

**EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO EN EL IVA:
REVISIÓN DE LAS ESTIMACIONES
AÑOS 1990 a 1994**

Autores: *Pilar Gómez de Enterría**, *Francisco Melis***
*Desiderio Romero****
Abril 1998

P.T. Nº 18/98

(*) EUROSTAT

(**) Agencia Estatal de Administración Tributaria.

(***) Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas, Universidad Rey Juan Carlos.

N.B.: Las opiniones expresadas en este trabajo son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales

RESUMEN

Este trabajo sustituye al del mismo título, de fecha diciembre de 1997. En ese último se contenía un error que daba lugar a una disminución continuada de los índices de fraude en el periodo considerado (1990 a 1994). Por el contrario, éstos disminuyen hasta el año 1993 y registran un fuerte aumento en éste y en el ejercicio siguiente.

El error más importante consistía en una infraestimación del TMP para 1993 de 0,4622 puntos porcentuales (10,9206 en lugar del verdadero valor 11,0828). Junto con otra infraestimación de la base uniforme (62 millardos) daban lugar a una desviación a la baja del índice de fraude de ese año de 5,54 puntos (22,63 en lugar del verdadero valor 28,17).

La corrección efectuada sirve para confirmar:

- La extraordinaria sensibilidad del índice de fraude ante variaciones de los elementos en se basa.
- El empeoramiento del cumplimiento fiscal que se detecta cuando desaparece el control aduanero del comercio intracomunitario, tal como opiniones expertas dentro de la Inspección de Hacienda venían sosteniendo.

Además de la corrección de los cálculos erróneos, esta versión del trabajo incorpora nuevos datos de las bases uniformes calculados por la Dirección General de Presupuestos para los años 1991, 1992 y 1993.

JEL: H26.

ÍNDICE

EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO EN EL IVA: REVISIÓN DE LAS ESTIMACIONES.

AÑOS 1990 A 1994

 Cálculo del tipo medio ponderado

 La medida de la recaudación real

 La estimación de la recaudación teórica

 Revisión y actualización de los cálculos

REFERENCIAS

EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO EN EL IVA: REVISIÓN DE LAS ESTIMACIONES. Años 1990 a 1994

En este trabajo se presenta un nuevo cálculo de las magnitudes básicas a partir de las cuales se estima el nivel de cumplimiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Varios de los estudios que sirven de referencia a éste se encuentran publicados como Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. La lista completa de todos ellos puede consultarse al final de estas páginas.

En dichos estudios se ofrecen datos sobre lo que se estima como fraude en el IVA y, lo que es más importante, se establece la metodología que permite estimar ese fraude para los años 1986 hasta 1992, ambos incluidos. En el presente trabajo se ofrece un nuevo cálculo de los índices correspondientes a 1990, 1991 y 1992 y, aplicando el mismo procedimiento, se añaden dos años más a la serie que alcanza así 1994.

El método mediante el cual se mide el cumplimiento tributario en un período consiste, básicamente, en enfrentar la recaudación realmente obtenida con la que debería recaudarse dadas unas ciertas magnitudes económicas.

Si estas magnitudes económicas se han obtenido por parte de la propia administración a partir de inspecciones a los correspondientes obligados se tiene una medición directa del cumplimiento tributario individual. Cuando esas inspecciones directas se realizan de acuerdo con un muestreo aleatorio previo los resultados individuales pueden elevarse al total de la población sujeta al impuesto de que se trate y obtener una estimación del cumplimiento global.

Si, por el contrario, las magnitudes económicas proceden de una fuente distinta (Banco Central, Oficina Estadística ...), la medición del cumplimiento tendrá un carácter más aproximado e indirecto.

El método seguido en este trabajo y en los que le sirven de referencia pertenece a la segunda clase.

El procedimiento utilizado puede resumirse en pocas palabras: a partir de unas magnitudes económicas y del conocimiento de los tipos del IVA aplicables se establece una recaudación teórica cuya comparación con la realmente obtenida sirve para establecer un posible incumplimiento fiscal.

A continuación se exponen con más detalle las peculiaridades del cálculo.

Cálculo del tipo medio ponderado

Dentro del presupuesto de la Unión Europea los recursos propios procedentes del IVA constituyen, con mucho, el capítulo más importante. La participación de cada país en esos recursos no se establece directamente en función de sus ingresos por IVA si no en función de su aportación a lo que se denomina base común uniforme. Actualmente esa base se calcula dividiendo los ingresos netos obtenidos por el IVA en un país entre el tipo impositivo aplicado en el mismo. Cuando, como es lo fre-

cuente, son varios los tipos del IVA vigentes en un ejercicio hay que calcular el tipo medio ponderado. El Cuadro I presenta los distintos tipos que han estado vigentes en España desde su implantación.

CUADRO I
TIPOS DEL IVA Y PERIODO DE APLICACIÓN

	1/1/86	1/1/92	1/8/92	1/1/93	1/1/95
Superreducido	—	—	—	3	4
Reducido	6	6	6	6	7
Normal	12	13	15	15	16
Incrementado	33	28	28	—	—

Puede verse la modificación, a mediados de 1992, del tipo normal que crece dos puntos y la desaparición en 1993 del tipo incrementado. También en 1993 aparece un tipo superreducido que se aplica fundamentalmente a los alimentos considerados básicos¹.

Así pues, a partir de los tipos legales y por exigencias comunitarias cada país de la UE tiene que establecer el tipo medio que ha gravado su consumo final y para ello es necesario descomponer el gasto final sujeto a IVA en partidas homogéneas desde el punto de vista del impuesto, esto es en partidas a las que sea aplicable un mismo tipo impositivo. La media de esos tipos, ponderada por el gasto sobre el que ha recaído cada uno de ellos es lo que se conoce como tipo medio ponderado (TMP).

El gasto final sujeto al IVA se compone básicamente de:

- gasto final de las familias compuesto a su vez por:
 - * consumo privado interior e
 - * inversión en vivienda
- gasto de las AAPP, constituido por sus:
 - * consumo intermedios y
 - * formación bruta de capital
- gasto de los sectores exentos de IVA (Sanidad, Enseñanza, Finanzas y Seguros), constituido también por sus:
 - * consumos intermedios y
 - * formación bruta de capital

¹ Ley 37/1992 de 28 de diciembre, artº. 91.

Esas son las partidas más importantes cuya cuantía entra a ponderar los distintos tipos del IVA vigentes en un año dado.

Puede verse que el tipo medio ponderado es el que grava el gasto de todos aquellos agentes económicos que soportan el IVA sin tener posibilidad alguna de trasladarlo, bien por ser consumidores finales bien por pertenecer a sectores expresamente excluidos de la mecánica liquidatoria del impuesto, como es el caso de las administraciones públicas.

Las partidas que entran en el cálculo del TMP, las principales de las cuales se han enumerado más arriba, se obtienen de la contabilidad nacional (CN) o de las tablas input-output (TIO). Como el cálculo correspondiente a un año t ha de realizarse antes del mes de agosto del año siguiente ($t+1$) es frecuente que en ese momento no se disponga de una CN con semejante grado de actualidad, motivo por el cual se acepta que los países utilicen macromagnitudes del año $t-2$ junto con los tipos impositivos del año t . Pero incluso permitiendo ese desfase temporal las macromagnitudes contables utilizadas pueden tener un carácter provisional o de avance y sufrir revisiones posteriores de mayor o menor entidad al ser elevadas a datos definitivos.

Lo anterior quiere decir que el cálculo del TMP puede ser objeto de alteraciones de diversa importancia según se utilicen unos datos u otros. Esta circunstancia no tiene repercusión sobre la aportación de cada país al presupuesto comunitario, que una vez establecida no se modifica, pero en determinados casos puede haber instancias de la UE que requieran un nuevo cálculo de la base imponible uniforme que incorpore datos más actualizados. En nuestro país la DGP ha recalculado, durante 1997, las bases correspondientes a los años 1991, 1992 y 1993.

En el Anexo se han incluido los cuadros con los nuevos datos de la DGP de esos años, junto con los de 1990 y 1994 que proceden de una elaboración propia. Se tiene así una serie que en parte revisa cálculos anteriores y en parte incorpora nuevos cálculos, para el quinquenio 1990-94.

Como es sabido de ese procedimiento para calcular la base común del IVA puede obtenerse una utilidad adicional, la de estimar el cumplimiento tributario. Al disponer del volumen de gasto sujeto al impuesto y del tipo medio ponderado se puede calcular una recaudación teórica con la que comparar la realmente obtenida, tal como antes se ha expuesto.

En este caso tiene especial interés estudiar si la revisión y modificación de los distintos elementos (macromagnitudes, TMP y recaudación obtenida) alteran o no las estimaciones sobre el cumplimiento tributario y en qué medida lo hacen.

En efecto, las estimaciones de ese tipo descansan sobre un andamiaje de supuestos especialmente complejo y son por su propio carácter difíciles de contrastar. Por estos motivos resulta oportuno establecer, al menos, su solidez ante variaciones internas, esto es variaciones en las magnitudes que entran en ese cálculo.

Las estimaciones sobre el cumplimiento tributario en el IVA dependen fundamentalmente de:

La medida de la recaudación realmente obtenida.

El grado de provisionalidad de los agregados contables que entran en el cálculo del TMP.

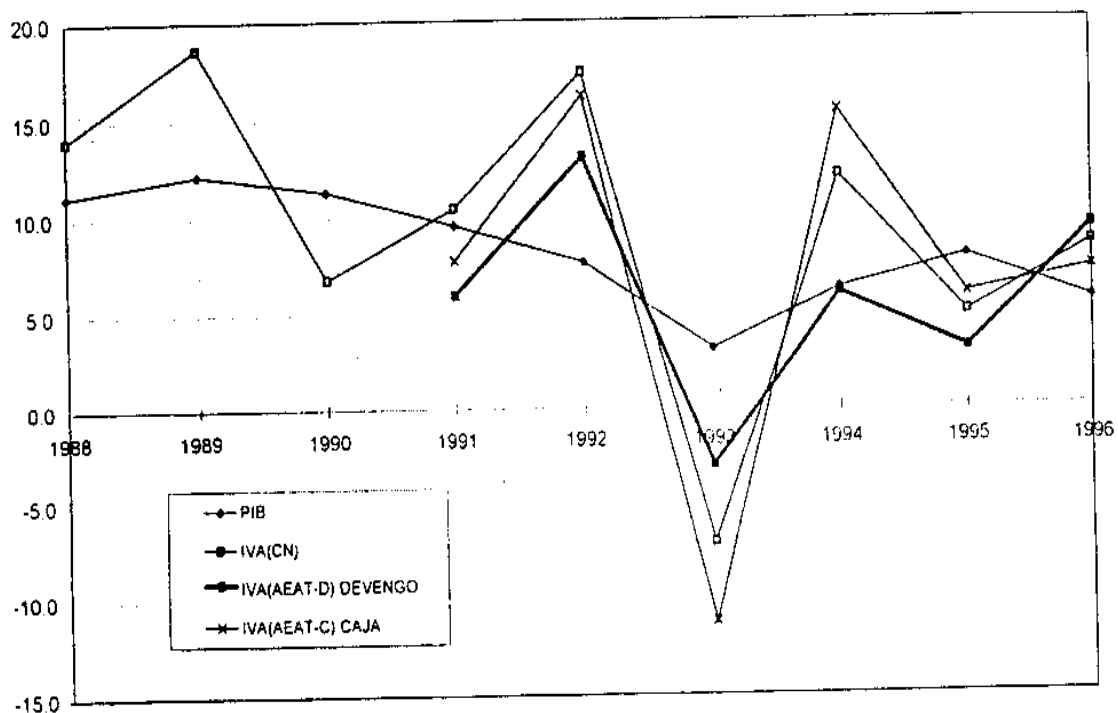
La medida de la recaudación real

Esta es la magnitud cuya medición parece más fácil pero ello no quiere decir que se encuentre exenta de dificultad.

Existen diversas series recaudatorias y dos criterios a la hora de atribuir una recaudación a un periodo dado: el de caja y el de devengo.

El problema que plantea esa diversidad de series recaudatorias queda bien reflejado en el Gráfico 1.

GRÁFICO 1
EL IVA SEGÚN LA IGAE-CN Y LA AEAT
TASAS DE VARIACIÓN ANUAL



En dicho Gráfico aparecen:

- La serie de recaudación del IVA en devengo que ofrece la Contabilidad Nacional y que elabora la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).
- La serie, también de recaudación en devengo, que se obtiene de la propia Administración Tributaria a través del programa Info-Autoliquidaciones.

- La serie de caja que se publica periódicamente en los Informes anuales de recaudación que realiza el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria.
- El PIB.

Todas ellas expresadas en sus tasas de variación interanual.

Se observará el perfil coincidente de las tres series recaudatorias y la trayectoria concorde y suavizada del PIB. Sin embargo la caída de la recaudación en 1993 se refleja de manera mucho más acentuada en la serie de caja de la Agencia Tributaria (IVA AEAT-C) y en la serie de devengo de la CN (IVA CN). La serie de devengo de la Agencia (IVA AEAT-D) muestra un perfil mucho más suave, ni es tan acentuada su caída en 1993 ni su recuperación en 1994 es tan sorprendente.

CUADRO II
RECAUDACIÓN POR IVA EN EL PERIODO 1990-1994

Millones de pts.

	1990	1991	1992	1993	1994
Recaudación en términos de caja (1)	2.488.600	2.681.000	3.114.577	2.770.613	3.196.103
Variación en %		7,73	16,17	-11,04	15,36
Recaudación en términos de devengo (2)	2.676.000	2.835.100	3.205.000	3.106.000	3.291.960
Variación en %		5,95	13,05	-3,09	5,99
Rec. según la estadística IEF-DIT (3)	2.394.298	2.686.872	3.059.808	3.095.457	3.261.413
Variación en %		12,22	13,88	1,17	5,36
Rec. según IGAE-CN (4)	2.768.295	3.056.819	3.587.395	3.331.601	3.732.622
Variación en %		10,42	17,36	-7,13	12,04
Idem corregida (5)	2.768.295	3.056.819	3.587.395	3.483.361	3.691.914
Variación en %		10,42	17,36	-2,90	5,99

(1) Informe anual de recaudación. Servicio de Auditoría Interna. AEAT(se ha tomado la cifra corregida que figura en el año anterior al del informe, excepto en 1992 y 1996).

(2) Aplicación INFO-AUTOLIQUIDACIONES. AEAT.

(3) *Las empresas españolas en las fuentes tributarias*. IEF y DIT(AEAT).

(4) Serie de recaudación utilizada en la Contabilidad Nacional.

(5) La recaudación total 1993-1996 se mantiene pero se aplican las tasas de variación interanual de la Recaudación en términos de devengo.

En el Cuadro II aparecen todas las series del gráfico más la serie en devengo que resulta de la estadística *Las empresas españolas en las fuentes tributarias*. Esta serie confirma la pauta que se acaba de comentar y hace pensar que quizá la serie de devengo de la CN que elabora la IGAE, se encuentra indebidamente influida por los avatares que registró la recaudación en términos de caja en el periodo 93-94.

Esa sospecha ha llevado a corregir la serie en cuestión respetando la cuantía global que, según la IGAE, se ha recaudado en el periodo 93-94 pero haciendo coincidir sus movimientos en esos

años con el perfil de la serie en devengo de la Agencia (IVA AEAT-D). Es decir, se ha aplicado a la serie CN-IGAE las tasas de variación de la serie AEAT-D, obteniendo la que se ha llamado IGAE-correctada, que está depurada de la gruesa anomalía observada en el año 93.

Como es bien sabido 1993 es el año de implantación del mercado interior común, que significó la desaparición del control aduanero del tráfico intracomunitario. En el caso español esa abolición de las aduanas afectó a la mayor parte de las importaciones (el 63%) que son las que procedían de la Unión Europea. Este hecho legal tiene repercusiones importantes en la evolución de la recaudación contabilizada en términos de caja. Esas repercusiones se estudian en dos publicaciones del IEF (*Las empresas españolas en las fuentes tributarias. 1993*, cap. 5 y *Cuadernos de Actualidad 9/1993*) y se pueden resumir en:

- Aumento de las solicitudes de aplazamiento de pago.
- Crecimiento muy notable de las exportaciones y, por tanto las devoluciones
- Traslación de parte de los ingresos por el IVA de 1993 a 1994, en forma de menores evoluciones por parte de la Hacienda y menores saldos a compensar por parte de los contribuyentes acreedores frente a ésta.

A estos factores relacionados con el comercio exterior y la conversión de buena parte de éste en adquisiciones intracomunitarias hay que añadir la salida del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido de parte de la recaudación que gravaba (con un tipo del 28%) a determinados medios de transporte. Al desaparecer ese tipo incrementado que recaía fundamentalmente sobre los automóviles se crea una nueva figura tributaria: el *impuesto sobre determinados medios de transporte* donde se recogen parte de los ingresos (116 millardos) que antes se contabilizaban como IVA.

Todo ello contribuye a producir una caída muy acusada en términos de caja y menor (tan sólo por el importe de 116 millardos que pasan a contabilizarse bajo otra figura tributaria) en términos de devengo. Los factores que operan en la disminución de los recursos de caja por este concepto se han expuesto más arriba, pero teniendo en cuenta el objeto de este trabajo es el criterio de devengo el que debe adoptarse, razón que abona la corrección de la serie sometida en 1993 a las perturbaciones que se han señalado.

El criterio de devengo es también el que se adoptó en el último² de los trabajos de esta serie y ello por dos razones fundamentales:

La concordancia con los datos de la CN, que se miden en términos de devengo,

El propio concepto de fraude, que ha de medirse en esos mismos términos puesto que de otra forma los índices de fraude oscilarían de acuerdo con el calendario de pago de los impuestos.

La estimación de la recaudación teórica

La serie de recaudación teórica con la que se compara la real se obtiene siguiendo el método ya descrito de aplicar un *tipo medio ponderado teórico* a la *base imponible teórica*.

² Díaz C. y Romero D. Evaluación del fraude en el impuesto sobre el valor añadido. Serie 1986-1992. Documento 4/94. Instituto de Estudios Fiscales.

Esa base teórica tiene que ser corregida cuando alguna parte del territorio nacional cuenta con algún régimen fiscal especial en relación con el IVA. Es lo que ocurre con Canarias, Ceuta y Melilla, en donde no es de aplicación este impuesto, circunstancia que hay que tener en cuenta para eliminar de la base la parte del gasto que se realiza en esas regiones. Una vez corregida se tiene lo que se ha denominado base teórica ajustada.

Una y otra figuran en el Cuadro III donde además se ofrece el tipo medio ponderado y la recaudación teórica correspondiente. Son los datos, tomados del Documento del IEF ya citado antes, que van a ser objeto de un nuevo cálculo que se ofrecerá en el apartado siguiente.

CUADRO III
BASE TEÓRICA, TMP, RECAUDACIÓN E INDICES DE FRAUDE

Millones de pts.

	1990	1991	1992
Base teórica	34.840.190	38.130.320	40.689.140
Base teórica ajustada	33.098.181	36.223.804	38.654.683
Tipo medio ponderado	10,6116	10,5377	11,4558
Rec. teórica ajustada (a)	3.512.236	3.817.156	4.428.551
Rec. real homogénea (b)	2.768.477	3.057.033	3.576.219
Fraude 1 $[(a-b)/a]*100$	21,18	19,91	19,25
Fraude 2 $[(a-b)/b]*100$	26,87	24,86	23,83

Fuente: Díaz C. Romero D. Documento de Trabajo 4/94. IEF.

La recaudación real, que también aparece en el Cuadro, permite obtener unos índices de fraude de los que existen dos versiones: la que mide la diferencia entre recaudaciones respecto a la teórica o potencial y la que lo hace respecto a la realmente obtenida. Naturalmente los índices varían mucho según se utilice un denominador u otro pero el perfil es el mismo: unos niveles altos de fraude en 1990 disminuyen de forma sustancial en los dos años siguientes.

La serie de recaudación real utilizada es la CN-IGAE comentada antes. Hay algunas discrepancias de menor entidad con los datos de esa misma serie recogidos en el Cuadro II, discrepancia que hay que atribuir a la revisión de las cifras realizada con posterioridad a la aparición del trabajo de Díaz y Romero.

En cuanto al propio comportamiento de los índices de fraude, es un tanto difícil pronunciarse sobre la verosimilitud de la caída que se observa en los mismos en un periodo tan corto, aunque ya se verá más adelante que los nuevos índices o índices revisados reproducen esa pauta descendente hasta 1992. Suele considerarse que los mecanismos de elusión de la carga tributaria se desarrollan y sofistican con cierta lentitud y que ello resulta especialmente cierto en el caso de figuras tributarias complejas como es el IVA. Según esa interpretación la pauta esperable sería más bien la contraria, una cierta dejación en el cumplimiento o un ocultamiento expreso de hechos imponibles que crece con el tiempo. Sin embargo también hay razones para sostener que el cumplimiento tributario está llamado a mejorar con el tiempo, de unos y otros argumentos se volverá a tratar en las páginas que siguen.

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que el patrón de cumplimiento fiscal que marcan los índices que aquí se consideran también depende de la calidad de las estimaciones contables que le sirven de base, de forma que si éstas tuvieran, por ejemplo, errores de sobreestimación se derivaría de ellas una recaudación teórica también sobreestimada y de ahí unos índices de fraude irrealmente altos (o a la inversa si se tratara de estimaciones que subestiman los verdaderos valores). Precisamente para comprobar la solidez de esas estimaciones se realiza aquí, tal como se ha adelantado más arriba, un ejercicio de revisión.

También se ha mencionado antes que los cálculos que sirven de soporte a las estimaciones del cumplimiento tributario en el IVA se realizan anualmente por la Dirección General de Presupuestos (DGP) para cumplir con una obligación comunitaria. Aunque los datos macroeconómicos que se utilizan en esos cálculos daten de dos años antes, tal como ya se ha comentado, no son nunca datos definitivos, pues la CN sólo confiere ese carácter a sus cifras tras sucesivas revisiones que suelen extenderse durante periodos más largos.

En lo que sigue se van a ofrecer los datos que resultan de incorporar a los cálculos cifras revisadas de la CN. La DGP ha obtenido nuevas bases uniformes y nuevos tipos medios ponderados para los años 1991, 1992 y 1993. En el IEF se ha completado la serie revisada con el año 1990 y se ha añadido 1994. En ambos casos la novedad consiste en tomar los datos de la CN que efectivamente corresponden al año para el que se calcula la base uniforme, evitando así ese desfase temporal que normalmente existe.

Revisión y actualización de los cálculos

En el Cuadro IV aparecen las nuevas partidas que entran en el cálculo de la recaudación teórica, esto es la base teórica, el TMP y la base teórica ajustada.

Puede verse que el tipo medio ponderado revisado (TMP.R) registra un máximo en 1992, año a partir del cual conoce un descenso suave. Es una pauta consistente con el perfil de los tipos legales que se ofrecían en el Cuadro I, que también registraron un máximo en el año 1992.

CUADRO IV
DATOS REVISADOS

Millones de pts.

	1990'	1991	1992	1993	1994
Base teórica R	34.987.487	37.933.252	40.982.574	42.403.203	45.384.243
Base teórica ajustada R	33.238.113	36.036.592	38.933.448	40.283.046	43.115.034
TMP. R en %	10,6889	10,4142	11,1637	11,0828	11,03
Rec. teo. ajustada.R	3.552.789	3.752.923	4.346.413	4.464.489	4.755.588
Variación en %		5,63	15,81	2,72	6,52

Fuente: DGP y elaboración propia.

De la discrepancia entre los datos revisados y los anteriores informa el Cuadro V. Puede verse que en términos absolutos las diferencias se amplían con el tiempo y que en 1992 son el doble

que en 1990, excepción hecha de la discrepancia entre tipos medios ponderados que se multiplica por cuatro. Hay que tener en cuenta que 1992 fue un año atípico, en el que se incrementó el tipo normal del IVA a mitad del ejercicio, lo que introduce una complicación adicional en el cálculo ya que hay que separar el gasto anual atribuible a la primera parte del año del correspondiente a la segunda. Esa circunstancia puede haber influido en que las cifras revisadas superen a las anteriores estimaciones en una cuantía notable, casi trescientos millardos de pesetas en el caso de la base uniforme. Como la diferencia, también apreciable, entre los TMP es de signo contrario (disminuye el TMP revisado) el impacto sobre la recaudación teórica en términos absolutos se atenúa (sólo 82 millardos de discrepancia) y el efecto resultante sobre el índice de fraude de ese año es una disminución respecto al índice no revisado, como puede comprobarse comparando los Cuadros III y VI.

CUADRO V
DISCREPANCIA ENTRE LOS DATOS REVISADOS Y LOS ANTERIORES

Millones de pts.

	1990	1991	1992
Entre Bases teóricas	147.297	-197.068	293.434
Entre Base teó.ajustadas	139.932	-187.212	278.765
Entre TMP	0,0773	-0,1235	-0,2921
Entre Rec. teóricas ajustadas	40.553	-64.233	-82.138

Fuente: Cuadros III y IV.

En dicho Cuadro VI aparece una batería de índices ya que, por continuar con la tradición establecida en los trabajos anteriores del IEF, se han calculado índices de fraude respecto a la recaudación teórica y respecto a la realmente registrada y, además, según la versión corregida o no de esta última (que sólo difiere de la no corregida en los valores correspondientes a 1993 y 1994). Sin embargo, para facilitar la lectura y la comprensión del fenómeno se ha seleccionado una serie, la que aparece en negrita, que mide el fraude según el criterio que defiende la inspección de los tributos y según la serie corregida de recaudación.

CUADRO VI
ÍNDICES DE FRAUDE GLOBAL REVISADOS

	1990	1991	1992	1993	1994
Referidos a la Recaudación Teórica*					
En términos IGAE-CN	22,08	18,55	17,46	25,38	21,51
En términos IGAE-CN corregida	22,08	18,55	17,46	21,98	22,37
Referidos a la Recaudación Real**					
En términos IGAE-CN	28,34	22,77	21,16	34,00	27,41
En términos IGAE-CN corregida	28,34	22,77	21,16	28,17	28,81

* $[(RTA-RRH)/RTA]*100$, fórmula utilizada en las anteriores versiones del trabajo.

** $[RTA-RRH)/RRH]*100$, fórmula utilizada por la inspección.

RRH= Recaudación real homogénea.

RTA= Recaudación teórica ajustada mediante la exclusión de Canarias, Ceuta y Melilla.

De la observación comparada de las distintas series se desprende un mismo comportamiento: descenso sostenido durante los tres primeros años y fuerte subida en los dos siguientes. El descenso de los tres primeros años confirma el que se observaba en el Cuadro III, la sorpresa se produce a partir de 1993.

Según las series no corregidas, en 1993 se habría registrado un serio incremento del incumplimiento tributario que habría vuelto a disminuir rápidamente en el año siguiente, aunque quedándose muy por encima del nivel de 1992.

No parece muy razonable suponer un comportamiento tan errático del cumplimiento fiscal y resulta más creíble el perfil que trazan los índices que se obtienen utilizando las series corregidas: un recrudecimiento del incumplimiento tributario a partir de 1993.

Según la serie marcada en negrita el índice, de estimación del fraude habría descendido siete puntos desde comienzos de la década hasta 1992 para recuperar después e incluso superar el nivel de 1990.

Sobre la causa probable de esa caída del cumplimiento fiscal hay que señalar la fuerte discrepancia que se venía observando en la aplicación del IVA según se tratara de operaciones interiores o de importaciones.

En efecto, en los distintos estudios sobre el cumplimiento del IVA se había señalado que la parte del impuesto que recaía en las importaciones arrojaba unos índices de cumplimiento muy elevados, que contrastaban con los que se obtenían de la parte que gravaba las operaciones interiores. Ese hecho mostraba la eficacia del control aduanero y obligaba a preguntarse sobre el cumplimiento fiscal una vez que la constitución de Mercado Interior Común suprimiese ese control en frontera de la mayor parte de nuestro comercio exterior que es el que se realiza con la UE. Como se decía en 1994³ "habida cuenta de que el 70% de las compras al exterior se efectúan a países comunitarios, no cabe duda de que el nuevo mecanismo recaudatorio habrá elevado las oportunidades de evasión fiscal"

Todo parece indicar que las oportunidades de evasión han sido aprovechadas de forma que el cumplimiento ha empeorado desde la fecha de constitución del MIC. En qué medida se debe a la sola desaparición del control aduanero o a una generalización de comportamientos fraudulentos que alcanza también a las antiguas operaciones interiores es difícil de establecer con firmeza. Actualmente no se dispone de una medida de la recaudación teórica con la que enfrentar lo que se devenga a partir de la declaración de adquisiciones intracomunitarias. Sin duda podría calcularse alguna estimación de esa medida que sirviera al menos para aproximar el cumplimiento fiscal en el comercio intracomunitario.

Los índices globales de cumplimiento, que son objeto de revisión en este trabajo, también tienen un carácter de aproximación. Si se comparan, por ejemplo, los índices marcados en negrita del Cuadro VI con los del Cuadro III para los tres años en que es posible hacerlo se verá que las diferencias son siempre superiores a un punto y en 1991 superan el punto y medio. Resulta prudente, por tanto, situar esos índices dentro de un intervalo de variación de +1,5 -1,5 y retener de ellos, más que las cifras exactas la pauta que marcan de aumento o disminución del cumplimiento.

3 Ibidem, p. 5

En el Cuadro VII se ofrece información que ayuda a entender la variabilidad de los índices. En él aparece la estructura porcentual de la base uniforme, antes y después de la revisión de sus cálculos. Se observa que las partidas de gasto que corresponden a cada tipo del IVA pueden sufrir variaciones de hasta dos puntos porcentuales entre la primera estimación y la posterior. Esas variaciones se trasladan, como es lógico, primero a la recaudación teórica y luego a los propios índices que se ven así modificados por el simple efecto de la revisión de los datos contables.

CUADRO VII
ESTRUCTURA PORCENTUAL DE LA BASE UNIFORME

Total		Tipos IVA			
Base anterior*		Autoconsumo	Reducido	Normal	Incrementado
1991	38.130.320	226.472	14.687.570	21.588.983	1.627.295
%	100	0,59	38,52	56,62	4,27
1992	40.689.106	210.297	15.404.013	23.240.402	1.834.394
%		0,52	37,86	57,12	4,51
Base revisada**					
1991	37.933.252	177.588	15.396.339	20.727.047	1.632.278
%	100	0,47	40,59	54,64	4,30
1992	40.974.414	188.934	16.446.418	22.448.879	1.890.183
%		0,46	40,14	54,79	4,61
Nueva base					
		Autoconsumo	Superreducido	Reducido	Normal
1993**	42.403.203	177.588	3.061.926	14.185.742	24.977.947
%	100	0,42	7,22	33,45	58,91
1994***	45.384.243	186.512	3.772.388	14.772.596	26.652.745
%	100	0,41	8,31	32,55	58,73

* Fuente: Díaz C. y Romero D. Documento de Trabajo 4/94.IEF.

** Fuente: DGP Nuevo cálculo de la base uniforme IVA.

*** Elaboración propia a partir datos DGP.B8

Dada esta variabilidad de las estimaciones del cumplimiento por la vía del contraste indirecto que aquí se ha expuesto sería conveniente disponer de estimaciones alternativas con las que enfrentar las que se han presentado. La mejor forma de contraste sería la procedente de una inspección aleatoria que permitiera establecer una recaudación potencial distinta de la recaudación teórica que se ha considerado aquí.

Fuera de ese contraste empírico las especulaciones que pueden hacerse sobre cuál es el comportamiento previsible del cumplimiento fiscal ofrecen razones a favor pero también en contra de que se ajuste al patrón trazado en este trabajo, que sugiere un cumplimiento cada vez mayor en ausen-

cia de perturbaciones exógenas, tales como la implantación del mercado interior común, momento a partir del cual el fraude parece aumentar.

A favor de un mejor cumplimiento podría mencionarse la presión combinada de la inspección, las campañas publicitarias de la Administración Tributaria y las noticias sobre el desmantelamiento de estructuras de fraude que se suceden con cierta periodicidad en los medios de difusión. En su contra operaría el mejor conocimiento por parte de los obligados de la estructura del impuesto y de las lagunas que ofrece al ocultamiento de actividades y el efecto demostración de aquellos que logran evadir el cumplimiento de sus obligaciones. Sin embargo, la serie temporal de índices es corta y se interrumpe con la desaparición del control aduaneros del comercio intracomunitario que parece haber introducido buenas oportunidades de evasión que trastocan el perfil del cumplimiento que venía observándose.

En cualquier caso, la revisión aquí realizada ha servido para poner de manifiesto que la estimación de los índices de cumplimiento fiscal por el método de contraste con agregados macroeconómicos depende mucho de la solidez de los datos de CN que se utilicen y que dichos índices pueden considerarse tan robustos como lo sea la medición de los agregados contables.

ANEXOS

BASE IMPONIBLE GLOBAL TEÓRICA Y TIPO MEDIO PONDERADO

BASE 1990	TIPO TOTAL	0%	3,8410% Autoconsumo	6% Reducido	12% Normal	33% Incrementad o	TOTAL
Consumo Privado Interior	29.956.153		329.518	10.844.127	12.821.233	1.407.939	4.553.335
en % del total			1,10	36,20	42,80	4,70	15,20
C.I. de AA.PP	1.959.701			221.446	1.561.882		176.373
en % del total				11,30	79,70		9,00
C.I. de RR.EE	1.697.960	1.698		129.045	1.446.662		120.555
en % del total		0,10		7,60	85,20		7,10
Otros C.I. sujetos IVAND	601.662			158.839	373.030		69.793
en % del total				26,40	62,00		11,60
F.B.C.F. de AA.PP.	2.225.236				2.207.434	17.802	
en % del total					99,20	0,80	
Inversión vivienda	1.997.698			1.997.698			
en % del total				100			
F.B.C.F. de Sec. Exentos	410.702				409.881	821	
en % del total					99,80	0,20	
Terrenos edific. y edificables	581.741			504.369	77.372		
en % del total				86,70	13,30		
Otra F.B.C.F. suj. IVAND	476.690					476.690	
en % del total						100	
TOTAL	39.907.543	1.698	329.518	13.855.525	18.897.494	1.903.252	4.920.056
TOTAL NO EXENTO	34.987.487						
TIPO MEDIO PONDERADO	0,106888525						

Tanto la estructura porcentual por tipos como los agregados contables corresponden a 1990

BASE IMPONIBLE GLOBAL TEÓRICA Y TIPO MEDIO PONDERADO

BASE 1991	TIPO TOTAL	4,3241% Autoconsumo	6% Reducido	12% Normal	33% Incrementado	Exento
Consumo Privado Interior	32.886.005	177.588	12.099.811	14.484.590	1.274.313	4.849.703
en % del total		0,54	36,79	44,04	3,87	14,75
C.I. de AA.PP	1.998.054		290.029	1.478.374		229.651
en % del total			14,52	73,99		11,49
C.I. de RR.EE	1.855.253		131.344	1.530.062		193.847
en % del total			7,08	82,47		10,45
Otros C.I. sujetos IVAND	651.824		170.585	391.598		89.641
en % del total			26,17	60,08		13,75
F.B.C.F. de AA.PP.	2.361.190			2.361.190		
en % del total				100		
Inversión vivienda	2.163.656		2.163.656			
en % del total			100			
F.B.C.F. de Sec. Exentos	425.185			421.166	4.019	
en % del total				99,05	0,95	
Terrenos edific. y edificables	596.461		540.914	55.547		
en % del total			90,69	9,31		
Otra F.B.C.F. suj. IVAND	358.466			4.520	353.946	
en % del total				1,26	98,74	
TOTAL	43.296.094	177.588	15.396.339	20.727.047	1.632.278	5.362.842
TOTAL NO EXENTO	37.933.252					
TIPO MEDIO PONDERADO	0,104324217					

Nueva base recalculada por DGP en 1997. Incorpora agregados contables de 1991.

BASE IMPONIBLE GLOBAL TEÓRICA Y TIPO MEDIO PONDERADO

BASE 1992	TIPO TOTAL	0%	5,1749% Autoconsumo	6% Reducido	13% Normal	15% Normal	28% Incrementad o	Exento
Consumo Privado Interior	35.653.227		188.934	13.037.039	11.119.843	4.578.759	1.413.749	5.314.903
en % del total			0,53	36,57	31,19	12,84	3,97	14,91
C.I. de AA.PP	2.539.000	4.390		327.669	1.365.996	562.469		278.476
en % del total		0,17		12,91	53,80	22,15		10,97
C.I. de RR.EE	2.084.314	3.760		141.768	1.219.837	502.286		216.663
en % del total		0,22		6,65	56,28	20,06		16,79
Otros C.I. sujetos IVAND	780.957			247.794	299.012	123.123		111.028
en % del total				31,73	38,29	15,77		14,22
F.B.C.F. de AA.PP.	2.112.730				1.496.517	616.213		
en % del total					70,83	29,17		
Inversión vivienda	2.151.978			2.151.978				
en % del total				100				
F.B.C.F. de Sec. Exentos	507.726				354.679	148.637	4.410	
en % del total					69,86	29,28	0,87	
Terrenos edific. y edifi- cables	590.553			540.170	35.688	14.695		
en % del total				91,47	6,04	2,49		
Otra F.B.C.F. suj. IVAND	483.159				7.880	3.245	472.034	
en % del total					1,63	0,67	97,70	
TOTAL	46.903.644	8.150	188.934	16.446.418	15.899.452	6.549.427	1.890.193	5.921.070
TOTAL NO EXENTO	40.982.574							
TIPO MEDIO PONDERA- DO	0,11163669 4							

Nueva base recalculada por DGP en 1997. Incorpora agregados contables de 1992.

BASE IMPONIBLE GLOBAL TEÓRICA Y TIPO MEDIO PONDERADO

BASE 1993	TIPO TOTAL	5,5089% Autoconsumo	3% Reducido	6% Normal	15% Normal	Exento
Consumo Privado Interior	37.029.781	177.588	2.824.918	10.852.421	17.430.935	5.743.919
en % del total		0,48	7,63	29,31	47,07	15,51
C.I. de AA.PP	2.832.702		127.332	240.960	2.146.454	317.956
en % del total			4,50	8,51	75,77	11,22
C.I. de RR.EE	2.185.958		48.962	99.211	1.792.308	245.477
en % del total			2,24	4,54	81,99	11,23
Otros C.I. sujetos IVAND	826.627			354.971	356.017	115.639
en % del total				42,94	43,07	13,99
F.B.C.F. de AA.PP.	2.146.070				2.146.070	
en % del total					100	
Inversión vivienda	2.159.114		48.571	2.110.543		
en % del total			2,25	97,75		
F.B.C.F. de Sec. Exentos	457.770				457.770	
en % del total					100	
Terrenos edific. y edificables	649.983		12.143	527.636	110.204	
en % del total			1,87	81,18	16,95	
Otra F.B.C.F. suj. IVAND	538.189				538.189	
en % del total					100	
TOTAL	48.826.194	177.588	3.061.926	14.185.742	24.977.947	6.422.991
TOTAL NO EXENTO	42.403.203					
TIPO MEDIO PONDERADO	0,11082836					
	1					

Nueva base recalculada por DGP en 1997. Incorpora agregados contables de 1993.

BASE IMPONIBLE GLOBAL TEÓRICA Y TIPO MEDIO PONDERADO

BASE 1994	TIPO TOTAL	5,2890% Autoconsumo	3% Superreducido	6% Reducido	15% Normal	Exento
Consumo Privado Interior	39.481.861	186.512	3.414.352	11.483.694	18.534.839	5.862.464
en % del total		0,47	8,65	29,09	46,95	14,85
C.I. de AA.PP	2.974.466		140.951	233.621	2.307.876	292.018
en % del total			4,74	7,85	77,59	9,82
C.I. de RR.EE	2.388.698		62.066	100.708	1.984.136	241.786
en % del total			2,60	4,22	83,06	10,12
Otros C.I. sujetos IVAND	892.604			291.047	480.498	121.059
en % del total				32,61	53,83	13,56
F.B.C.F. de AA.PP.	2.206.809				2.206.809	
en % del total					100,00	
Inversión vivienda	2.229.459		122.620	2.106.839		
en % del total			5,50	94,50		
F.B.C.F. de Sec. Exentos	489.581				489.581	
en % del total					100,00	
Terrenos edific. y edificables	645.258		32.400	556.688	56.170	
en % del total			5,02	86,27	8,71	
Otra F.B.C.F. suj. IVAND	592.836				592.836	
en % del total					100,00	
TOTAL	51.901.571	186.512	3.772.388	14.772.596	26.652.745	6.517.328
TOTAL NO EXENTO	45.384.243					
TIPO MEDIO PONDERADO	0,110331328					

Tanto la distribución porcentual como los agregados contables pertenecen a 1994.

REFERENCIAS

Díaz C., Herrera C., de la Fuente A. *Evaluación del fraude en el IVA*. IEF 1990.

Díaz C., Romero D. *Evaluación del fraude en el IVA. Serie 1986-1991*. IEF 1993.

— *Evaluación del fraude en el IVA. Serie 1986-1992*. IEF 1994.

Determinación de la base imponible uniforme del IVA. Dirección General de Presupuestos. Años: 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995 y 1996.

Contabilidad Nacional de España. Serie 1990-1995. INE 1997.

Las empresas españolas en las fuentes tributarias. IEF. Años: 1990, 1991, 1992, 1993, 1994.

Informe anual de recaudación tributaria. Servicio de Auditoría Interna. AEAT. Años: 1991, 1992, 1993, 1994, 1995.

