Profesora Titular de Universidad. Departamento de Economía Financiera, Hacienda Pública y Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Miembro de la AEDAF.

Vicente Royuela Mora

Profesor Titular de Universidad. Grupo de Investigación Análisi Quantitativa Regional (AQR), de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Barcelona.

#### ■ **CONTENIDOS:**

1. Introducción
2. Evolución y composición de la recaudación tributaria líquida desglosada por tributos, comparando ingresos líquidos recaudados por conceptos tributarios
3. Medición del número de "Actas dictadas", "Número de contribuyentes inspeccionados" y "Deuda derivada" del volumen de actas incoadas, por Unidades de Inspección (UPIs, URIs y ONI)
4. La recaudación en vía ejecutiva
5. Distribución del volumen de actas – según Modelos- dictadas por las distintas Unidades de Inspección, tanto en número como en volumen de deuda generado
6. Composición de la deuda tributaria generada en cada Unidad de Inspección, desglosando los porcentajes que correspondan a cuota, sanciones e intereses y recargos
7. Composición de la deuda tributaria generada en cada Unidad de Inspección, según el modelo de acta incoada.
8. Evolución de las actuaciones en materia de delito fiscal por parte de la inspección de tributos
9. Sentencias dictadas por los Tribunales en materia de Delito Fiscal

---

\* Este artículo trae causa del Proyecto de Investigación titulado *La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes, con referencia SEC 1999-0469, financiado por el Ministerio de Ciencia, Tecnología y Desarrollo, desarrollado en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.*

## I. Introducción

El presente informe tiene como finalidad analizar estadísticamente los conflictos que origina la actuación de los órganos de inspección encuadrados en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a través del estudio descriptivo de las actuaciones de control realizadas por la Inspección de los Tributos. En consecuencia y a fin de acotar estrictamente los lindes de nuestra investigación, es conveniente subrayar que su objeto se circunscribe a las actuaciones de control realizadas por la Inspección financiera y tributaria, llevadas a cabo en la segunda mitad de la década de los noventa por los tres niveles de Unidades inspectoras que conforman su estructura orgánica, a saber: - Unidad Provincial de Inspección; - Unidad Regional de Inspección; e Inspección Centralizada.

Obviamente, pues, el análisis de las actuaciones de control masivo ejecutadas por los órganos de Gestión Tributaria, entre las que, sin lugar a dudas, ocupa una posición relevante la comprobación de la declaración anual del IRPF, IVA e IS; así como las actuaciones de control realizadas por la Unidad Central y las Unidades Regionales de Gestión para las grandes empresas<sup>1</sup>, toda vez que el control es efectuado por las unidades de módulos para los contribuyentes acogidos a este sistema<sup>2</sup>.

El trabajo que desarrollamos pasa por el estudio analítico de los siguientes extremos:

- a) Evolución y composición de la recaudación tributaria líquida desglosada por tributos, comparando ingresos líquidos recaudados por conceptos tributarios.
- b) Medición del volumen de Actas dictadas, Número de contribuyentes inspeccionados y Deuda derivada del volumen de actas incoadas, por Unidades de Inspección (UPIs, URIs y ONI)
- c) La recaudación en vía ejecutiva
- d) Distribución del volumen de actas –según modelos- dictadas por las distintas Unidades de Inspección, tanto en número como en volumen de deuda generado.

---

<sup>1</sup> Por Resolución del Presidente de la Agencia Tributaria de 16 de diciembre de 1994, el control de las grandes empresas pasa a ser competencia de la Unidad Central y de las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas, dependientes del Departamento de Inspección Financiera y tributaria.

<sup>2</sup> A partir de la Resolución de la Presidencia de la Agencia Tributaria fechada el 2 de junio de 1994, el control de los contribuyentes acogidos al sistema de estimación objetiva de módulos se encomienda a las 175 unidades de módulos creadas por la citada Resolución, la cual les atribuye competencias en el orden de gestión tributaria para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes acogidos a este régimen de estimación, así como competencias en el orden de inspección tributaria, en tanto que órganos encargados de la inspección a efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a dicho régimen (ANEXO I Resolución 2-6-1994 citada).

- e) Composición de la deuda tributaria generada en cada Unidad de Inspección, desglosando los porcentajes que correspondan a cuota, sanciones e intereses y recargos.
- f) Composición de la deuda tributaria generada en cada Unidad de Inspección, distinguiendo los porcentajes que correspondan a cuota, sanciones e intereses y recargos según el modelo de acta incoada.
- g) Evolución de las actuaciones en materia de delito fiscal por parte de la Inspección de los tributos.

## **2. Evolución y composición de la recaudación tributaria líquida desglosada por tributos, comparando ingresos líquidos recaudados por conceptos tributarios**

En términos globales, puede afirmarse que el volumen de ingresos recaudados de naturaleza tributaria -por conceptos impositivos<sup>3</sup>- medido en recaudación líquida<sup>4</sup> ha crecido en el período 1995-2000 más de un 40% en términos nominales, o en un porcentaje superior al 22,5% en términos reales.<sup>5</sup>

Por lo que respecta a la composición de la recaudación por impuestos, se aprecia en el Gráfico 1 y en la Tabla 1, cómo la recaudación tributaria líquida procedente del IRPF representa más de un 30% del total de ingresos líquidos recaudados derivados de las figuras impositivas contempladas en este estudio. Proporción que era del 43% en 1995 y que paulatinamente ha ido disminuyendo a lo largo del período considerado, hasta llegar al 32,2% del año 2000. Como contrapunto, dicha reducción ha sido complementaria al crecimiento de la recaudación de IS e IVA, dos impuestos mucho más sensibles a la fase positiva del ciclo económico que ha experimentado la economía española en el período considerado, sobre todo a partir de 1997<sup>6</sup>.

Cuantitativamente es -a resultas de la información suministrada por la Tabla 1- el Impuesto sobre el Valor Añadido el segundo concepto impositivo por el que más ingresa la AEAT. Estos ingresos líquidos anuales permanecen prácticamente constantes hasta 1997 (del orden del 28%), aumentando ligeramente en 1998 (29%) y en mayor grado durante los años 1999 y 2000 (del orden del 32%).

---

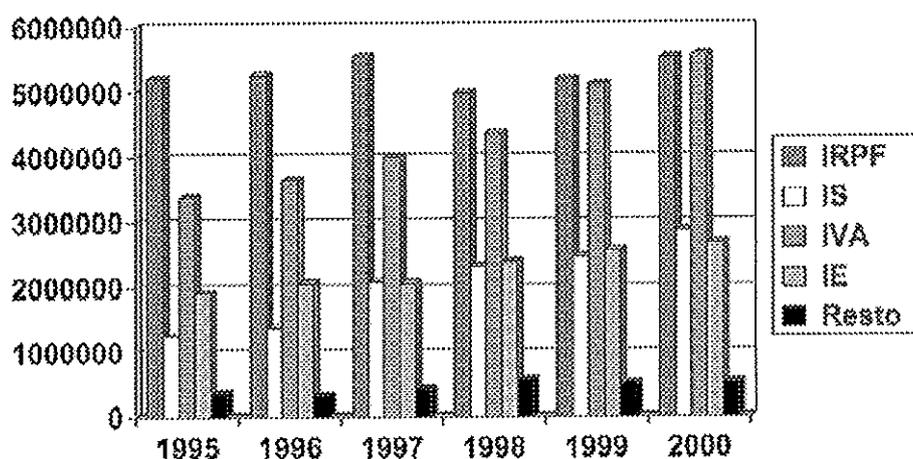
<sup>3</sup> Se analizan las voces: IRPF, IS, IVA, IIEE, y resto de impuestos por ser los que mayor volumen de recaudación producen.

<sup>4</sup> Recaudación líquida = recaudación bruta - devoluciones

<sup>5</sup> En pesetas de 1995 y utilizando el deflactor del PIB -a precios de mercado- publicado por el Instituto Nacional de Estadística ([www.ine.es](http://www.ine.es)).

<sup>6</sup> Para conocer cuál ha sido la evolución de la economía española, puede consultarse el último Informe Anual del Banco de España ([www.bde.es](http://www.bde.es)).

Gráfico I.  
Recaudación Tributaria Líquida, por impuestos y millones de pesetas,  
cuya gestión corresponde a la AEAT



Fuente: Memorias de la AEAT

Tabla I.  
Recaudación Tributaria Líquida, por impuestos y millones de pesetas

	1.995	1.996	1.997	1.998	1.999	2.000
IRPF	43,0%	41,5%	39,2%	34,1%	32,8%	32,2%
IS	10,4%	10,8%	14,8%	15,9%	15,6%	16,7%
IVA	27,9%	28,7%	28,3%	29,8%	32,3%	32,4%
IE	15,8%	16,3%	14,6%	16,3%	16,2%	15,6%
Resto	3,0%	2,7%	3,1%	3,9%	3,1%	3,1%
Total (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Total (M pts)	12.130.942	12.682.111	14.160.133	14.653.973	15.842.300	17.157.100

Fuente: Memorias de la AEAT

Parecida tendencia experimentan los ingresos derivados del Impuesto sobre Sociedades, con la importante salvedad de que el volumen de recaudación es bastante menor: hasta 1997 era del orden del 10% sobre la recaudación líquida total, mientras que en los años posteriores supera el 15% de dicho volumen.

### 3. Medición del número de “Actas dictadas”, “Número de contribuyentes inspeccionados” y “Deuda derivada” del volumen de actas incoadas, por Unidades de Inspección (UPIs, URIs y ONI)

Las diferentes unidades inspectoras (UPIs, URIs y ONI) incoan un volumen de actas de inspección, cuyo número ha evolucionado a la baja en los últimos años.

Tabla 2.  
Volumen de Actas, Contribuyentes y Deuda, en millones de pesetas.  
Por Unidades de Inspección.

	1.995	1.996	1.997	1.998	1.999	2.000
Actas dictadas por UPIs	143.006	106.004	101.458	94.240	84.761	73.831
Actas dictadas por URIs	15.085	10.308	11.404	12.617	10.206	8.521
Actas dictadas por inspección centralizada	2.268	2.019	2.722	2.861	2.482	2.427
<b>Total actas dictadas</b>	<b>160.359</b>	<b>118.331</b>	<b>115.584</b>	<b>109.718</b>	<b>97.449</b>	<b>84.779</b>
Contribuyentes inspeccionados por UPIs	48.176	48.892	47.451	32.882	34.758	32.037
Contribuyentes inspeccionados por URIs	3.584	3.044	3.235	2.865	2.858	2.649
Contribuyentes inspeccionados por Inspección Centralizada	398	433	588	556	468	489
<b>Total Contribuyentes inspeccionados</b>	<b>52.158</b>	<b>52.369</b>	<b>51.274</b>	<b>36.303</b>	<b>38.084</b>	<b>35.175</b>
Deuda derivada por UPIs	207.370	216.039	258.856	191.859	209.041	223.144
Deuda derivada por URIs	109.606	93.092	115.630	129.701	94.018	85.309
Deuda derivada por Inspección Centralizada	116.949	145.142	125.632	134.757	138.301	158.834
<b>Total Deuda derivada</b>	<b>433.925</b>	<b>454.273</b>	<b>500.118</b>	<b>456.317</b>	<b>441.360</b>	<b>467.287</b>

Nota: La Inspección Centralizada incluye la ONI y el Equipo Central de Información

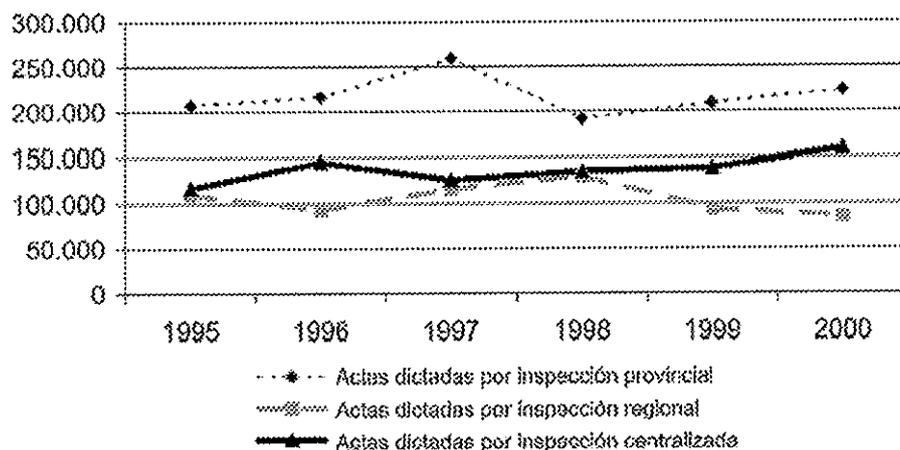
Fuente: Memorias AEAT

## ESTUDIOS

Del análisis de la distribución del volumen de actas dictadas por Unidad de Inspección se colige que tanto su número, como el de contribuyentes afectados por ellas, es inferior a medida que pasamos a una instancia de inspección de ámbito territorial más agregado, de modo que las actas dictadas por las UPIs en el año 2000 afectaron a más del 90% del total de contribuyentes que fueron objeto de estas comprobaciones.

Empero, de fijarnos en el volumen de deuda derivada por dichas actas, se aprecia en el Gráfico 2 cómo esa circunstancia no es tan acusada. De hecho, para el año 2000, el 48% de la deuda derivada se originaba en actas dictadas por las UPIs, el 18% por actas dictadas por URIs y el 34% restante por actas dictadas por la Inspección Centralizada.

**Gráfico 2.**  
Volumen Total de Deuda, en millones de pesetas, por Unidades de Inspección



Fuente: Memorias de la AEAT

De las cifras anteriores puede extraerse la cuantía media de cada acta por unidades de inspección, tal y como se presenta en la Tabla 3, de la que se infiere que la Inspección Centralizada se ocupa de las actas con una deuda derivada más elevada, seguidas por actas dictadas por la URIs, mientras que las UPIs gestionan actas con una deuda derivada bastante inferior:

En general, se detecta un aumento importante en el volumen medio de la deuda derivada por acta. Así, tomando como referencia el conjunto de las actas, se aprecia que desde 1995 hasta el año 2000 se ha doblado la cuantía media del volumen de deuda derivada por las actas, lo que supone un incremento en términos reales del 76%. En este espectacular aumento pesan, sobre todo, las actas dictadas por las UPIs, habida cuenta de que son las que han experimentado un mayor incremento en la cuantía media del volumen de deuda derivada.

<sup>7</sup> Véase nota a pie de página n. 5

**Tabla 3.**  
Cuantía media de las actas, en miles de pesetas, por Unidades de Inspección  
(deuda derivada/nº actas)

	1.995	1.996	1.997	1.998	1.999	2.000
Cuantía media de las Actas dictadas por UPIs	1.450	2.038	2.551	2.036	2.466	3.022
Cuantía media de las Actas dictadas por URIs	7.266	9.031	10.139	10.280	9.212	10.012
Cuantía media de las Actas dictadas por inspección centralizada	51.565	71.888	46.154	47.101	55.722	65.445
<b>Cuantía media por acta dictada</b>	<b>2.706</b>	<b>3.839</b>	<b>4.327</b>	<b>4.159</b>	<b>4.529</b>	<b>5.512</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de las memorias de AEAT.

Atendiendo al volumen de deuda desagregada por impuestos derivada de las actuaciones de inspección<sup>8</sup> es de subrayar (véase Tabla 4 y Gráfico 3) cómo el Impuesto de Sociedades es el que genera un mayor volumen de deuda (desde 1996 siempre por encima del 40% respecto del total). El IVA, por su parte, ocupa la segunda posición en cuantía de deuda derivada y además aumenta su importancia relativa en el último lustro (del 24% en 1996 al 31% en 2000). Por su parte, el IRPF, que al principio del período de análisis suponía más de un 20% del total de la deuda derivada, sólo representa un 10% en el año 2000.

**Tabla 4.**  
Deuda derivada del control con profundidad (sólo inspección provincial, regional y nacional), por conceptos tributarios en millones de pesetas

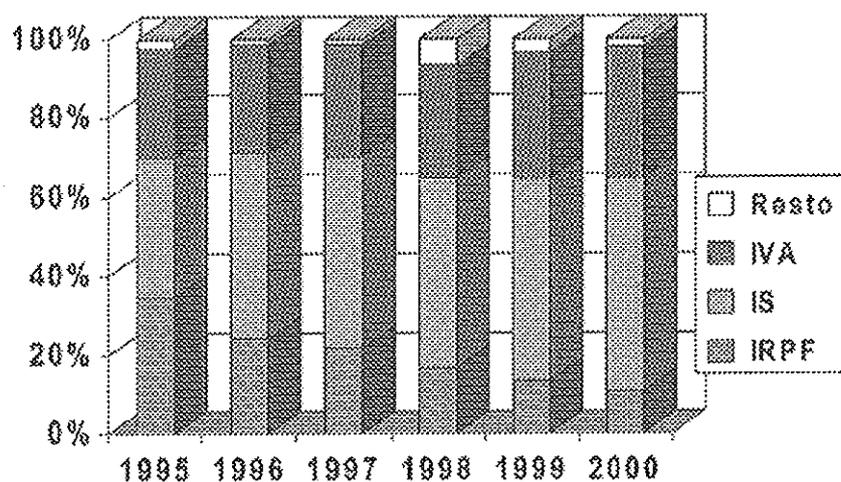
	1.995	1.996	1.997	1.998	1.999	2.000
IRPF	98.208	94.540	92.956	70.121	55.348	46.905
IS	98.786	183.745	208.632	200.175	209.684	234.192
IVA	78.906	107.714	121.777	119.268	130.787	144.210
Resto	6.879	5.851	6.180	28.114	14.459	10.196
Retenciones Trabajo Personal y Profesional	21.281	36.880	42.317	26.701	24.365	26.702
Retenciones Capital Mobiliario	12.915	12.617	24.508	11.916	6.717	5.082
Ver nota	115.569					
<b>Total</b>	<b>432.544</b>	<b>441.347</b>	<b>496.370</b>	<b>456.295</b>	<b>441.360</b>	<b>467.287</b>

Nota: El resultado del ejercicio 1995 resulta de sumar 316.975 (que incluye la inspección provincial y regional, datos expresados por conceptos) y 115.569 (dato agregado de la deuda total de dicho ejercicio, recaudado por la ONI)

Fuente: Memorias AEAT.

<sup>8</sup> Del control en profundidad.

Gráfico 3.  
Volumen de Deuda, en %, por Conceptos Tributarios.



Fuente: Memorias de la AEAT

#### 4. La recaudación en vía ejecutiva

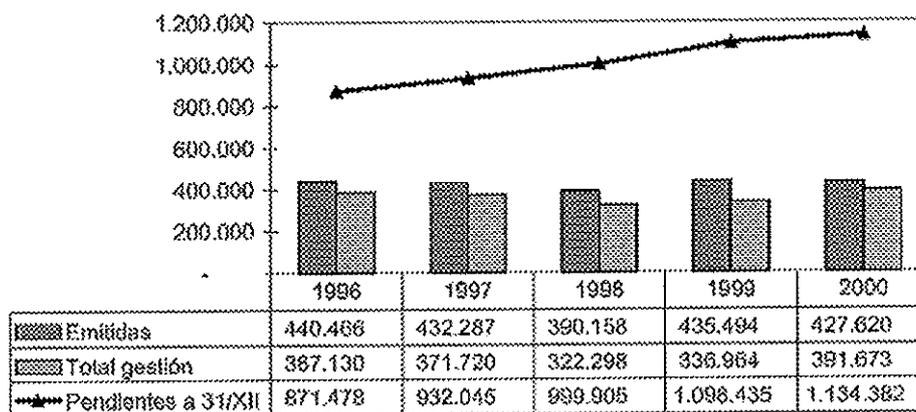
Una vez cuantificado el volumen de deuda derivada de las actas dictadas por las diferentes unidades inspectoras de la Agencia, a continuación en la tabla 5 y en el gráfico 4 se analiza el volumen de deuda emitida correspondiente a la A.E.A.T. (providencias de apremio emitidas), así como el importe efectivamente gestionado y, por diferencia, el volumen pendiente de gestión.

Tabla 5.  
Recaudación ejecutiva: resumen de la gestión realizada por la Agencia, en millones de pesetas. 1996-2000. DEUDAS DE LA A.E.A.T

	Pendiente a 1/1	Emitidas	Total a gestionar	Total gestión	Pendientes de Gestión a 31/XII
1996	818.142	440.466	1.258.608	387.130	871.478
1997	871.478	432.287	1.303.765	371.720	932.045
1998	932.045	390.158	1.322.203	322.298	999.905
1999	999.905	435.494	1.435.399	336.964	1.098.435
2000	1.098.435	427.620	1.526.055	391.673	1.134.382

Fuente: Memorias de la AEAT

Gráfico 4.  
Volumen de Deuda, en %, por Conceptos Tributarios.



Fuente: Memorias de la AEAT

NOTA: No se disponen de datos para el año 1995

De la información suministrada por la tabla y el gráfico transcritos, analizaremos dos proporciones o relaciones entre magnitudes, siempre referidas a deudas de la AEAT. A saber:

1. relación entre el importe de las providencias de apremio emitidas en el año y el importe de las gestionadas al año.

Desde 1996 permanentemente se han gestionado anualmente una cifra menor a la emitida por año (un escaso 85% en promedio de todo el período), fruto de lo cual ha aumentado constantemente el volumen de deuda pendiente de gestión, que en el año 2000 se situó en 1.134 miles de millones de pesetas, un 30% por encima de la cifra de 1996 (un 17% en términos reales)<sup>9</sup>. Finalmente, cabe indicar que en 2000 el volumen pendiente a 31/XII suponía el volumen de gestión de tres años enteros, lo cual supone una cifra bastante elevada.

2. Proporción entre el número de deudas gestionadas al año respecto al volumen acumulado de deudas. Esto es, del total del importe de las providencias de apremio ya pendientes al inicio del ejercicio más el importe de las emitidas en el año (total acumulado al año), qué volumen se gestiona en el propio año: del orden del 30%

<sup>9</sup> Nota: Ver nota 5.

	Total a gestionar	Total gestión	porcentaje
1996	1.258.608	387.130	31%
1997	1.303.76	371.720	28%
1998	1.322.203	322.298	24%
1999	1.435.399	336.964	23%
2000	1.526.055	391.673	26%

### 5. Distribución del volumen de actas – según Modelos- dictadas por las distintas Unidades de Inspección, tanto en número como en volumen de deuda generado

Seguidamente analizamos el volumen de actas dictadas por las distintas Unidades de Inspección –en el período temporal que comprende desde 1997 a 2000<sup>10</sup>– atendiendo a las diferentes modalidades que existen. Los Gráficos 5 y 6, así como la Tabla 6 suministran información sobre el número de actas dictadas en conformidad y en disconformidad<sup>11</sup> con el contribuyente por las distintas Unidades de Inspección, así como sobre el volumen de deuda derivada de las mismas. De tales cifras son de destacar algunos aspectos de interés. A saber:

En primer lugar, por lo que a las Unidades Provinciales de Inspección concierne, el mayor porcentaje de deuda proviene de las actas en conformidad, si bien la tendencia es decreciente (de un 54% del total en 1997 a un 31% en 2000). La misma línea descendiente presenta la deuda derivada de las actas de disconformidad hasta 1999, puesto que para el 2000 se incrementa. El volumen por término medio representa en el período estudiado un peso inferior en 2,5 puntos porcentuales a las de conformidad.

Nota: obsérvese que para el año 2000 el volumen de deuda generado por actas de disconformidad ha superado la cuantía de la deuda proveniente de las actas de conformidad.

En segundo término, contrariamente a lo que sucede en el caso de la Unidad Provincial de Inspección, el resultado de las actuaciones inspectoras de las Unidades Regionales de Inspección arroja que más de la mitad de la deuda tributaria total anual consecuencia de sus actuaciones inspectoras deriva de las actas dictadas en disconformidad<sup>12</sup>. Mientras que el porcentaje de deuda que representa la deuda derivada de las actas de conformidad es más bajo (en 1997: 39%; en 1998: 25%; en 1999: 26% y en 2000: 30%). Las diferencias promedio entre ambos tipos de actas se cifran en 3 puntos porcentuales en el período estudiado.

Finalmente el resultado de las actuaciones inspectoras realizadas por la Inspección centralizada se concreta en que más de la mitad de la deuda tributaria total anual proviene de las actas dic-

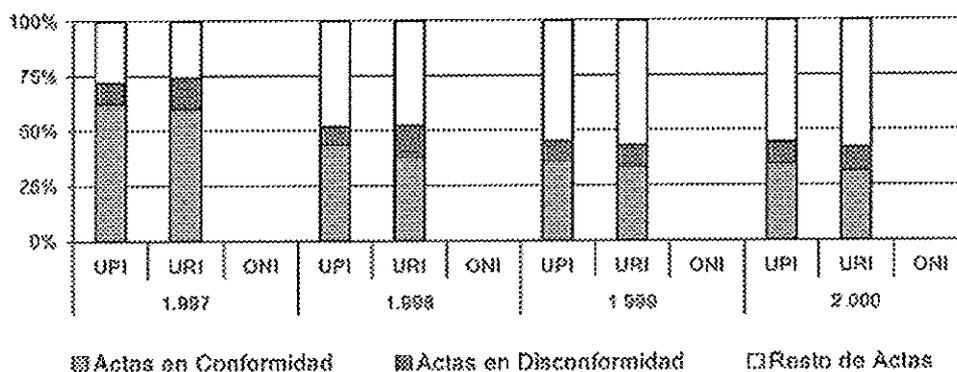
<sup>10</sup> Por ser el único intervalo del que disponemos información.

<sup>11</sup> En la Tabla 5 se reflejan también otros modelos de actas.

<sup>12</sup> Algo superior al 60% en 1997 y 1998 y algo inferior a dicho porcentaje en 1999 y 2000.

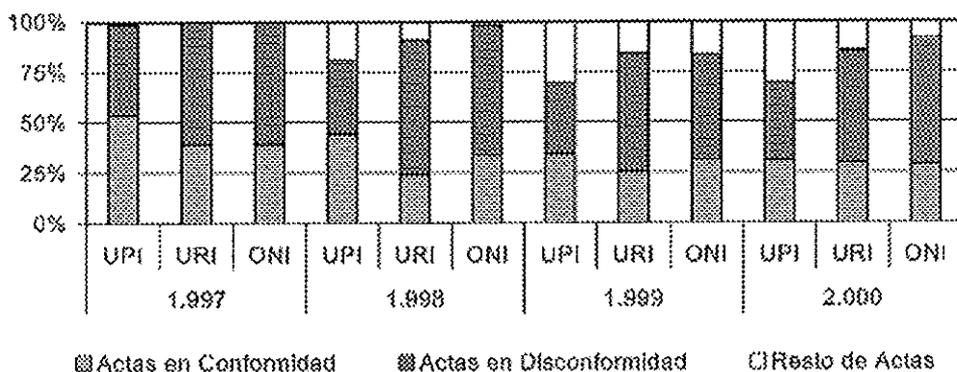
tadas en disconformidad. Porcentaje que en el año 2000 llega a duplicar prácticamente el volumen de deuda obtenida por esta Inspección como consecuencia de la incoación de actas de conformidad. Por término medio en todo el periodo, la diferencia entre la deuda derivada de las actas de conformidad y la derivada de las actas de disconformidad es un 26,5%.

**Gráfico 5.**  
Número de actas dictadas por Unidad de Inspección y modelo de acta



Fuente: Memorias AEAT

**Gráfico 6.**  
Volumen de deuda derivada por modelo de acta y por unidad de inspección



Fuente: Memorias AEAT

**Tabla 5.**  
**Actas y volumen de deuda derivado, por tipo de acta y unidades de inspección**

	Número de actas				Deuda generada			
	1.997	1.998	1.999	2.000	1.997	1.998	1.999	2.000
<b>UPI</b>								
Actas modelo 0 (conformidad), por unidades de inspección	63.662	41.249	30.539	25.594	138.787	85.109	72.135	69.012
Actas modelo 02 (disconformidad), por unidades de inspección	9.175	7.258	7.521	6.997	116.588	69.851	72.960	85.137
Actas modelo 05 (prueba preconstituida), por unidades de inspección	232	62			1.372	390		
Actas modelo 06 (comprobado y conforme), por unidades de inspección	12.009	9.365	9.431	8.960				
Actas modelo 07 (infracción simple), por unidades de inspección		2.818	1.299	1.051		759	773	570
Actas modelo a51 (expediente sancionador), por unidades de inspección		26.753	28.038	24.438		35.750	63.172	68.424
Total de actas por unidades de inspección	101.458	94.240	84.761	73.831	258.856	191.859	209.041	223.144
<b>URI</b>								
Actas modelo 01 (conformidad), por unidades de inspección	6.877	4.771	3.360	2.690	45.200	31.853	24.169	25.262
Actas modelo 02 (disconformidad), por unidades de inspección	1.601	1.822	1.030	871	70.221	85.787	54.889	47.252
Actas modelo 05 (prueba preconstituida), por unidades de inspección	31	7			163	3		
Actas modelo 06 (comprobado y conforme), por unidades de inspección	2.199	2.305	2.005	1.693				
Actas modelo 07 (infracción simple), por unidades de inspección		64	61	42	46	64	61	361
Actas modelo a51 (expediente sancionador), por unidades de inspección		2.782	2.775	2.044		11.995	14.899	12.431
Total de actas por unidades de inspección	11.404	12.617	10.206	8.521	115.630	129.701	94.018	85.309
<b>ONI</b>								
Actas modelo 01 (conformidad), por unidades de inspección					49.173	45.689	43.339	45.812
Actas modelo 02 (disconformidad), por unidades de inspección					75.847	86.248	71.306	99.519
Actas modelo 05 (prueba preconstituida), por unidades de inspección					589			
Actas modelo 06 (comprobado y conforme), por unidades de inspección								
Actas modelo 07 (infracción simple), por unidades de inspección						0	6236	
Actas modelo a51 (expediente sancionador), por unidades de inspección						2.798	17.402	13.481
Total de actas por unidades de inspección					125.609	134.735	138.283	158.812

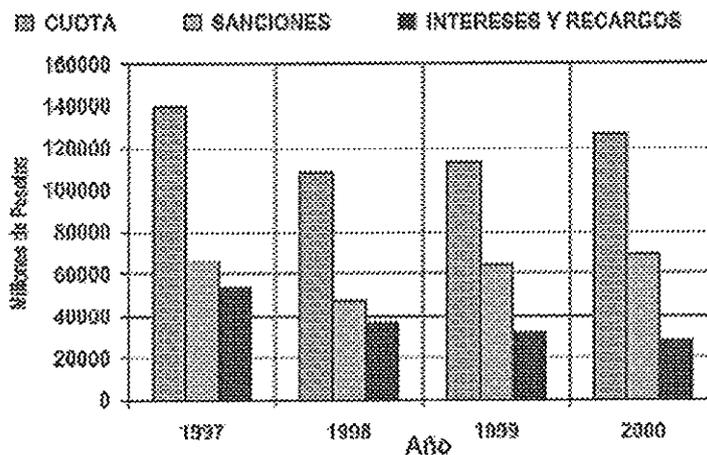
Fuente: Memorias de la AEAT

## 6. Composición de la deuda tributaria generada en cada Unidad de Inspección, desglosando los porcentajes que correspondan a cuota, sanciones e intereses y recargos

Analizado el volumen de deuda generada por Unidad de Inspección, el presente apartado tiene como finalidad conocer su desglose. Esto es, del total de deuda derivada por Unidad Inspectora, qué parte corresponde a cuota; intereses y recargos y sanciones. En los Gráficos 7 a 9 se puede ver la importancia de la deuda desglosada para cada una de las unidades de inspección analizadas.

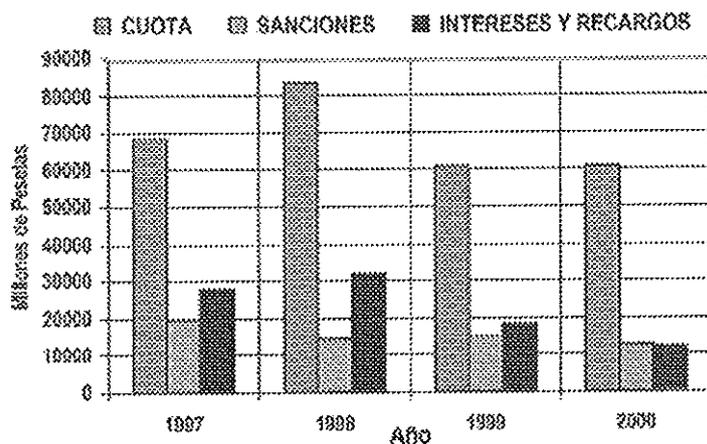
Apréciase -ab initio- la evolución de la deuda derivada de las actuaciones inspectoras realizadas por las UPIs que, como se ha visto, es decreciente (tabla 6). Si nos fijamos en el peso que tienen las "cuotas" sobre el "total de la deuda", éstas representan -en porcentaje- algo superior a la mitad de la deuda para todo el período considerado (un 55% de promedio aproximadamente), peso que no cambia especialmente a lo largo del periodo, tal y como se puede apreciar en la tabla adjunta. Por otra parte, el peso conjunto de intereses y sanciones representa, en término medio, un 45% del total. Para las URIs estos porcentajes son del 65% para el peso de las cuotas y del 35% para intereses y sanciones, mientras que para la Inspección Centralizada son del 62% y 38% respectivamente, siempre referido al promedio para el período considerado.

Gráfico 7.  
Volumen de deuda desglosada.  
UNIDAD PROVINCIAL DE INSPECCIÓN



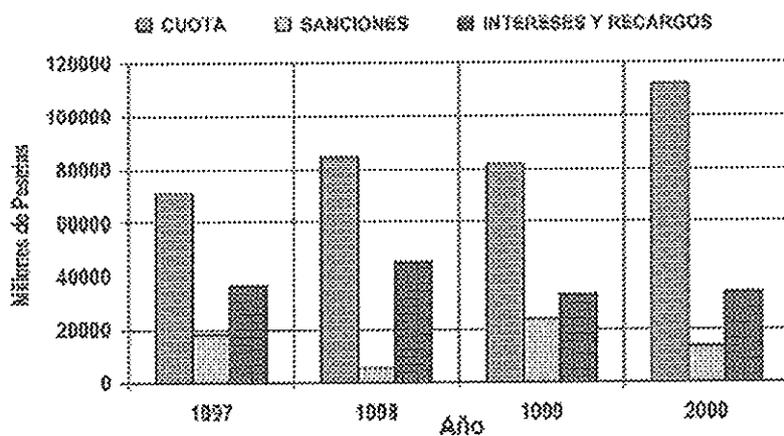
Fuente: Memorias AEAT

Gráfico 8.  
Volumen de deuda derivada por procedencia.  
UNIDAD REGIONAL DE INSPECCIÓN



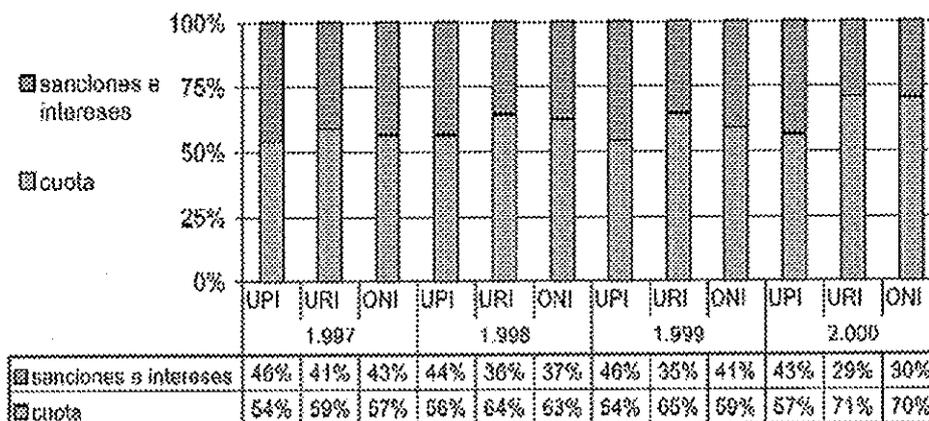
Fuente: Memorias AEAT

Gráfico 9.  
Volumen de deuda derivada por procedencia.  
UNIDAD REGIONAL DE INSPECCIÓN



Fuente: Memorias AEAT

Gráfico 10.  
Volumen de deuda derivada por procedencia.



Fuente: Memorias AEAT

Resumiendo, el gráfico 10 refleja, en porcentajes, el peso que suponen tanto la cuota como los intereses, recargos y sanciones respecto del total de la deuda. Se han considerado las tres unidades de inspección tributaria y el periodo comprendido entre 1997 y 2000, inclusive.

Tabla 7.  
Deuda tributaria, por tipo de acta, procedencia y unidad de inspección

	Unidad provincial de inspección	1.997	1.998	1.999	2.000
Total actas	Cuota	139.477	108.360	113.128	126.206
	Sanciones	66.284	47.042	63.945	68.995
	Intereses y recargos	53.284	36.455	31.967	27.943
Actas en conformidad	Cuota	78.170	61.164	57.595	58.150
	Sanciones	35.443	5.656	-	-
	Intereses y recargos	25.173	18.288	14.539	10.862
Actas en disconformidad	Cuota	60.675	47.020	55.533	68.056
	Sanciones	28.037	4.713	-	-
	Intereses y recargos	27.874	18.117	17.427	17.081

ESTUDIOS

		1.997	1.998	1.999	2.000
<b>Unidad regional de inspección</b>					
Total actas	Cuota	68.453	83.512	60.810	60.724
	Sanciones	19.667	14.509	14.960	12.536
	Intereses y recargos	27.509	31.679	18.247	12.049
Actas en conformidad	Cuota	27.917	23.026	18.837	21.458
	Sanciones	7.145	1.123	-	-
	Intereses y recargos	10.136	7.703	5.331	3.804
Actas en disconformidad	Cuota	40.443	60.786	41.973	39.007
	Sanciones	12.446	1.327	-	-
	Intereses y recargos	17.311	23.975	12.915	8.245
<b>Unidad centralizada de inspección</b>					
Total actas	Cuota	71.153	84.409	81.949	111.551
	Sanciones	18.126	5.210	23.637	13.481
	Intereses y recargos	36.329	45.114	32.696	33.780
Actas en conformidad	Cuota	30.288	30.930	30.292	36.692
	Sanciones	4.351	1.173	1.173	-
	Intereses y recargos	14.533	13.584	13.584	9.120
Actas en disconformidad	Cuota	40.516	53.497	51.656	74.859
	Sanciones	13.600	1.328	-	-
	Intereses y recargos	21.730	31.530	19.649	24.660

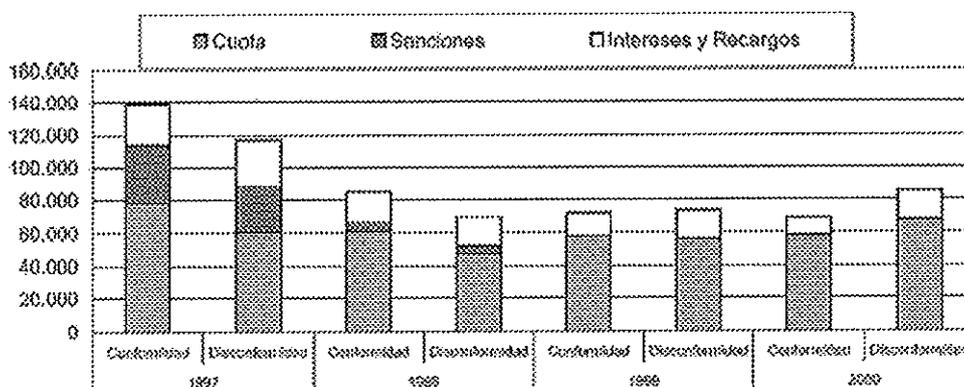
**7. Composición de la deuda tributaria generada en cada Unidad de Inspección, según el modelo de acta incoada.**

A continuación, los gráficos 11 a 13, así como la tablas precedente n. 7, muestran los mismos resultados, pero teniendo en cuenta el "Modelo" de acta incoada. Atendiendo a la clasificación: acta en conformidad y en disconformidad, los resultados presentan ciertas características a analizar. En este sentido, nos fijamos particularmente en el volumen que representa la cuota, para el total de las actas y por tipo de acta, al ser éste el indicador más verosímil de la actividad inspeccionadora de las unidades inspeccionadoras de la Agencia, ya que los volúmenes de deuda derivados de los capítulos de sanciones e intereses y recargos pueden asignarse como deuda generada por el afloramiento inicial de la parte correspondiente a la cuota.

En primer lugar se analizan los modelos de actas dictadas por las UPIs: el volumen de cuota se ha mantenido estable en los cuatro años analizados, con ascensos y descensos que no permiten detectar ninguna tendencia creciente o decreciente. Donde sí cabe hacer hincapié es en que el peso de la cuota respecto al total de la deuda ha sido creciente en las actas de disconformidad (modelo 02): en 1997 la cuota generada por estas actas suponía un 44% del total, mientras que en 2000 este porcentaje ha aumentado hasta el 54%, superando en importancia a las actas en conformidad. Por el contrario, en estas últimas el peso de la cuota respecto al total de la deuda es cada vez menor: En 1997: 56% y en el 2000: 46%.

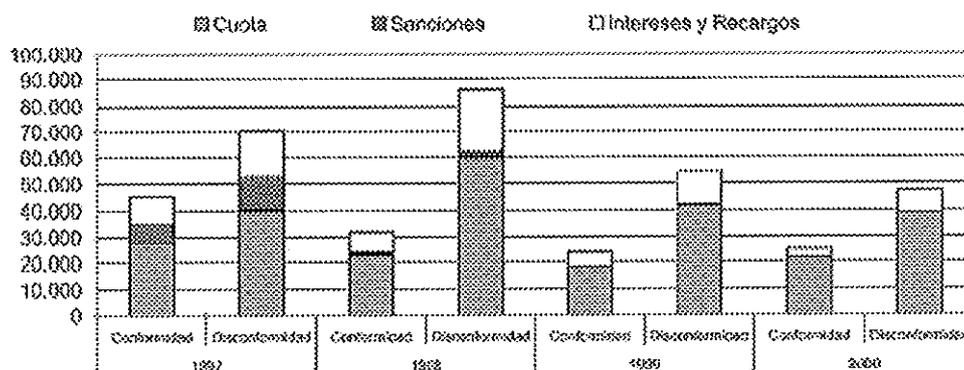
En las actas de conformidad y disconformidad gestionadas por la URI el volumen de cuota ha experimentado una tendencia decreciente en el tiempo. Esta evolución se da de manera genérica tanto en las actas en conformidad (pese al leve repunte de 2000 las cifras siguen siendo muy bajas respecto al inicio del periodo) como en las de disconformidad, en las que el descenso es bastante acusado. En esta unidad de inspección las actas en disconformidad han supuesto una cuota cuyo volumen de todo el periodo estudiado dobla al de las actas en conformidad.

**Gráfico 11.**  
Volumen de deuda derivada por procedencia y por tipo de acta.  
UNIDAD PROVINCIAL DE INSPECCIÓN



Fuente: Memorias AEAT

**Gráfico 12.**  
Volumen de deuda derivada por procedencia y por tipo de acta.  
UNIDAD REGIONAL DE INSPECCIÓN

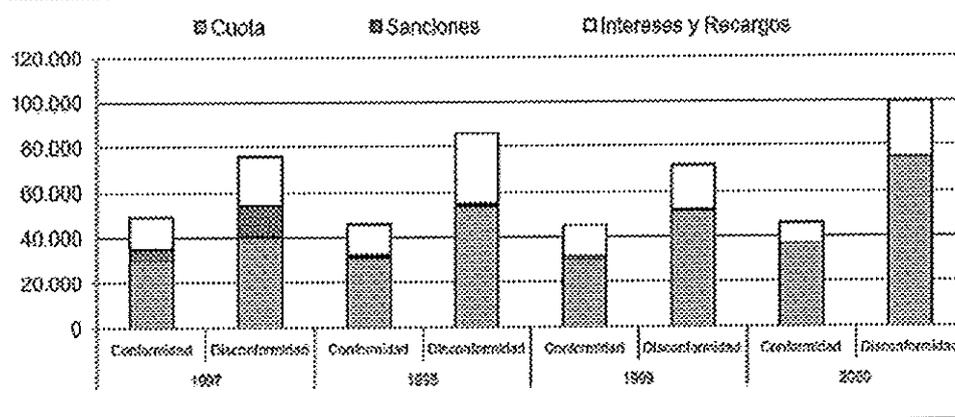


Fuente: Memorias AEAT

ESTUDIOS

Finalmente, en las actas gestionadas por la ONI se aprecia un aumento de la cuantía de las cuotas para el total de las actas gestionadas por esta unidad, cifrable en un incremento de un 56% desde 1997 hasta 2000. Por lo que respecta al volumen que representan las cuotas en las actas en disconformidad hay que señalar que suponían un 57% del total en 1997, mientras que en 2000 han aumentado su peso hasta el 67%, doblando por tanto la cuantía de las actas dictadas en conformidad.

**Gráfico 13.**  
**Volumen de deuda derivada por procedencia y por tipo de acta.**  
**OFICINA NACIONAL DE INSPECCIÓN**



Fuente: Memorias AEAT

Recapitulando, para el conjunto de las unidades de inspección, si se considera el volumen de deuda ligada a afloramiento de cuota, se aprecia un pequeño aumento cifrado en el 7% para el período 1997-2000. No obstante, tras haber analizado las cifras por unidades inspectoras se ha podido comprobar que el incremento se debe casi exclusivamente al aumento que se ha producido en la ONI, que ha pasado a representar en 1997 un 25% del total de la cuota gestionada por las tres unidades a suponer en 2000 un 37%. La situación inversa se ha apreciado en las UPIs, que han pasado de suponer un 50% en 1997 a representar tan sólo el 42% en 2000. Por último, las URIs han tenido una evolución dispar que se resume en un peso del 25% para todo el período considerado.

Por lo que respecta al peso de las actas en disconformidad y conformidad en términos de cuota, se ha podido comprobar que las cuotas de las actas en disconformidad suponen la mayoría del volumen gestionado, y que además tienen una importancia creciente: en 1997 el peso de las cuotas de las actas en conformidad suponían un 49% frente al 51% que representa el peso de las cuotas en las actas en disconformidad. En 2000 las actas en conformidad han disminuido su importancia (en términos de cuota) hasta suponer tan solo el 39% del total, frente al 61% de las actas en disconformidad. En este sentido, para las UPIs y la ONI el peso de la cuota en las actas en disconformidad supone el doble de la cuantía de las actas en conformidad.

## 8. Evolución de las actuaciones en materia de delito fiscal por parte de la inspección de tributos

Tabla 8.  
Actuaciones en materia de delito fiscal comparadas con las actuaciones de la inspección de los tributos

		1.997	1.998	1.999	2.000
Gestión directa (1)	Número de Actas	115.584	109.718	97.449	84.779
	Volumen de Cuota	279.083	276.281	255.887	298.481
	Volumen de Deuda	500.282	456.290	441.339	467.265
Delito fiscal	Número de Expedientes (2)	293	649	691	761
	Volumen de Cuota	24.895	63.933	83.945	70.310
	Volumen de Deuda (3)		94.605	121.931	105.361

Fuente: Memorias AEAT

Notas:

Cuota y deuda en millones de pesetas

(1) Las cifras correspondientes a gestión directa son la suma de las tres unidades de inspección.

(2) No incluidos los expedientes por delito contable por no comportar cuota efectiva

(3) Estimación de la deuda probablemente obtenida si las actuaciones se hubieran finalizado en vía administrativa

Si comparamos el número total de actas de las distintas unidades inspectoras con el número de expedientes tramitados por delito fiscal, se observa en la tabla 8 que la proporción de los expedientes supone una cifra prácticamente insignificante comparada con el total de actas dictadas por la inspección, puesto que no alcanza para ningún año el 1%.

1997: 0,25%; 1998: 0,59%; 1999: 0,71%; 2000: 0,90%

El volumen de cuota propuesta (PRESUNTAMENTE DEFRAUDADA) derivada de los expedientes de delito fiscal en relación a la cuota derivada de la gestión directa de las actas incoadas por las unidades inspectoras representa un porcentaje promedio del 22%, con el siguiente detalle:

1997: 8,92%; 1998: 23,14%; 1999: 32,81%; 2000: 23,56%

NOTA: Del total de volumen de cuota presuntamente defraudada no existe información sobre qué porcentaje del mismo corresponde a deuda REALMENTE DEFRAUDADA, pero sí conocemos el ínfimo número de sentencias condenatorias en materia de delito fiscal (vid. Tabla 9)

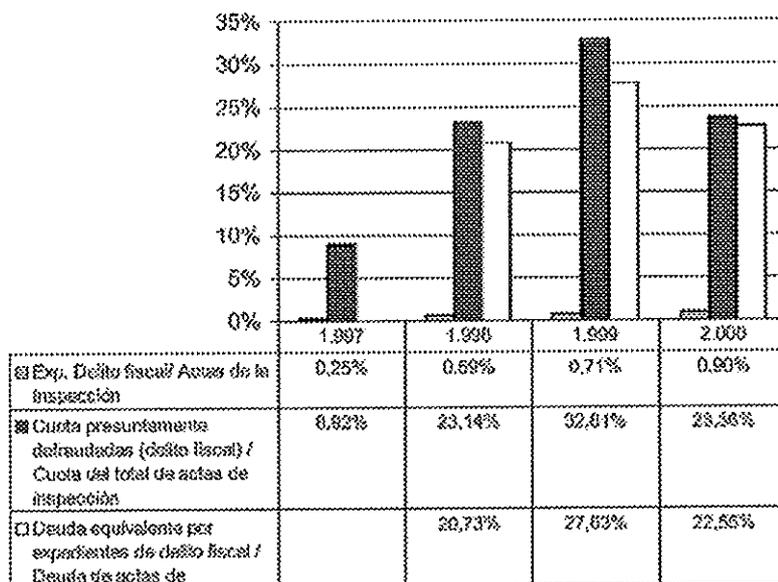
<sup>13</sup> Se han consultado las siguientes fuentes: Memorias de la A.E.A.T.; Memorias del C.G.P.J.; Memoria de la Fiscalía General del Estado; Instituto Nacional de Estadística.

ESTUDIOS

Por último, si tomamos como parámetro de comparación el volumen de deuda vemos cómo representaría un promedio del 23%<sup>14</sup>

1998: 20,73%; 1999: 27,63%; 2000: 22,55%

**Gráfico 14.**  
Importancia del delito fiscal comparado con el conjunto de actuaciones de las unidades de inspección



Fuente: Memorias AEAT

En el gráfico 14 se muestran las diferencias antes apuntadas, así como su evolución para los años estudiados. Puede apreciarse cómo, en promedio para los años estudiados, el número de expedientes de delito fiscal respecto al volumen de actas de la inspección representa un 0,6% mientras que la cuota presuntamente defraudada derivada de los expedientes de delito fiscal respecto a la cuota proveniente de las actas de inspección supone un 22% del total de cuota.

<sup>14</sup> Las cifras a las que se refiere el texto son una estimación de la deuda probablemente obtenida si las actuaciones se hubieran finalizado en vía administrativa.

## 9. Sentencias dictadas por los Tribunales en materia de Delito Fiscal

Tabla 9.  
Actuaciones de los tribunales sobre delito fiscal

	1.996	1.997	1.998	1.999	2.000
Sentencias condenatorias	30	40	61	46	35
Sentencias absolutorias	13	19	12	17	11
Total sentencias	43	59	73	63	46

Fuente: Memorias de la AEAT

## 10. Conclusiones

De manera sintética, éstas serían las principales CONCLUSIONES que consideramos oportuno resaltar:

### 10.1. Recaudación tributaria líquida cuya gestión corresponde a la A.E.A.T. Período temporal estudiado: 1995-1999

De la recaudación tributaria líquida (ingresos brutos – devoluciones) realizada por la AEAT el mayor volumen de recaudación se obtiene por el IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En 1995: 40% s/recaudación total proviene del IRPF

En 2000: 32% s/ recaudación total proviene del IRPF

El segundo concepto tributario por el que más se ingresa es por IVA, cuya recaudación líquida en el período 95-00 oscila alrededor del 30%, seguido de los IIEE y en menor medida por el IS, cuya recaudación líquida supone entre un 10-16% de la recaudación líquida total.

### 10.2. Recaudación tributaria líquida por I.S. versus deuda derivada por actuaciones de inspección en I.S.

Mientras que la recaudación tributaria líquida por IS en 1995-2000 oscila entre un 10 y 16%, siguiendo una tendencia ascendente, la deuda tributaria derivada de las actuaciones inspectoras (del total de Unidades Inspectoras) en IS oscila entre un 41% y un 47% de la deuda total tributaria derivada de las distintas unidades de inspección.

### **10.3. Recaudación ejecutiva**

Del análisis de las cifras de recaudación ejecutiva se ha podido apreciar cómo entre 1996 y 2000 tan sólo se viene gestionando anualmente un 85% del total de las deudas de la A.E.A.T. que se emiten cada año. La consecuencia directa ha sido un incremento real de volumen de deuda pendiente de gestión del 17%, que supone prácticamente un 4% anual. Estas cifras dan como resultado que en el año 2000 el volumen pendiente a 31/XII equivalía al volumen de gestión de tres años enteros, lo cual supone una cifra bastante elevada.

Por otra parte, la relación entre el volumen de deuda de la A.E.A.T. acumulada al año (importe de las providencias de apremio pendientes de gestión al inicio del período más las emitidas al año) respecto al importe de las deudas gestionadas al año, representa como media aproximadamente un 26%.

### **10.4. UNIDAD PROVINCIAL DE INSPECCIÓN: actas dictadas versus deuda tributaria**

La U.Pl. dictó el 88% de las actas totales incoadas por las tres Unidades de Inspección citadas en el período 1995-2000, lo que hace que sea la unidad de Inspección más importante en volumen de actas.

Del total de actas dictadas por la UPl, para el período (97-00) la mayoría de ellas lo son de conformidad. Como media de los tres años, se dictan un 37% más de actas de conformidad que de actas de disconformidad, sin embargo la deuda tributaria derivada de las actas de conformidad incoadas por la U.Pl. tan sólo excede a la deuda tributaria derivada de las deudas de disconformidad dictadas por la misma Unidad Inspectora en un 2,3%.

### **10.5. UNIDAD REGIONAL DE INSPECCIÓN: actas incoadas versus deuda tributaria**

La U.R.I. dictó el 10% de las actas totales incoadas por las tres unidades de Inspección.

Del total de actas dictadas por la U.R.I. existe un mayor porcentaje que lo son en conformidad con el contribuyente. Así, tomando la media resultante de los años 1997-2000, el número de actas dictadas en conformidad excede en un 28,9% sobre el número de actas dictadas en disconformidad.

Sin embargo, la deuda tributaria derivada es muy superior en el caso de las actas de disconformidad, ya que excede en un 35% de la deuda derivada de las actas dictadas en conformidad.

### **10.6. UNIDAD CENTRALIZADA DE INSPECCIÓN: Deuda tributaria**

Por último, la O.N.I. dictó el 2% de todas las actas, siendo la unidad de Inspección que incoa un volumen de actas menor:

En las Memorias de la AEAT no se proporcionan datos de la distribución del número de actas dictadas en conformidad y en disconformidad por parte de la O.N.I.

Por el contrario sí se detallan las cifras de la deuda derivada de tales actas. En particular; para los modelos 01 y 02 (Conformidad y Disconformidad respectivamente) cabe afirmar que la deuda derivada de las actas dictadas en disconformidad excede en un 26,7% de la deuda derivada de las actas dictadas en conformidad.

#### **10.7. SOBRE LA COMPOSICIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA POR UNIDADES DE INSPECCIÓN: cuotas, sanciones e intereses y recargos**

En la composición de la deuda tributaria girada por las distintas Unidades de Inspección, es destacable el elevado porcentaje que adquiere el peso de la parte de deuda que corresponde a sanciones más intereses de demora y recargos. Peso que se cifra en los siguientes ratios:

Para la O.N.I., fue el 43% en 1997; el 37% en 1998; el 41% en 1999 y el 30% en 2000.

Para la U.R.I., representó el 41% en 1997; el 36% en 1998; el 35% en 1999 y el 29% en 2000.

Para la U.P.I., ascendió al 46% en 1997; el 44% en 1998; el 46% en 1999 y el 43% en 2000.

El porcentaje restante es, lógicamente, el peso que tiene la cuota dentro de la Deuda tributaria. Precisamente, sobre el componente de la CUOTA consideramos oportuno subrayar que no existen datos sobre descubrimientos de hechos no declarados. Esto es, no se distingue qué porcentaje de la cuota corresponde a ocultamiento de hechos y qué porcentaje a diferencias en la interpretación de las normas o en la percepción de los hechos entre el contribuyente y la inspección.

Quizá una mayor transparencia de la Agencia pasaría por facilitar los datos sobre el descubrimiento de hechos no declarados, "fundamentales" para evaluar y, en su caso, juzgar y mejorar la eficacia de los servicios de la Inspección.

**10.8.** En línea con las anteriores consideraciones sería de tomar en consideración el número de expedientes tramitados por delito fiscal así como la cuota derivada de los mismos presuntamente defraudada y lo que es más importante, la cuota realmente defraudada que reflejaran las sentencias condenatorias dictadas por los Tribunales de Justicia en materia de delito fiscal.

Si atendemos al parámetro número de expedientes tramitados por delito fiscal y lo comparamos con el número de actas que incoa el conjunto de Unidades Inspectoras se concluye que el primer concepto representa menos de un 1% respecto al segundo, durante el período 1997-2000.

Por lo que respecta a la variable CUOTA, tan solo podemos colegir que la cuota presuntamente defraudada derivada de los expedientes tramitados por delito fiscal supone para el período 1997-2000, aproximadamente, un 22% de la cuota que arrojan las actas incoadas por las Unidades Inspectoras; en el bien entendido de que existe un escaso número de sentencias condenatorias en materia de delito fiscal, cuya deuda aparejada nos ha sido imposible cuantificar por inexistencia de datos publicados al respecto. ❀