

LA MEDIDA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS EN LA AGENCIA TRIBUTARIA. CAJA, DERECHOS RECONOCIDOS Y DEVENGO ECONÓMICO

Autores: Rafael Frutos, Francisco Melis, M.^a Jesús de la Ossa y José Luis Ramos.

La *recaudación* y los *derechos reconocidos* son las medidas de los ingresos públicos que contempla la Ley General Presupuestaria de 1977 y la Instrucción de Contabilidad de 1991 a la que se atiene la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Con determinados ajustes, los derechos reconocidos sirven también para el cálculo del déficit en el marco de los controles de la Unión Europea y para atender las necesidades de información del Sistema Europeo de Cuentas de 1995 (SEC95). Ambas medidas proceden de los sistemas contables de la AEAT que gestionan el pago de impuestos.

Los *impuestos devengados* se refieren a las obligaciones fiscales que surgen en un determinado período como consecuencia de la generación de rentas o la realización de ventas, independientemente de que dichas obligaciones hayan dado lugar a ingresos o hayan quedado pendientes de cobro. Los impuestos devengados se estiman, básicamente, mediante la agregación de los modelos de autoliquidación presentados por los propios contribuyentes, modelos que son procesados en el *Sistema de Autoliquidaciones* siguiendo los principios del Nuevo Procedimiento de Gestión Tributaria (NPGT).

Los impuestos devengados tienen tan sólo un fin analítico. En la AEAT se utilizan para el seguimiento y la previsión de los ingresos tributarios. Regularmente el Servicio de Auditoría Interna de la AEAT elabora y difunde internamente las series anuales de impuestos devengados. El NPGT y los sistemas contables de la AEAT están relacionados mediante una correspondencia entre conceptos contables y modelos de declaración que anualmente establece el Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica.

La recaudación y los derechos reconocidos tienen la ventaja de su rápida disponibilidad, pero también algunas limitaciones. Así, la recaudación realizada y aplicada incluye todos los ingresos sea cual sea el ejercicio presupuestario del que provengan, pero no incluyen los derechos pendientes de cobro. En términos anuales, la recaudación realizada y aplicada coinciden, pero mensual y trimestralmente la recaudación aplicada muestra un retraso de un mes como consecuencia del proceso de aplicación a presupuesto.

Los derechos reconocidos incluyen tanto los efectivamente ingresados como los pendientes de cobro, siempre que se trate de derechos correspondientes al presupuesto corriente y una vez que éstos han sido aplicados. Ofrecen, por lo tanto, una visión más completa y ajustada de los ingresos que la que presenta la mera recaudación. Esta medida permite tener en cuenta los

atrasos en los pagos, aunque, al igual que en el caso de las medidas de caja, el momento del registro puede estar muy alejado del momento en el que se realizaron las actividades económicas que generaron la obligación.

El momento del registro depende de tres calendarios: el calendario de presentación de las autoliquidaciones, el calendario al que se ajustan las entidades colaboradoras para realizar los ingresos en la Cuenta del Tesoro del Banco de España y el calendario de aplicación al presupuesto.

Para los datos mensuales, los derechos reconocidos muestran habitualmente un retraso de un mes con respecto a la recaudación realizada, mientras que los impuestos devengados se registran en el momento en el que tienen lugar las actividades económicas que crean la obligación.

Por ejemplo, los salarios pagados por una *gran empresa* (aquellas con ventas superiores a los 6 millones de euros en el año anterior) en octubre (período del devengo) se declaran, junto con las retenciones a las que dan lugar, antes del 20 de noviembre. La entidad colaboradora dispone de siete días para realizar la transferencia (del dinero y de la información) a la Cuenta del Tesoro. Las retenciones son ingresadas finalmente en noviembre (período de caja). El proceso de aplicación a presupuesto puede durar entre diez y quince días, de manera que las retenciones se registran en diciembre (período de reconocimiento). El impuesto devengado en octubre, es recaudado en noviembre y reconocido en diciembre.

Desde el punto de vista del momento del registro, las principales diferencias entre los derechos reconocidos, empleados en la Contabilidad Nacional, y los impuestos devengados son las siguientes:

a) En los modelos mensuales o trimestrales, existe un período de retraso entre el devengo y la aplicación a presupuesto.

b) En las liquidaciones anuales de renta y sociedades, hay más de medio año de retraso entre el surgimiento de la obligación y el momento del reconocimiento de la misma.

c) En las solicitudes anuales de devolución de IVA, se acumula un retraso de cinco o seis meses entre la solicitud, que se realiza en la última declaración de IVA del año, y el pago de la misma.

Más detalles sobre la elaboración de los impuestos devengados y su relación con el resto de las medidas de ingresos públicos se pueden consultar en Instituto de Estudios Fiscales (2002): *Evaluación de los efectos de la Reforma del IRPF en la Ley 40/1998*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Clasificación Jel: H20

Palabras Clave: Ingresos Públicos, Declaraciones Fiscales, Derechos Reconocidos, Impuestos Devengados.

Cash receipts and *recognized revenue* are the public revenue measures accounted for in the 1977 Budget Act and the 1991 Accounting Statement upon which Spanish State Tax Agency (AEAT) operates. With some adjustments, recognized revenue is both used in the National Accounts (according to ESA 95) and as means to ensure comparability between general government deficits in the EU member States. Both measures are based on data derived from AEAT's *Accounting Systems* for the payment and refund of taxes.

Accrued taxes are the tax liabilities arising from incomes or sales in a given period. They do not take into account how the tax is collected or when it is paid or due to payment. They are estimated mainly by means of the aggregation of tax returns self-assessed by taxpayers and processed in the AEAT's *Self-Assessment Tax Return System* under the principles of the Standard Procedure of Tax Administration (NPGT).

Accrued taxes have only an analytical status. They are used by the AEAT for monitoring and forecasting tax receipts. Annual series of accrued taxes are regularly elaborated and internally published on the *Annual Report on Accrued Taxes* from AEAT's Internal Audit Service. Accounting entries from AEAT's Accounting Systems are connected with NPGT data by means of a correspondence, yearly established by AEAT's Accounting Department (Human Resource and Economic Management Department), between budgetary entries and forms.

The main advantage of cash receipts and recognized revenue is their availability in the short term, but they have some limitations. Thus, actual and accounted cash receipts include receipts from the current or previous budgetary years when they are collected. They do not include receivable revenue (tax due to be paid but not yet paid). On an annual basis, actual and accounted cash receipts are the same, but on a monthly or quarterly basis accounted receipts have one-month delay, which reflects the time cost of accounting.

Recognized revenue includes collected receipts and revenue receivable from taxes that has been recognized at the reference budgetary year and has been already accounted for, and it excludes receipts collected from taxes recognized at previous budgetary years. Therefore, recognized revenue provides a more comprehensive and accurate description of revenue than the cash receipts do. It permits arrears to be recorded, though the

time of recording (as with cash receipts) may diverge substantially from the time at which the economic activities took place.

Time of recording revenue depends upon three calendars: Tax Calendar (due dates for filing self-assessments and paying taxes), calendar for cash transfer from collaborating financial entities to the State Account at the Bank of Spain and calendar of the process of budgetary accounting.

With monthly figures, recognized revenue has frequently one-month delay with respect to the actual cash receipts. Accrued taxes are recorded at the time when the economic activities that created the tax liability took place.

For instance, wages paid by a *large company* (sales over 6 million euros in the last year) on October (accrual period) are declared, and taxes are withheld, before November 20th. The collaborating financial entity has seven days to make the transfer (of cash and information) to the Treasury Account. The withholdings are really collected in November (cash period). The process of budgetary accounting may last ten or fifteen days, so the withholdings are recorded on December (recognition period). Tax is accrued on October, collected on November and accounted on December.

From the point of view of the time of recording, the main differences between the recognized revenue, used in the National Accounts, and the accrued taxes, are:

d) For monthly or quarterly self-assessment returns, there is one-period delay between the accrual and the budgetary accounting time.

e) For final self-assessment on personal and corporation income, there is more than half a year delay since the tax liability arises to the time of recognition.

f) For annual VAT claims of refund, there is a 5-6 months delay between the claiming date (made with the last of the year self-assessment VAT return) and the reimbursement.

Additional details about accrued taxes and their differences with respect to another measures are analysed in the publication Instituto de Estudios Fiscales (2002): *Evaluación de los efectos de la Reforma del IRPF en la Ley 40/1998*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (Institute for Fiscal Studies (2002): *Evaluating the Effects of 40/1998 Act on Personal Income Tax Reform*, Institute for Fiscal Studies, Madrid).