



TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº 1084

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD
REALIZADA POR LA AGENCIA ESTATAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EL COBRO
EFECTIVO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS, DURANTE
LOS EJERCICIOS 2012 Y 2013**

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado en su sesión de 26 de marzo de 2015 el **Informe de fiscalización de la actividad realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro efectivo de las deudas tributarias, durante los ejercicios 2012 y 2013**, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, según lo prevenido en el artículo 28.4 de la Ley de Funcionamiento.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	15
I.1. Iniciativa de la fiscalización	15
I.2. Ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización	15
I.3. Objetivos y limitaciones de la fiscalización	16
I.4. Naturaleza y régimen jurídico de la AEAT	17
I.5. Fines y organización de la Agencia	18
I.6. Las actuaciones de recaudación de la Agencia	18
I.7. Tratamiento de las alegaciones	22
II. LAS NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA NORMATIVA ANTIFRAUDE DE 2012 Y LOS CAMBIOS EN LA PLANIFICACIÓN CONTRA EL FRAUDE EN LA FASE RECAUDATORIA.	23
II.1. Las novedades introducidas por la normativa antifraude de 2012	23
II.2. Análisis de la planificación	26
III. ANÁLISIS SOBRE LAS PRINCIPALES ACTUACIONES DE RECAUDACIÓN REALIZADAS DURANTE EL PERIODO FISCALIZADO	29
III.1. Actuaciones sobre fraccionamientos y aplazamientos de deudas.	29
III.2. Adopción de medidas cautelares.	37
III.3. Derivaciones de responsabilidad.	42
III.4. Seguimiento de insolvencias aparentes y control de deudores.	47
III.5. Revisión de deudores declarados fallidos y rehabilitación de créditos.	53
III.6. Actuaciones de investigación de insolvencias punibles y ejercicio de acciones judiciales.	61
III.7. Actuaciones sobre la deuda paralizada, suspendida y afectada por procesos concursoales.	68
III.8. Enajenaciones y adjudicaciones de bienes	77
IV. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS POR LAS ACTUACIONES FISCALIZADAS.	88
IV.1. Evolución de la deuda tributaria durante el periodo fiscalizado	88
IV.2. La deuda pendiente	89
IV.3. La deuda incorporada durante el periodo fiscalizado.	93
IV.4. La deuda cancelada	94
IV.5. La deuda cancelada con ingreso	96

IV.6. La deuda cancelada sin ingreso	99
V. SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES	103
V.1. Seguimiento de las recomendaciones formuladas en el Informe del Tribunal de Cuentas de 28 de octubre de 2010	103
V.2. Seguimiento de las recomendaciones formuladas en la Resolución de la Comisión Mixta de 18 de diciembre de 2012	108
VI. CONCLUSIONES.....	108
VI.1. Conclusiones sobre las novedades legislativas y los cambios en la planificación.	108
VI.2. Conclusiones sobre las actuaciones realizadas durante el periodo fiscalizado	109
VI.3. Conclusiones sobre los resultados de las actuaciones fiscalizadas	116
VI.4. Conclusiones sobre el seguimiento de recomendaciones	118
VII. RECOMENDACIONES	120
ANEXOS	
ALEGACIONES	

RELACIÓN DE CUADROS

Cuadro 1 : Datos de indicadores de apoyo en Objetivos a las principales actuaciones de gestión recaudatoria	20
Cuadro 2 : Principales resultados económicos de la actividad fiscalizada	22
Cuadro 3 : Ingresos de deudas aplazadas y fraccionadas durante el periodo fiscalizado...31	
Cuadro 4 : Aplazamientos solicitados, concedidos y denegados durante el periodo fiscalizado.....	32
Cuadro 5 : Estado, a fecha 1 de agosto de 2014, de los aplazamientos concedidos durante el periodo fiscalizado	33
Cuadro 6 : Tiempo medio de resolución de aplazamientos y fraccionamientos (días)	34
Cuadro 7 : Aplazamientos concedidos en el periodo fiscalizado que fueron solicitados en ejercicios anteriores.....	35
Cuadro 8 : Importe de aplazamientos que en el Zújar de aplazamientos tienen fecha de solicitud y concesión anterior al año de origen de la deuda	36
Cuadro 9 : Aplazamientos solicitados y concedidos en 2012 y 2013 sobre deudas anteriores a 2004.....	37
Cuadro 10 : Medidas cautelares adoptadas e importe de la deuda afectada.....	39
Cuadro 11 : Evolución e importe de las distintas clases de medidas cautelares adoptadas durante el periodo fiscalizado	41
Cuadro 12 : Número de derivaciones de responsabilidad previstas y realizadas y deuda derivada en el periodo fiscalizado	43
Cuadro 13 : Derivaciones subsidiarias y solidarias y su evolución.....	44
Cuadro 14 : Deuda pendiente sobre la que se hizo derivación de responsabilidad subsidiaria	46
Cuadro 15 : Número de actuaciones de personación e investigación de movimientos previstas y realizadas en el periodo fiscalizado.....	50
Cuadro 16 : Situación de las actuaciones de investigación de movimientos financieros a fecha 25 de julio de 2014	52
Cuadro 17 : Datos sobre las personaciones en instituciones de crédito para la apertura y embargo de cajas de seguridad.....	53
Cuadro 18 : Actuaciones de declaración de deudores fallidos, crédito incobrable y rehabilitación de créditos durante el periodo fiscalizado	55
Cuadro 19 : Deudores fallidos con deuda pendiente de cobro en periodo voluntario	57
Cuadro 20 : Resultados de la rehabilitación de créditos en ejecutiva.....	59

Cuadro 21 : Año de la declaración de fallido de los deudores rehabilitados durante el periodo fiscalizado	60
Cuadro 22 : Periodos medios entre la declaración de fallido y la rehabilitación de los deudores.....	61
Cuadro 23 : Acciones judiciales ejercitadas durante el periodo fiscalizado	63
Cuadro 24 : Tipos de acciones ejercitadas e importe reclamado	64
Cuadro 25 : Situación, el 29 de octubre de 2014, de las acciones penales aun no autorizadas computadas en 2013.....	66
Cuadro 26 : Tipos de sentencias por insolvencia punible durante el periodo fiscalizado	67
Cuadro 27 : Deuda suspendida y deuda cuya suspensión fue levantada durante el periodo fiscalizado	73
Cuadro 28 : Resultado de la deuda cuya suspensión fue levantada durante el periodo fiscalizado	74
Cuadro 29 : Datos sobre la antigüedad y revisión de la deuda suspendida	75
Cuadro 30 : Resultados económicos de las campañas de revisión de deuda suspendida..	75
Cuadro 31 : Resultado de la gestión de la deuda afectada por procesos concursales.....	76
Cuadro 32 : Resultados de las enajenaciones de bienes y procedimientos utilizados durante el periodo fiscalizado	80
Cuadro 33 : Estado de tramitación en que se encontraban las diligencias de embargo de 2012 y 2013 a fecha noviembre de 2014.....	82
Cuadro 34 : Plazos entre las subastas declaradas desiertas y la adjudicación directa de los bienes.....	83
Cuadro 35 : Eficacia de los procedimientos de enajenación en los ejercicios 2012 y 2013.....	84
Cuadro 36 : Eficacia de las subastas por número de lotes	84
Cuadro 37 : Eficacia de las subastas por importes obtenidos	85
Cuadro 38 : Porcentaje sobre su valoración al que se adjudicaron los lotes mediante subasta	85
Cuadro 39 : Eficacia de las adjudicaciones directas de bienes	86
Cuadro 40 : Porcentaje sobre su valoración al que se adjudicaron los lotes mediante adjudicación directa	86
Cuadro 41 : Ejemplos de bienes adjudicados a menos del 10% del importe de primera licitación	87
Cuadro 42 : Datos sobre la adjudicación de lotes a un mismo adjudicatario.....	88
Cuadro 43 : Evolución de la deuda tributaria durante el periodo fiscalizado.....	88

Cuadro 44 : Evolución de los indicadores de recaudación ejecutiva durante el periodo fiscalizado.....	97
Cuadro 45 : Otras cancelaciones sin ingreso	101
Cuadro 46 : Cancelación de deuda por crédito incobrable.....	102
Cuadro 47 : Desglose de otras causas de cancelación de deuda sin ingreso.....	102
Cuadro 48 : Tiempo medio de tramitación recursos y reclamaciones en la DCGC.....	106

RELACIÓN DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolución de la deuda aplazada y fraccionada durante el periodo fiscalizado	31
Gráfico 2: Evolución de la deuda paralizada durante el periodo fiscalizado	71
Gráfico 3: Evolución de la deuda suspendida durante el periodo fiscalizado	71
Gráfico 4: Evolución de la deuda paralizada por procesos concursales durante el periodo fiscalizado.....	72
Gráfico 5: Evolución de la deuda pendiente durante el periodo fiscalizado.....	90
Gráfico 6: Evolución de la deuda pendiente a final de año en los últimos nueve ejercicios	90
Gráfico 7: Desglose de la deuda pendiente en periodo voluntario y ejecutivo	91
Gráfico 8: Evolución del estado de la deuda pendiente en periodo voluntario durante el periodo fiscalizado	92
Gráfico 9: Evolución del estado de la deuda pendiente en periodo ejecutivo durante los años fiscalizados.....	93
Gráfico 10: Deuda incorporada durante el periodo fiscalizado	94
Gráfico 11: Deuda cancelada durante el periodo fiscalizado.....	95
Gráfico 12: Relación entre la deuda incorporada y cancelada cada uno de los ejercicios fiscalizados	95
Gráfico 13: Deuda ingresada y cancelada en cada uno de los años en relación con la deuda pendiente al final de cada uno de ellos	96
Gráfico 14: Ingresos derivados del cobro de las deudas tributarias durante el periodo fiscalizado	98
Gráfico 15: Deuda cancelada sin ingreso en periodo voluntario y en ejecutivo durante el periodo fiscalizado	100
Gráfico 16: Deuda cancelada sin ingreso por anulación de liquidaciones y por otras causas durante el periodo fiscalizado.....	101

RELACIÓN DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CP	Código Penal
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes
DGP	Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
Ley 7/2012	Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de intensificación de actuaciones para la prevención y lucha contra el fraude
Ley Orgánica 7/2012	Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificó el Código Penal
LGT	Ley General Tributaria
LOFAGE	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PACTA	Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero
PPFF	Plan de Prevención del Fraude Fiscal
PPFFLySS	Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social
PPR	Plan Parcial de Recaudación
RGAT	Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria
RGR	Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio)
SIR	Sistema Integrado de Recaudación
TEA	Tribunal Económico Administrativo

I. INTRODUCCIÓN

I.1. Iniciativa de la fiscalización

1.1. La fiscalización de la actividad realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT o la Agencia) para el cobro efectivo de las deudas tributarias, durante los ejercicios 2012 y 2013, se incluyó en el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2014, aprobado por el Pleno el 23 de diciembre de 2013, en virtud de la iniciativa reconocida al propio Tribunal por el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo.

1.2. La oportunidad de llevar a cabo esta fiscalización radica en la importancia de comprobar la actividad de la Agencia para conseguir el cobro efectivo de la deuda tributaria. Durante los últimos años se produjo un incremento constante de la deuda tributaria pendiente al final de cada ejercicio, y han ido adquiriendo gran importancia los importes de la deuda cancelada sin ingreso, de las anulaciones de deuda, de la deuda en gestión de cobro y de la deuda litigiosa, lo que determinó la conveniencia de realizar esta fiscalización.

1.3. La actividad recaudatoria de la Agencia ya ha sido objeto, parcialmente, de una fiscalización del Tribunal de Cuentas, que fue aprobada por el Pleno el 28 de octubre de 2010. Esta fiscalización tuvo por objeto, únicamente, la recaudación en vía ejecutiva de uno de los órganos centrales de la Agencia, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC), y estuvo referida al ejercicio 2007. El seguimiento de las recomendaciones efectuadas en el Informe de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la DCGC de la AEAT durante el ejercicio 2007, así como el de las recomendaciones formuladas en la Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas referente al mismo, aprobada en su sesión del día 18 de diciembre de 2012, se incluyeron entre los objetivos de la fiscalización actual.

1.4. El acuerdo de inicio de esta fiscalización se adoptó por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 27 de marzo de 2014 y las Directrices Técnicas de la misma fueron aprobadas mediante acuerdo del Pleno de 24 de abril de 2014.

I.2. Ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización

1.5. De acuerdo con lo previsto en las Directrices Técnicas, la entidad sujeta a fiscalización ha sido la AEAT. La ley atribuye a la entidad fiscalizada, como misión fundamental, la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y el cobro de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio. El objeto de esta fiscalización ha sido el análisis de las medidas y los resultados obtenidos en la gestión y el cobro de la deuda tributaria. Las medidas fiscalizadas fueron programadas por la Agencia y realizadas por los

distintos órganos y unidades de la misma con la finalidad de conseguir el ingreso efectivo de las cantidades liquidadas en los procedimientos de comprobación e investigación, así como el cobro de las cantidades autoliquidadas y no satisfechas por los contribuyentes.

1.6. El periodo fiscalizado ha comprendido los ejercicios 2012 y 2013, sin perjuicio de que para el adecuado cumplimiento de los objetivos previstos se analizasen aquellos hechos o actuaciones, anteriores o posteriores, que se han considerado relevantes.

1.3. Objetivos y limitaciones de la fiscalización

1.7. La fiscalización llevada a cabo ha sido de cumplimiento y operativa o de gestión y se realizó sobre la actividad desarrollada por la AEAT para el cobro efectivo de las deudas tributarias durante los ejercicios 2012 y 2013.

1.8. Los objetivos concretos de la fiscalización fueron los siguientes:

a) Comprobar el cumplimiento de la normativa legal y reglamentaria aplicable a las actuaciones realizadas por la Agencia para conseguir el aseguramiento del pago de las deudas tributarias y el cobro efectivo de las mismas. En particular, comprobar la aplicación de los cambios legales que introdujo la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de intensificación de actuaciones para la prevención y lucha contra el fraude (en adelante Ley 7/2012), y la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificó el Código Penal (CP), que aportaron nuevas herramientas para el cobro efectivo de las deudas tributarias.

b) Verificar que la planificación de la Agencia en los ejercicios fiscalizados ha previsto adecuadamente y ha intensificado las líneas de actuación y las medidas para el cobro efectivo de la deuda tributaria.

c) Comprobar la realización y determinar los resultados de las principales actuaciones realizadas por los distintos órganos de la AEAT para el aseguramiento y cobro efectivo de la deuda tributaria.

d) Comprobar el grado de eficacia y eficiencia alcanzados por la AEAT en la actividad desarrollada para el cobro efectivo de las deudas tributarias.

e) Efectuar el seguimiento de las recomendaciones contenidas en el Informe de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante el ejercicio 2007, aprobado por el Pleno del Tribunal de 28 de octubre de 2010, y en la Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas referente al mismo, aprobada en su sesión del día 18 de diciembre de 2012, en cuanto resulten pertinentes al objeto de esta fiscalización.

1.9. No se abordaron cuestiones relacionadas con las previsiones contenidas en la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, de Igualdad de Mujeres y Hombres, por no haber surgido estas cuestiones en el curso de los trabajos de fiscalización, debido al objeto específico de la misma.

1.10. Los procedimientos de fiscalización que se utilizaron han incluido todas las comprobaciones sustantivas y de cumplimiento que han estimado necesarias para verificar las principales actuaciones de la gestión recaudatoria realizada por la AEAT en los ejercicios 2012 y 2013, así como la verificación formal de los trámites integrantes de los diferentes procedimientos, la comprobación de los instrumentos de planificación utilizados y los resultados obtenidos durante estos ejercicios. La especificidad de la actividad fiscalizada dotó de gran relevancia a los resultados de las consultas y cruces de datos en las distintas bases y aplicaciones informáticas de la Agencia, aunque también se analizaron muestras de expedientes cuando, por su número, permitieron alcanzar representatividad a los resultados obtenidos de su análisis.

1.11. En el desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras no se han producido limitaciones que hayan impedido cumplir los objetivos previstos, habiendo prestado adecuadamente su colaboración los responsables de la Agencia.

1.12. La presente fiscalización se ha realizado de acuerdo con las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno el 23 de diciembre de 2013.

I.4. Naturaleza y régimen jurídico de la AEAT

1.13. La AEAT se creó en virtud de lo previsto en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (PGE) para 1991, como una entidad de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. Fue adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda (en la actualidad, al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas), a través de la Secretaría de Estado de Hacienda. La Agencia se configuró en su Ley de creación como una Entidad de Derecho Público con un régimen jurídico distinto, en ciertos aspectos, al de la Administración General de Estado, que, sin menoscabo de los principios esenciales que deben presidir toda actuación administrativa, le confiere cierta autonomía en materia de organización, presupuestaria y de gestión del personal.

1.14. La AEAT se encuentra incluida entre los Organismos públicos previstos en la disposición adicional novena de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), en la que se establece que se rige por su legislación específica, por las disposiciones de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria que le sean de aplicación y, supletoriamente, por la propia LOFAGE. Según el citado artículo 103 de la Ley de PGE para 1991, en el desarrollo de las funciones de gestión, inspección, recaudación y demás funciones públicas que se le atribuyen, la Agencia se rige por lo dispuesto, actualmente, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones.

I.5. Fines y organización de la Agencia

1.15. La Ley atribuye como misión a la Agencia Tributaria la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio. Por tanto, es responsabilidad de la Agencia garantizar, mediante esa aplicación efectiva del sistema tributario, el cumplimiento del deber constitucional conforme al cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. La Entidad desarrolla las actuaciones administrativas necesarias para que la aplicación del referido sistema tributario estatal y el aduanero se efectúen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

1.16. Para el cumplimiento de sus fines la Agencia desenvuelve su actividad a través de dos líneas estratégicas fundamentales. La primera de ellas persigue de manera directa e inmediata facilitar a los ciudadanos el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, ofreciéndoles para ello servicios de información y asistencia. La segunda de las líneas estratégicas se dirige a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control que garanticen la generalidad y equidad en la contribución a las cargas públicas. En estas dos líneas de actuación se programaron y desarrollaron las actuaciones de la Agencia Tributaria tendentes a facilitar el cobro de la deuda tributaria durante el periodo fiscalizado.

1.17. Por lo que se refiere a su estructura organizativa, las actuaciones de control tributario se desarrollan a través de los correspondientes órganos y unidades de los Departamentos de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación y Aduanas e Impuestos Especiales, en los servicios centrales, y por las Delegaciones Especiales, Delegaciones y Administraciones, en la organización territorial, sin perjuicio de las funciones desarrolladas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. En el ámbito a fiscalizar fue especialmente relevante la actividad del Departamento de Recaudación de la Agencia, que es el centro directivo al que corresponde, con carácter general, la dirección, planificación y coordinación de la gestión recaudatoria.

1.18. Durante el periodo fiscalizado se produjeron importantes novedades normativas sobre la materia fiscalizada, singularmente, la Ley 7/2012, que aportó nuevas herramientas para el cobro efectivo de las deudas tributarias. El contenido de los cambios normativos buscó evitar vaciamientos patrimoniales de los deudores y facilitar el cobro de las deudas liquidadas, incrementando los supuestos en los que se pueden adoptar medidas cautelares y de investigación patrimonial con la finalidad de facilitar la gestión recaudatoria.

I.6. Las actuaciones de recaudación de la Agencia

1.19. La gestión recaudatoria encomendada a la Agencia Tributaria consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias, y al

cobro de los demás recursos de naturaleza pública asumidos por la AEAT en virtud de un convenio con otras Administraciones Públicas.

1.20. La gestión recaudatoria se realiza en dos periodos: voluntario y ejecutivo. En periodo voluntario, los obligados al pago deben hacer efectivas sus deudas dentro de los plazos establecidos (que son los señalados, con carácter general, en el artículo 62 de la LGT). En periodo ejecutivo, la recaudación se efectúa coercitivamente por vía de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago que no haya cumplido la obligación de hacerlo efectivo en periodo voluntario.

1.21. La iniciación del periodo ejecutivo se regula en el artículo 161 de la LGT y conlleva dos efectos:

a) Exigencia de los recargos del periodo ejecutivo (artículo 28 de la LGT) y el comienzo del devengo de los intereses de demora (artículo 72 del RGR), de forma inmediata y por mandato de la ley.

b) El inicio del procedimiento de apremio sobre el patrimonio del deudor si la deuda no se paga en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT. La forma de proceder en los embargos de los distintos tipos de bienes y derechos se regula reglamentariamente en los artículos 78 y ss. del RGR.

1.22. Las actuaciones de gestión recaudatoria que fueron objeto de fiscalización se previeron en el marco más general y estratégico de la planificación de la Agencia en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 (PPFF), su actualización de 2008 y el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social (PPFFLySS) de 2010. Además, las actuaciones de gestión recaudatoria a realizar durante el periodo fiscalizado y los objetivos a alcanzar en el mismo se previeron en los instrumentos de la planificación operativa o anual de la AEAT. Esta planificación anual se concretó en los Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero (PACTA) de cada uno de los ejercicios fiscalizados y en los Planes de Objetivos de cada uno de ellos.

1.23. Los PACTA vigentes durante el periodo fiscalizado, cuya elaboración está ordenada por el artículo 116 de la LGT, se estructuraron en los siguientes apartados:

a) Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero (DGP).

b) Planes Parciales de Control de cada una de las siguientes áreas o departamentos: Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación y Aduanas e Impuestos Especiales.

c) Normas de integración de los Planes Parciales.

Las actuaciones para el cobro efectivo de la deuda tributaria, que constituyen el objeto específico de esta fiscalización, estuvieron contempladas fundamentalmente en los Planes Parciales de Recaudación (PPR) de cada uno de los ejercicios fiscalizados, sin perjuicio de las referencias que se vayan haciendo a lo largo del Informe a otros instrumentos de la planificación de la Agencia

1.24. Los Planes de Objetivos contienen los resultados que se persiguen alcanzar en cada ejercicio y las actuaciones a realizar para lograr dichos resultados, recogidas en indicadores. La disposición adicional novena de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, dispone que la AEAT remitirá a las Cortes Generales, en los dos primeros meses de cada año, información detallada de los objetivos fijados para ese año y, con periodicidad semestral, de los resultados de su actividad. La información sobre la actividad fiscalizada se ofreció en actuaciones nominales y ponderadas. Cada una de las actuaciones realizadas para el cobro efectivo de la deuda durante el periodo fiscalizado constituye una actuación nominal. Sin embargo, su contenido fue muy variado y tuvieron un grado de complejidad muy dispar, por lo que para sumarlas y dar cifras de las mismas se utilizaron unos coeficientes de homogeneización y otros de ponderación. Como resultado de aplicar los coeficientes de homogeneización y ponderación se obtienen las actuaciones ponderadas.

1.25. Los indicadores incorporados a los Planes de Objetivos más directamente relacionados con las actuaciones de gestión recaudatoria de la Agencia son los ingresos en voluntaria de aplazamientos y compensaciones (indicador 4.2) y la recaudación ejecutiva (indicador 9). La Agencia utilizó, además, algunos indicadores de apoyo a la gestión recaudatoria que ofrecieron cifras de previsiones y realizado, tanto en valores nominales, como ponderados. Se incorporan, como Anexos I y II, los cuadros agregados de indicadores y niveles de referencia de los Planes de Objetivos de 2012 y 2013 y, en el cuadro 1, en actuaciones ponderadas, los datos de los indicadores de apoyo a las principales actuaciones de gestión recaudatoria.

Cuadro 1: Datos de indicadores de apoyo en Objetivos a las principales actuaciones de gestión recaudatoria

I.A. a las actuaciones de gestión recaudatoria (datos en actuaciones ponderadas)	Referencia para 2012	Realizado 2012	Referencia para 2013	Realizado 2013
Acciones judiciales	269	159	364	275
Medidas cautelares	2.747	3.763	8068	7.083
Revisión de fallidos	14.010	18.519	19.521	26.063
Personaciones	1.986	2.212	2.661	3.078
Derivaciones de responsabilidad	13.709	19.615	23.138	24.071
Investigación de movimientos financieros	660	4.302	5.162	9.652
Figura de la prohibición de disponer como nueva garantía del crédito	n/a	n/a	102	202
Tiempo medio de tramitación en fase de embargo (días)		680	n/a	n/a

Fuente: Aplicación de objetivos y Plan Parcial de Recaudación.

1.26. Las DGP se publicaron en el Boletín Oficial del Estado (BOE); las de 2012, en el de 1 de marzo de 2012, y las de 2013, en el de 12 de marzo de 2013. Las DGP enumeran los objetivos, criterios de selección de colectivos de riesgo y principales áreas de actuación de cada año. Las Normas de Integración recogieron las medidas y normas de colaboración para las actuaciones en las que intervinieron distintas áreas funcionales, con el fin de garantizar la máxima coordinación entre ellas (la más relevantes para esta fiscalización fueron las referidas a la coordinación del área de recaudación con las áreas de gestión e

inspección financiera). Por último, de los cuatro Planes Parciales que se integran en los PACTA, los PPR fueron los que previeron las actuaciones que debía realizar la Agencia para lograr el cobro efectivo de las deudas en cada uno de los ejercicios fiscalizados, tanto las que tuvieron su origen en una liquidación de la Administración, como las que fueron consecuencia de una actuación de control tributario y aduanero, o de una declaración o autoliquidación presentada por el contribuyente.

1.27. Para el análisis de la actividad fiscalizada se sistematizaron las actuaciones de la Agencia en las siguientes categorías:

- Actuaciones sobre fraccionamientos y aplazamientos de deudas
- Adopción de medidas cautelares.
- Derivaciones de responsabilidad.
- Seguimiento de insolvencias aparentes y control de deudores.
- Revisión de deudores declarados fallidos y rehabilitación de créditos.
- Actuaciones de investigación de insolvencias punibles y ejercicio de acciones judiciales.
- Actuaciones sobre la deuda paralizada, suspendida y afectada por procesos concursales.
- Enajenaciones y adjudicaciones de bienes.

1.28. La fiscalización de cada una de estas categorías de actuaciones se estructuró en los siguientes apartados: a) marco normativo y descripción de las actuaciones; b) planificación de cada una de esas categorías de actuaciones durante el periodo fiscalizado; c) principales magnitudes; y d) análisis, valoraciones y comprobaciones sobre cada una de esas categorías de actuaciones realizadas durante el periodo fiscalizado. En este último epígrafe se expondrán los resultados del análisis de cada una de las actuaciones desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos por cada una de ellas.

1.29. Además del análisis de la documentación e información facilitada por la propia Agencia y obtenida por el Tribunal, la obtención de datos y la realización de comprobaciones sobre cada una de las actuaciones se efectuó, fundamentalmente, mediante consultas y cruces de datos en las distintas bases y aplicaciones informáticas de la Agencia, y mediante el análisis de muestras de expedientes. Las distintas aplicaciones informáticas de la Agencia son herramientas creadas para optimizar la utilización de la totalidad de la información disponible contenida en la unidad central de datos de la AEAT. En esta fiscalización se obtuvieron datos de consultas a la Aplicación de Objetivos de la Agencia, que es una herramienta de información a la Dirección y seguimiento de los objetivos previstos en la planificación anual; y sobre todo, de los distintos Zújares relacionados con la gestión de las actuaciones fiscalizadas (Zújar de Gestión Recaudatoria, de Deudores, de Aplazamientos, de Enajenaciones, de Adjudicatarios,...). Estos Zújares son bases de datos específicas que se utilizaron por las distintas Unidades de la Agencia para la gestión de las actuaciones fiscalizadas. Cada Zújar se creó a partir de una petición de la correspondiente Unidad o Departamento de la Agencia, a la Unidad

Central de Informática, en la que señaló, a partir del global de datos de los contribuyentes, un desglose por criterios o filtros de los datos relevantes para la gestión y seguimiento de esa actividad concreta. Los datos obtenidos de los Zújares se contrastaron mediante el cruce de consultas en distintas Bases, y cuando fue posible, con los resultados de los análisis de los expedientes que se solicitaron. En todo caso, todas las cifras obtenidas en las consultas se solicitaron, también, a la propia Agencia, para asegurarse de que no existió error alguno en su obtención.

1.30. El análisis de las muestras de expedientes se hizo en aquellas actuaciones específicas que, por su número, permitían alcanzar representatividad a los resultados obtenidos de los expedientes analizados. Concretamente, se utilizaron muestras de expedientes para analizar la adopción de medidas cautelares, la realización y resultados de las derivaciones de responsabilidad, el ejercicio de acciones judiciales y, en algunos casos, para comprobar el seguimiento de recomendaciones. Hay que aclarar que, en muchos casos, los datos que se ofrecen sobre los resultados de las actuaciones o la situación en que se encuentra su tramitación, se refieren a una fecha determinada, que siempre se indica en el Informe. Esta circunstancia puede provocar que algunos datos que se contienen en el Informe no coincidan, exactamente, con los que la Agencia ofrece en sus Memorias y demás documentos de información, porque los datos fueron obtenidos en fecha distinta.

1.31. La eficacia y eficiencia de las distintas categorías de actuaciones fiscalizadas se analiza con los datos obtenidos sobre la realización de cada una de ellas (apartado III de este Informe) pero, también, con los análisis sobre los resultados económicos obtenidos con su realización (apartado IV). Fundamentalmente, los resultados de la actividad fiscalizada se reflejaron en la cuantía y evolución de la deuda tributaria, en las cifras de ingresos obtenidos del cobro de la deuda y en las de cancelación de deuda sin ingreso (por anulación de liquidaciones, declaración de crédito incobrable, prescripción y otras causas). Las principales magnitudes en las que se reflejaron los resultados de la actividad fiscalizada se reflejan en el cuadro 2.

Cuadro 2: Principales resultados económicos de la actividad fiscalizada

CONCEPTO	Ejercicio	
	2012	2013
Deuda pendiente al final del período	48.674	50.174
Ingresos por el cobro de la deuda	17.586	17.981
Importe de la deuda cancelada sin ingreso	11.454	9.608

(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

1.7. Tratamiento de las alegaciones

1.32. De conformidad con lo previsto en el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los resultados de las actuaciones fiscalizadoras

fueron puestos de manifiesto, para la formulación de alegaciones, al actual Presidente de la Agencia Tributaria, que ocupó también este puesto durante el periodo fiscalizado. Las alegaciones presentadas, recibidas dentro del plazo prorrogado, se adjuntan al presente Informe.

1.33. Se han incorporado en el texto del Informe los cambios que se han considerado oportunos como consecuencia del examen de las alegaciones, ya sea por aceptar su contenido o para razonar el motivo por el que no se aceptan, pero no han sido objeto de contestación las que constituyen meras explicaciones o aclaraciones de la gestión desarrollada por la entidad fiscalizada. La falta de contestación a este tipo de alegaciones no debe entenderse, por tanto, como una aceptación tácita de su contenido. En cualquier caso, el resultado definitivo de la fiscalización es el expresado en el presente Informe, con independencia de las consideraciones que se han manifestado en las alegaciones

II. LAS NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA NORMATIVA ANTIFRAUDE DE 2012 Y LOS CAMBIOS EN LA PLANIFICACIÓN CONTRA EL FRAUDE EN LA FASE RECAUDATORIA.

II.1. Las novedades introducidas por la normativa antifraude de 2012

2.1. La Ley 7/2012, en vigor desde el 31 de octubre de 2012, introdujo un amplio conjunto de medidas novedosas para, además de reforzar la lucha contra el fraude, mejorar la gestión recaudatoria de la Agencia y el cobro de las deudas tributarias, entre las que se pueden destacar, por su relevancia; las siguientes:

- La limitación del uso de efectivo en transacciones económicas superiores a 2.500 euros cuando intervenga, al menos, un empresario o profesional.
- La exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF y del régimen especial simplificado del IVA de contribuyentes que realicen determinadas actividades y que operen, principalmente, con empresas.
- Las medidas de inversión del sujeto pasivo del IVA en operaciones inmobiliarias.
- Nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que se complementan con el establecimiento de un régimen sancionador específico, y con la modificación del IRPF y del IS, para regular la incidencia que pueda tener la no presentación en plazo de información.
- La posibilidad de adoptar medidas cautelares en cualquier momento del procedimiento de comprobación, con el fin de evitar que se produzcan vaciamientos patrimoniales y facilitar el cobro de las deudas que se liquiden. Asimismo, se ampliaron las posibilidades de adopción de medidas cautelares y de investigación patrimonial en supuestos de presuntos delitos contra la hacienda pública.

- El incremento de las sanciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración en el procedimiento inspector, la regulación de nuevos supuestos de derivación de responsabilidad, y el establecimiento de nuevas medidas dirigidas a facilitar la gestión recaudatoria y evitar la despatrimonialización de los deudores.

2.2. La Ley Orgánica 7/2012 introdujo modificaciones en la configuración de los delitos contra la Hacienda, la posibilidad de continuar el procedimiento administrativo de liquidación y cobro de las deudas tributarias impagadas para incrementar las posibilidades de cobro, y la incorporación de mecanismos para rebajar la pena de aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.

2.3. Estas modificaciones dieron lugar a la incorporación de medidas en la planificación de la Agencia y a la realización de nuevas actuaciones en el ejercicio 2013. En materia de medidas cautelares, la modificación del artículo 81.5 de la LGT, que regula el momento en que puede acordarse una medida cautelar, dio lugar a la planificación y realización de nuevas actuaciones. El artículo 81.8 de dicho texto legal regula los casos en que se ha denunciado la existencia de un delito contra la Hacienda Pública. Esta regulación se complementa por lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena de la LGT, que fue introducida por la Ley 7/2012. En estos casos de denuncia por delito contra la Hacienda Pública, se extendió el ámbito objetivo de las medidas cautelares, suprimiendo la limitación legal que restringía dicha potestad a la mera retención de devoluciones tributarias. De esta manera, se han planificado y realizado nuevas actuaciones, ya que la Administración tributaria pasó de ser mera proponente de medidas cautelares, a poder adoptarlas de forma provisional hasta que el Juez se pronuncie sobre las mismas.

2.4. La Ley 7/2012 aumentó, en la misma disposición adicional decimonovena de la LGT, la cobertura legal a las actuaciones investigadoras que deben realizar los órganos de recaudación frente a los implicados en un delito contra la Hacienda Pública. Se incluyeron nuevas actuaciones en los procesos por este tipo de delitos, en los que los órganos de recaudación tienen la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el mismo, y adoptar medidas cautelares.

2.5. Las modificaciones normativas de la ley 7/2012 tuvieron una incidencia importante en las actuaciones de gestión de la deuda afectada por procesos concursales; las modificaciones más relevantes fueron:

- En el tratamiento del IVA en las situaciones de concurso, con el objetivo principal de que la normativa permita y obligue al sujeto pasivo a liquidar el impuesto imputándolo al periodo anterior o posterior a la declaración del concurso según proceda. Se incluyeron actuaciones para que todo el IVA concursal (repercutido o soportado antes de la declaración del concurso) se liquide en las declaraciones-liquidaciones de los períodos anteriores al concurso y que todo IVA contra la masa (repercutido o

soportado después de la declaración del concurso) sea liquidado en las declaraciones-liquidaciones posteriores al concurso.

- En los aplazamientos, se modificó el artículo 65.2 de la LGT estableciendo la inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de créditos contra la masa. De acuerdo con este artículo, la mera presentación de la solicitud del aplazamiento produce el efecto de impedir el inicio del periodo ejecutivo. Si esta solicitud se deniega, conforme al artículo 52.4.a) del RGR, se concede un nuevo periodo voluntario de pago; estas situaciones provocaban alteraciones en el vencimiento de los créditos, que podían alterarse con otros de vencimiento inicialmente posterior, en el PACTA de 2013 se incluyeron medidas para evitar estos efectos.
- La modificación del artículo 84.2 de la Ley del IVA estableció dos supuestos más de inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles, lo que dio lugar a medidas para evitar que la Hacienda Pública pudiera sufrir un doble perjuicio: que no se ingresase el IVA repercutido en la operación; y, además, que se viese obligada a devolver el IVA soportado deducible por el adquirente.
- Además de otras modificaciones en la Ley del IVA (el artículo 80.tres, párrafo segundo, sobre las bases imponibles a la conclusión del concurso, y disposición adicional sexta, sobre las adquisiciones en subastas) tuvieron relevancia las actuaciones a que dieron lugar las modificaciones sobre la reanudación del cómputo del plazo de prescripción en caso de concurso frente a los responsables solidarios (artículo 68.7, segundo párrafo, de la LGT) y sobre la interrupción de la prescripción en los casos de pluralidad de obligados al pago (artículo 68.8 de la LGT, último párrafo). Este párrafo fue introducido por la Ley 7/2012 con el objetivo de impedir que aquel obligado respecto del cual está suspendido el derecho para cobrar la deuda [art. 66.b) del repetido texto legal] pueda invocar la prescripción ganada por los otros sujetos obligados solidariamente al pago.

2.6. La modificación del artículo 41.4 de la LGT, relativa a las derivaciones de responsabilidad, ofrece al responsable (que lo sea por un supuesto legal distinto a los previstos en el artículo 42.2) la posibilidad de beneficiarse de las reducciones del importe de la sanción establecidas, a su vez, en el artículo 188, que hasta la entrada en vigor de la Ley 7/2012 sólo resultaban aplicables al deudor principal. Esta modificación tuvo incidencia en las actuaciones y en las herramientas informáticas de la AEAT, para incluir en el alcance de la derivación de responsabilidad vencimientos suspendidos en sede del deudor principal sin necesidad de levantar la suspensión, así como los relativos a la no exigibilidad a los responsables de determinados vencimientos derivados.

2.7. La Ley Orgánica 7/2012 introdujo diversas modificaciones que afectaron a las actuaciones de revisión de deudores declarados fallidos y rehabilitación de créditos. Se modificó la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública, en el artículo 305 del CP, para facilitar la persecución de estos delitos y corregir algunas deficiencias advertidas en

su aplicación, con especial incidencia en el cobro de la deuda tributaria. Las modificaciones más relevantes fueron:

- Se configuró la regularización de la situación tributaria mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria, como ocurría anteriormente.
- Se eliminó la paralización administrativa del cobro de la deuda por el inicio del proceso penal y se previó la posibilidad de ejecutar la deuda en vía administrativa, cuando la Administración Tributaria apreciase indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública.
- Se previó, también, una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconociesen su comisión y satisficiesen íntegramente la deuda tributaria, o bien, colaborasen con las Autoridades.
- Con carácter general, se produjo un endurecimiento de las penas y de los mecanismos orientados a cobrar las deudas tributarias impagadas.

2.8. Por otro lado, se modificó el artículo 310 bis del CP con el objeto de armonizar la penalidad impuesta a las personas jurídicas responsables de delitos contra la Hacienda Pública, con la ya prevista para las personas físicas responsables de los mismos delitos, lo que también dio lugar a nuevas actuaciones de gestión recaudatoria de la Agencia.

II.2. Análisis de la planificación

2.9. La Agencia Tributaria ha implantado un sistema de planificación por objetivos que atiende a las dos vertientes de la planificación: la estratégica y la operativa. En la planificación estratégica se trazan las grandes líneas a seguir a medio y largo plazo por la organización. Como ya se ha dicho, las actuaciones fiscalizadas se previeron en el marco más general y estratégico de la planificación de la Agencia en el PPF de 2005, su actualización de 2008 y el PPF LySS de 2010.

2.10. El PPF de 2005 es el que contiene más medidas estratégicas relacionadas con el fraude fiscal en la fase recaudatoria; sin embargo, algunas no llegaron a tener reflejo en la planificación anual de los años fiscalizados, como la determinación del riesgo de los contribuyentes. La actualización de 2008 desarrolla algunas previsiones en materia de derivaciones de responsabilidad, y otras medidas previstas en el PPF de 2005 pasaron a considerarse, en su actualización, áreas de riesgo de otros Departamentos, como el seguimiento de contribuyentes deslocalizados. El PPF LySS no contiene medidas relacionadas, específicamente, con la gestión recaudatoria. Sin embargo, la aprobación de la Ley 7/2012 introdujo cambios estratégicos en la gestión recaudatoria, que se van a ir comprobando al analizar la planificación anual de estas medidas durante el periodo fiscalizado.

2.11. La planificación de 2013 recogió, en parte, el intenso proceso de cambios normativos que se produjo a lo largo de 2012, del que se derivaron importantes novedades en la lucha

contra el fraude y en la gestión recaudatoria de la Agencia. Especialmente destacables fueron las novedades introducidas por la Ley 7/2012 y la Ley Orgánica 7/2012. Como ya se ha indicado, este Tribunal ha analizado la planificación anual de las medidas de lucha contra el fraude en fase recaudatoria, previstas para conseguir el cobro efectivo de las deudas de los contribuyentes. El análisis se ha concretado en el examen de la evolución de las medidas planificadas en el PACTA de 2013, el desarrollo de estas medidas en los PPR de cada ejercicio fiscalizado, y las variaciones que se introdujeron en la planificación como consecuencia de los cambios legislativos, singularmente, por la Ley 7/2012.

2.12. Los PACTA de los dos años fiscalizados previeron medidas dirigidas a combatir la utilización de los aplazamientos de pago para conseguir una dilación indebida o elusión del pago de las deudas tributarias pendientes. Estas medidas tuvieron desarrollo en los PPR, tanto de 2012, como de 2013. Con carácter general, se previó facilitar y potenciar la concesión de aplazamientos, aunque insistiendo en la constitución de garantías para evitar los perjuicios que se pudieran causar como consecuencia de su concesión. El PACTA de 2013 desarrolló las previsiones sobre colaboración y cooperación en las actuaciones de los diferentes Departamentos, extendiendo las medidas de colaboración, no solo a las medidas cautelares, sino también a los procedimientos de derivación de responsabilidad, y a la identificación de acciones constitutivas de delito fiscal y de otro tipo de delitos societarios

2.13. El PACTA de 2012 desarrolló las previsiones sobre el impulso de los medios telemáticos en las relaciones con el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, para el envío de mandamientos de embargo e intercambios de información. Estas medidas se ampliaron, en 2013, con la previsión de la remisión al Registro Mercantil de las bajas y rehabilitaciones en el índice de las entidades, dentro de las medidas previstas para el desarrollo e impulso de las nuevas tecnologías en la gestión recaudatoria.

2.14. La Ley 7/2012 reforzó la competencia para la investigación patrimonial en delitos contra la Hacienda Pública, y el PACTA de 2013 previó que la adopción de medidas cautelares se pudiese producir antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, y potenció la investigación del patrimonio de los imputados en los delitos contra la Hacienda Pública. El PPR de 2013 introdujo nuevas medidas de gestión recaudatoria de la deuda derivada del delito, en desarrollo de las modificaciones legales introducidas por la Ley 7/2012. El PACTA de 2013 previó medidas de control mediante personaciones de los órganos de recaudación en los lugares en los que los deudores desarrollan su actividad económica o empresarial. Estas medidas de personación in situ, previstas en 2013, se reservaron a los expedientes de mayor complejidad recaudatoria, y se completaron mediante medidas de embargo de créditos y de bienes depositados en las sedes en las que se produjo la personación.

2.15. Otra línea de actuación del PACTA de 2013, dirigida al control de deudores con incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales, fue la adopción de acuerdos de prohibición de disponer de bienes inmuebles de una sociedad, cuando se embarguen participaciones o acciones de aquélla. Esta medida novedosa fue consecuencia de la

modificación introducida por la ley 7/2012 en el artículo 170 de la LGT. En el PPR de 2013, la figura de esta prohibición de disponer se contempló como una garantía del crédito tributario a fin de evitar vaciamientos patrimoniales y, para 2013, se establecieron unas referencias orientativas de este tipo de actuaciones a realizar para cada Delegación, obtenidas a partir de los datos de embargos de participaciones sociales y acciones que habían sido realizados durante 2012 y cuyos titulares mantenían deudas vivas en fase de embargo.

2.16. Se potenciaron mecanismos de seguimiento y control de actuaciones de embargo de sueldos y salarios y de derechos de crédito, con la finalidad de mejorar los cauces de comunicación con las entidades receptoras. El PPR de 2012 contenía un indicador de tiempos medios de gestión en fase de embargo, en el que se midieron los tiempos de pendencia de las deudas en el procedimiento de apremio. El PACTA de 2013 estableció controles del cumplimiento de las actuaciones de embargo, en especial sobre créditos comerciales y sueldos y salarios. El PPR de 2013 introdujo un nuevo índice denominado “control de la eficacia de los embargos realizados”, su finalidad era aumentar el porcentaje de diligencias de embargo con resultado positivo atendidas correctamente e ingresadas a su vencimiento, previéndose un número mínimo de diligencias de embargo a controlar para cada Delegación Especial.

2.17. Se previó un seguimiento especial de la situación patrimonial y de las actividades económicas de los deudores declarados insolventes, reincidentes, o con deudas elevadas. En el PPR de 2012 estas medidas se instrumentaron mediante peticiones de movimientos de cuentas bancarias y el seguimiento de cheques y otros medios de pago. Se estableció un nuevo indicador de apoyo a la gestión recaudatoria denominado “investigación de movimientos financieros”. El PACTA de 2013 mantuvo este indicador y aportó la previsión de herramientas informáticas adaptadas a esta medida.

2.18. Para el impulso de la lucha contra el fraude en la gestión recaudatoria de los deudores incurso en un proceso concursal se hizo una clasificación de los mismos para graduar su seguimiento. El PACTA de 2013 introdujo los cambios derivados de las modificaciones introducidas por la Ley 7/2012, como la imposibilidad de admitir las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de créditos contra la masa y trató de incentivar las investigaciones patrimoniales de la situación previa a la declaración de concurso así como potenciar las insolvencias punibles de los deudores o de los administradores concursales. Los PPR de los ejercicios fiscalizados previeron el control de procesos concursales mediante un indicador específico de apoyo de actuaciones de gestión recaudatoria sobre la deuda afectada por procesos concursales.

2.19. Se planificó el impulso a las actuaciones de investigación tendentes a descubrir posibles insolvencias punibles. El PPR de 2012 estableció un indicador de apoyo de actuaciones de gestión recaudatoria, con el que se hizo un seguimiento de acciones interpuestas ante diferentes ámbitos jurisdiccionales. El PACTA de 2013 insistió en estas actuaciones, relacionándolas con la adopción de medidas cautelares y la investigación patrimonial, dadas las nuevas competencias de investigación patrimonial atribuidas por la

Ley 7/2012 a los órganos de recaudación para la obtención de pruebas que pudiesen acreditar supuestos de insolvencia punible.

2.20. Durante los dos años fiscalizados la Agencia previó medidas de mejora de la liquidez de las garantías ofrecidas para suspender la deuda tributaria recurrida en instancias judiciales. El contenido de estas actuaciones se mantuvo sin variaciones durante los dos años y, para su ejecución, se previeron medidas de coordinación con el Servicio Jurídico del Estado en las instancias judiciales ante las que se deben aportar las correspondientes garantías para suspender la ejecución de la deuda tributaria recurrida. También se mantuvieron, sin variaciones durante los dos años, las previsiones sobre colaboración con los Tribunales Económico-Administrativos para, en relación a las deudas suspendidas por recurso o reclamación, intensificar su control y seguimiento y agilizar el cobro de la deuda reconocida en resoluciones y sentencias.

III. ANÁLISIS SOBRE LAS PRINCIPALES ACTUACIONES DE RECAUDACIÓN REALIZADAS DURANTE EL PERIODO FISCALIZADO

III.1. Actuaciones sobre fraccionamientos y aplazamientos de deudas.

III.1.1. Marco normativo y descripción de las actuaciones

3.1. El aplazamiento y el fraccionamiento de pago constituyen un diferimiento del momento del mismo. Los aplazamientos dan lugar a una ampliación del plazo de pago, quedando el deudor obligado a ingresar la totalidad de la deuda aplazada en un único momento posterior. En el fraccionamiento se produce la división del ingreso de la deuda en varios vencimientos o fracciones que deberán pagarse en diferentes momentos temporales. De este modo, el fraccionamiento se puede considerar como una modalidad de aplazamiento, y ambas figuras suponen la concesión de mayores plazos para el ingreso, sin exonerar de éste al deudor. Por ello se exigen, con carácter general, garantías para conceder los aplazamientos y fraccionamientos, que permitan asegurar la efectividad del crédito aplazado o fraccionado así como los correspondientes intereses que genere.

3.2. El artículo 13 de la LGP admite y regula los aplazamientos o fraccionamientos de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública Estatal. El régimen jurídico de los aplazamientos de deudas tributarias está contenido, más concretamente, en los artículos 65 y 82 de la LGT, y es objeto de desarrollo en los artículos 44 a 54 del RGR. Respecto a las deudas no tributarias cuya gestión recaudatoria corresponda a la AEAT es de aplicación la LGP, aplicándose en lo no previsto en la misma, la LGT y el RGR, debido a la remisión a estos textos legales que efectúa el artículo 11.2 de la propia LGP.

3.3. En materia de garantías, el artículo 13 de la LGP exime de esta obligación a las deudas de baja cuantía (inferiores a las cifras que vaya fijando el Ministro de Hacienda). La Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, elevó el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamientos o fraccionamiento a 18.000 euros. También se

exime de la obligación de prestar garantía cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afecte sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica (salvo que ello produjera grave quebranto para los intereses de la Hacienda).

3.4. El artículo 65 de la LGT, establece que la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento puede producirse: a) en periodo voluntario, en cuyo caso la presentación de la solicitud impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo de interés de demora; y b) en periodo ejecutivo, donde podrán presentarse solicitudes hasta que se notifique el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. En este caso, la Administración puede iniciar o continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, pero deben suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación, en su caso, de la resolución denegatoria.

3.5. El artículo 86 de la LGT enumera posibles garantías que se pueden prestar en los aplazamientos: aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o certificado de seguro de caución; y, cuando no sean posibles estas dos, hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra determinada reglamentariamente. También puede, el obligado tributario, solicitar la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías anteriores.

III.1.2. Planificación de estas actuaciones durante el periodo fiscalizado

3.6. En el ejercicio 2012 no se hace mención expresa a los aplazamientos y fraccionamientos en las DGP. Sin embargo, en el ejercicio 2013 las citadas Directrices se refieren a las actuaciones sobre aplazamientos y fraccionamientos a propósito del control de procesos concursales previendo que se controle la inmediata inadmisión de las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de las deudas que, conforme a la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa, declaradas inaplazables por el artículo 65.2 de la LGT (novedad introducida por la Ley 7/2012, como indicamos anteriormente).

3.7. Los Planes de Objetivos de ambos ejercicios se refieren a estas actuaciones cuando establecen los objetivos en relación con el área de asistencia al contribuyente. Dentro de los indicadores de esta área figura el de "Agilización en la gestión tributaria", siendo uno de sus componentes el tiempo medio de tramitación de solicitudes de aplazamiento. En todo el periodo fiscalizado se establece como objetivo que el primero de estos tiempos de tramitación sea de 32 días; y el segundo, relativo a la tramitación de aplazamientos y fraccionamientos, de 25 días. Asimismo, cabe mencionar un indicador numérico, el 4.2 "Ingresos en voluntaria de aplazamientos y compensaciones", y más concretamente el 4.2.1 "Ingresos de aplazamientos", que recoge los ingresos procedentes de la deuda con aplazamientos concedidos, denegados o solicitados e ingresados antes de la resolución, siempre que el ingreso se produzca antes del vencimiento del plazo para el pago de la deuda, es decir, en voluntaria.

III.1.3. Principales magnitudes

3.8. Los ingresos derivados de las deudas aplazadas y fraccionadas pasaron de 4.772 millones de euros en 2012 a 5.044 millones en 2013, creciendo casi un 6% en los ejercicios fiscalizados. El cuadro 3 incorpora el detalle de estos ingresos distinguiendo los distintos momentos del estado de la deuda en que se produjeron los pagos.

Cuadro 3: Ingresos de deudas aplazadas y fraccionadas durante el periodo fiscalizado.

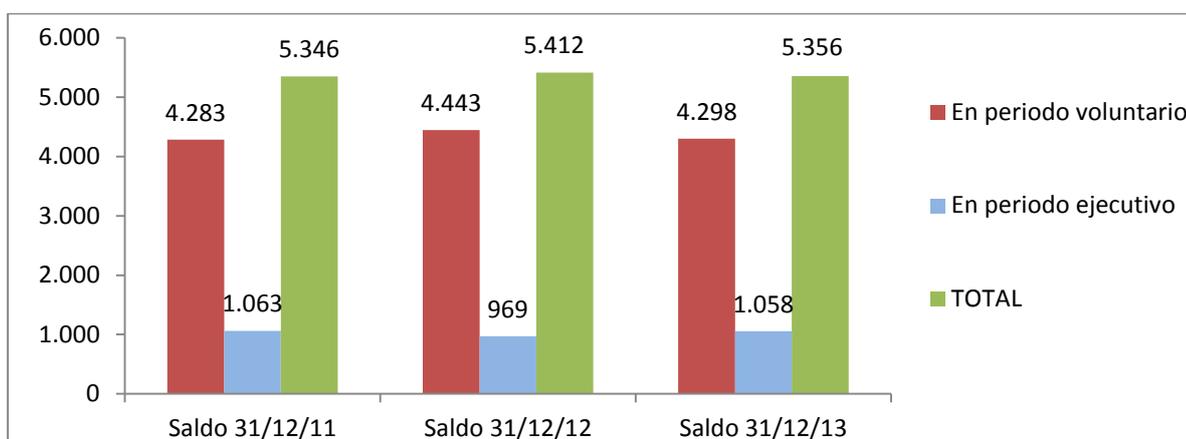
INGRESOS POR APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS	Realizado	
	2012	2013
Ingresos dentro de plazo	4.572	4.790
Ingresos fuera de plazo	33	33
Ingresos con adelantamiento de pago	167	221
TOTAL ingresos por aplazamientos y fraccionamientos	4.772	5.044

(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión recaudatoria.

3.9. Las cifras de deuda aplazada también se mantuvieron esencialmente constantes durante el periodo fiscalizado. El total de deuda aplazada al principio del mismo era de 5.346 millones de euros, y pasó a 5.356 millones al final del periodo. Las cifras detalladas sobre la evolución de la deuda aplazada y el periodo en que se encontraba en los años fiscalizados se incorporan al gráfico 1.

Gráfico 1: Evolución de la deuda aplazada y fraccionada durante el periodo fiscalizado



(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria.

III.1.4. Análisis, valoraciones y comprobaciones de las actuaciones sobre aplazamientos y fraccionamientos de deudas durante el periodo fiscalizado.

3.10. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de las actuaciones sobre aplazamientos y fraccionamientos de deudas, durante el periodo fiscalizado, desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos. En particular han sido objeto de examen:

- La situación de la deuda aplazada.
- La evolución de las solicitudes, concesiones y denegaciones de aplazamientos.
- Los resultados de los aplazamientos concedidos.
- El tiempo medio de resolución de los aplazamientos.
- La coherencia entre las fechas de solicitud y concesión de aplazamientos.
- La antigüedad de la deuda aplazada.

3.11. La deuda pendiente creció, pasando de 45.736 a 50.174 millones de euros durante el periodo fiscalizado (se analiza en detalle en el Apartado IV de este Informe); la deuda aplazada o fraccionada pasó de representar el 11,68% al 10,68 % desde el principio al final de ese periodo. Durante el mismo, la deuda aplazada estuvo compuesta, en su mayor parte, por deuda aplazada en periodo voluntario (en torno al 80%, gráfico 1). La deuda aplazada en periodo ejecutivo (en torno al 20% de toda la deuda aplazada) mantuvo su situación durante el periodo fiscalizado, en fase de apremio en torno al 40% de la misma, y en fase de embargo el 60% restante.

3.12. Los datos obtenidos sobre los importes de aplazamientos solicitados, concedidos y denegados se reflejan en el cuadro 4. Los importes de los aplazamientos concedidos y denegados no agotan el importe total de los aplazamientos solicitados, ya que existen algunos en tramitación, o sobre los que no se han adoptado acuerdos, por diversas causas, que no se consideran relevantes para este análisis.

Cuadro 4: Aplazamientos solicitados, concedidos y denegados durante el periodo fiscalizado

	AÑO 2012	AÑO 2013
Nº de solicitudes	2.622.251	2.824.045
Importe Solicitado	18.423	16.949
Importe Concedido	8.280	8.623
Importe Denegado	5.679	4.774

(En millones de euros)

Fecha: 01-08-2014

Fuente: Zújar VAF de aplazamientos

3.13. Aunque el importe solicitado de aplazamientos y fraccionamientos disminuyó un 8% (de 18.423 a 16.949 millones de euros), el número de solicitudes aumentó en 201.794. El importe de los aplazamientos concedidos aumentó un 4,15% en el periodo fiscalizado (de

8.280 a 8.623 millones de euros). De este modo, el importe total de los aplazamientos concedidos en relación con los solicitados llegó al 50,88% en 2013, frente al 44,94% en 2012.

3.14. Este Tribunal efectuó las comprobaciones pertinentes para conocer la forma en que finalizaron los aplazamientos concedidos durante el periodo fiscalizado. Las consultas del Zújar de aplazamientos permitieron extraer los datos más relevantes sobre el estado en que se encontraban, a fecha 1 de agosto de 2014, los aplazamientos concedidos en 2012 (por importe de 8.280 millones de euros) y en 2013 (por importe de 8.623 millones de euros). Estos datos se contienen en el cuadro 5, que refleja los estados en los que se encontraban los aplazamientos concedidos. No se han tenido en cuenta las situaciones que, por su elevada casuística y poca relevancia económica, no son útiles para el análisis efectuado.

Cuadro 5: Estado, a fecha 1 de agosto de 2014, de los aplazamientos concedidos durante el periodo fiscalizado

	AÑO 2012	AÑO 2013
Ingresado	5.276	4.851
Finalizado por falta de pago	1.366	975
Concedido pendiente	649	2.135
Finalizado por reconsideración	572	382
Falta de formalización de garantías	126	60

(En millones de euros)

Fecha: 01-08-2014

Fuente: Zújar VAF de aplazamientos

3.15. Para analizar los datos anteriores hay que tener en cuenta que las cifras no son homogéneas, por lo que no pueden hacerse, directamente comparaciones interanuales. Por la propia naturaleza de la figura que se está tratando, a la fecha de la obtención de estos datos los aplazamientos de 2012 están en una fase de desarrollo más avanzada. A medida que transcurra el tiempo disminuirá el importe concedido pendiente e irán aumentado el resto de los conceptos señalados en el cuadro anterior, bien porque se ingrese la deuda aplazada (importe ingresado) o bien porque concurren cualquiera de las otros motivos de finalización (falta de pago, reconsideración etc.).

3.16. Los datos anteriores ofrecen, sin embargo, resultados relevantes para valorar las actuaciones de aplazamiento. Así, a fecha 1 de agosto de 2014, los aplazamientos concedidos en 2012 que habían sido ingresados ascendían a 5.276 millones de euros, mientras que los que ya habían concluido por falta de pago ascendían a 1.366 millones. Los aplazamientos concedidos en 2013 que se habían ingresado a fecha 1 de agosto de 2014 ascendían a 4.851 millones de euros, y los que ya habían finalizado por falta de pago a 975 millones de euros. Se puede concluir, en primer lugar, que aunque ha aumentado el número de aplazamientos concedidos en 2013, respecto a los de 2012, no parece que vayan a aumentar los aplazamientos que finalicen por falta de pago. En cualquier caso, solo el 64% de las deudas aplazadas en 2012 se habían ingresado el 1 de agosto de 2014, y se había ingresado el 56% de las aplazadas en 2013, aunque parte de los aplazamientos

concedidos, sobre todo de este último año, aun no estaban vencidos a fecha 1 de agosto de 2014¹.

3.17. Como se ha indicado anteriormente, uno de los indicadores incluidos en los Planes de Objetivos relativos a la agilización de la gestión tributaria es el indicador sobre el tiempo medio de resolución de aplazamientos y fraccionamientos. Este índice acumula la media agregada del número total de días que transcurre, entre la fecha de solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, y la de emisión del acuerdo de su resolución. Se incluyen estos periodos tanto si se produjo una resolución positiva, concediendo el aplazamiento, como si fue negativa, denegando la solicitud. La medición se realiza en número de días y se desglosa en dos sub-indicadores: a) tiempo medio de tramitación en los expedientes NO RAM; y b) tiempo medio de tramitación en los expedientes RAM (procesos de tramitación automatizada). Los procesos de tramitación automatizada de solicitudes de aplazamiento (RAM) son los contenidos dentro del límite exento para la prestación de garantías, es decir, para importes de deuda inferiores a 18.000€. Los datos básicos sobre los tiempos de resolución de estas actuaciones y las referencias de los indicadores desde el ejercicio 2009 a 2013 se reflejan en el Cuadro 6.

Cuadro 6: Tiempo medio de resolución de aplazamientos y fraccionamientos (días)

	2009		2010		2011		2012		2013	
	Ref	Realiz								
Tiempo medio aplaz. y fracc.	30	27	30	22	25	21	25	18	25	15
No RAM		62		61		67		62		60
RAM		21		17		15		12		9

Fuente: Aplicación de Objetivos de la Agencia

3.18. La previsión para los ejercicios 2009 y 2010 fue de 30 días y para los tres ejercicios siguientes, incluidos los dos años fiscalizados, fue de 25 días. En realidad, el margen para la disminución de estos plazos se va agotando con la mejora de los datos de los aplazamientos automatizados. Se obtuvo una mejora en los tiempos medios de resolución de los aplazamientos y fraccionamientos automatizados (RAM) durante todo el periodo, disminuyendo desde 21 días en 2009 a 9 días en 2013. Los tiempos medios de resolución de los aplazamientos y fraccionamientos no automatizados (no RAM) fluctuó en torno a los 60 días, sin variaciones significativas.

3.19. La verificación de los plazos de tramitación de los aplazamientos y fraccionamientos se hizo mediante consultas en el Zújar VAF, seleccionando los aplazamientos concedidos en 2012 y 2013 que habían sido solicitados en años anteriores. Los datos obtenidos ponen de manifiesto la existencia de concesiones en un ejercicio de aplazamientos solicitados en años anteriores, lo que supone un retraso en los tiempos medios de tramitación, si bien, por el número de vencimientos, no tuvieron un efecto relevante sobre los tiempos medios de resolución. Así, en la fecha de la consulta realizada, en el ejercicio 2012, el 14,45% de

¹ La Agencia señala en sus alegaciones que estos porcentajes son "razonables" teniendo en cuenta que la deuda que es objeto de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento resulta exigible conforme al calendario de plazos o fracciones establecido en el correspondiente acuerdo de concesión.

los aplazamientos concedidos correspondía a solicitudes realizadas en ejercicios anteriores. La gran mayoría de estos casos (el 92%) corresponde a solicitudes realizadas en el ejercicio 2011, que no suponen un retraso significativo; sin embargo, existen concesiones de aplazamientos en 2012, correspondientes a solicitudes anteriores al ejercicio 2011, por importe de 157 millones de euros. Del mismo modo, existen concesiones de aplazamientos en 2013, correspondientes a solicitudes anteriores al ejercicio 2012, por importe de 180 millones de euros. Aunque las cuantías sean bajas en relación al total de los aplazamientos concedidos, el detalle de los importes y las solicitudes en las que se detectaron retrasos muy relevantes se reflejan en el cuadro 7.

Cuadro 7: Aplazamientos concedidos en el periodo fiscalizado que fueron solicitados en ejercicios anteriores

Año solicitud	APLAZAMIENTOS CON ACUERDO DE CONCESIÓN EN 2012		APLAZAMIENTOS CON ACUERDO DE CONCESIÓN EN 2013	
	Importe solicitado	Nº de solicitudes	Importe solicitado	Nº de solicitudes
2005	7.340	1	140.689	1
2006	43.142	1	83.734	2
2007	2.165.945	10	247.601	21
2008	31.281.709	95	29.274.308	41
2009	38.847.669	351	11.613.376	117
2010	84.690.109	1.478	25.314.352	315
2011	1.893.132.342	80.453	113.399.700	1.494
2012	12.141.839.434	2.376.056	1.808.826.222	85.272
2013	N/A	N/A	11.951.890.542	2.563.226
TOTAL	14.192.007.690	2.458.445	13.940.790.524	2.650.489

(Importes en euros)

Fecha: 08-08-2014

Zújar VAF de aplazamientos

3.20. Los datos obtenidos han puesto de manifiesto la existencia de solicitudes de aplazamiento de deudas, que se presentaron en los ejercicios 2012 y 2013, y que aún estaban tramitándose el 1 de agosto de 2014. A esta fecha, estaban pendientes de tramitación, sin propuesta de acuerdo, solicitudes de aplazamientos de 2012 por importe de 22.902.927 euros (de las que habían transcurrido, al menos, 570 días desde su solicitud), y de 2013, por importe de 168.896.336 euros (de las que habían transcurrido, al menos, 210 días). También, había solicitudes de aplazamientos con propuesta de acuerdo (de concesión o denegación) pero pendientes de notificación a los deudores, por importe de 1.035.842 euros y 5.194.066 euros correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013, respectivamente.

3.21. La disposición segunda, apartado 4.3, de la Instrucción 6/2006, de 23 de noviembre de 2006, de la Dirección General de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, establece que no puede ser objeto de subsanación la falta de presentación de la autoliquidación del impuesto con anterioridad o simultáneamente a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Si se presenta la solicitud de aplazamiento sin haber presentado la autoliquidación correspondiente, procede la inadmisión de la solicitud. Sin embargo, se ha comprobado la existencia, en el Zújar VAF de aplazamientos, de

supuestos en los que la fecha de solicitud del aplazamiento es anterior a la fecha de la autoliquidación que da lugar a la deuda aplazada. El cuadro 8 refleja el importe de aplazamientos que, según el Zújar de aplazamientos fueron solicitados y concedidos en el ejercicio 2012 aunque el año de origen de la deuda que refleja la aplicación es 2013 y 2014.

Cuadro 8: Importe de aplazamientos que en el Zújar de aplazamientos tienen fecha de solicitud y concesión anterior al año de origen de la deuda

Año Autoliquidación	Solicitado en 2012	Concedido en 2012
2014	345.080	172.540
2013	318.836	95.997
Total	663.916	268.537

Año Autoliquidación	Solicitado en 2013	Concedido en 2013
2014	753.103	401.420

(Importes en euros)

Fecha:01-08-2014

Fuente: Zújar VAF de Aplazamientos

3.22. La explicación de estos datos resulta, por un lado, de la existencia de autoliquidaciones “a ingresar” y domiciliación del pago, en las que el contribuyente, antes de que finalice la fecha límite de presentación del modelo, presenta la solicitud de aplazamiento. Sin embargo, estos casos únicamente explicarían diferencias muy pequeñas en los plazos. Las diferencias mayores deben responder, principalmente, a errores en la grabación de las fechas de solicitud, pues no existe ninguna limitación a la introducción de las fechas por parte del actuario. Aunque los importes obtenidos son bajos en relación con las cifras globales de aplazamientos, estas circunstancias pueden tener incidencia en el cálculo de los tiempos medios de tramitación de aplazamientos y fraccionamientos, índice incluido en la aplicación de objetivos.

3.23. El análisis de la información de las deudas de fecha más antigua sobre las que se solicitaron aplazamientos en los ejercicios 2012 y 2013 refleja la existencia de deudas tributarias, de los años 1992, 1993 y posteriores, sobre los que se solicitaron aplazamientos en los ejercicios fiscalizados. El cuadro 9 refleja los datos de la deuda anterior a 2004 sobre la que se solicitaron y concedieron aplazamientos en el periodo fiscalizado.

Cuadro 9: Aplazamientos solicitados y concedidos en 2012 y 2013 sobre deudas anteriores a 2004

Periodo impuesto	Solicitado en 2012	Concedido en 2012	Solicitado en 2013	Concedido en 2013
1992	13.800	13.801	-	-
1993	262.246	228.855	705	705
1994	56.728	55.630	579.336	384.338
1995	959.917	0	252.925	126.463
1996	4.324	4.324	-	-
1997	704	704	1.680	1.624
1998	18.664	18.664	10.610	6.896
1999	2.694	2.694	381.823	191.989
2000	10.129	9.844	181	0
2001	141.908	50.038	1.017.165	511.237
2002	1.871.891	31.621	2.054.919	1.055.747
2003	559.229	472.586	4.216.998	2.434.489
2004	1.833.266	1.236.028	7.479.120	5.867.892
Total	5.735.500	2.124.789	15.995.462	10.581.380

(Importes en euros)

Fecha: 01-08-14

Fuente: Zújar VAF de aplazamientos.

3.24. Las comprobaciones realizadas sobre estas deudas han puesto de manifiesto que algunos casos consisten en reconsideraciones de aplazamientos concedidos con anterioridad; otros, en solicitudes de entes inapremiables cuya gestión recaudatoria está condicionada (por tratarse de organismos institucionales cuyos bienes son inembargables). También hubo deudas que han estado suspendidas por recursos, o que han pasado por distintas fases del procedimiento (que se declararon incobrables, posteriormente se rehabilitaron, para ingresar parcialmente la deuda, solicitándose aplazamiento por el resto de la deuda pendiente) y otras causas. En cualquier caso, se trata de deuda que tiene una antigüedad de entre diez y 20 años, cuya gestión se ha dilatado en el tiempo por diversos motivos y que sigue considerándose como deuda aplazada.

III.2. Adopción de medidas cautelares.

III.2.1. Marco normativo y descripción de las actuaciones

3.25. Las medidas cautelares son instrumentos legales para asegurar el cobro de una deuda o sanción tributaria; tienen carácter provisional y su adopción deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que las justifican. Por un lado, son un instrumento para asegurar la efectividad del procedimiento principal; por ello, los avatares que afectan a dicho procedimiento tienen repercusión en las medidas cautelares adoptadas que, según su curso, podrían modificarse o alzarse. Por otro, son provisionales, es decir, tienen un plazo de vigencia limitado. Con carácter general este plazo es de seis

meses desde su adopción, prorrogable otros seis meses previo acuerdo motivado. Una vez agotado el plazo ya no surte efectos la medida cautelar adoptada. Las medidas cautelares también concluyen cuando se convierten en definitivas o en medidas judiciales, o cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción, o, finalmente, cuando se sustituyan por otra garantía suficiente.

3.26. El régimen jurídico básico de las medidas cautelares se encuentra recogido en el artículo 81 de la LGT; también son de aplicación las disposiciones adicionales 10ª y 19ª del citado texto, el vigente artículo 305.7 del Código Penal, así como las Notas internas emitidas por la Subdirección General de Procedimientos Especiales del Departamento de Recaudación de la AEAT (AD 1/2013 y 2/2013). Las medidas cautelares, además de cualquier otra expresamente prevista, son fundamentalmente tres: a) la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Agencia al deudor; b) el embargo preventivo de bienes y derechos; y c) la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

III.2.2. Planificación de estas actuaciones durante el periodo fiscalizado

3.27. Las DGP de 2012 previeron el incremento de la adopción de medidas cautelares durante la tramitación de aplazamientos, la promoción de las medidas de aseguramiento de las cuotas defraudadas en delitos contra la Hacienda Pública, y el impulso de la adopción de medidas cautelares en derivaciones de responsabilidad. Las DGP de 2013 insistieron en el refuerzo de la adopción de medidas cautelares, ya que la Ley 7/2012 amplió las posibilidades de adopción de estas medidas a cualquier momento en que la Administración pudiera acreditar que el cobro de la deuda se vería, en otro caso, frustrado o gravemente dificultado.

3.28. El PPR de 2012 clasificó los tipos de medidas cautelares a realizar en cuatro grupos, estableciendo coeficientes de ponderación en atención al grado de dificultad de cada uno de ellos y al tipo de medidas que se quisieron potenciar. La mayor ponderación se otorgó a la propuesta y adopción de medidas de aseguramiento del pago de las responsabilidades derivadas del delito fiscal (grupo uno, ponderación cinco), así como a las medidas adoptadas durante la tramitación de aplazamientos (grupo dos, ponderación cuatro). También se planificó la adopción de medidas cautelares administrativas en cualquier momento del procedimiento de comprobación de los órganos de gestión e inspección o durante el periodo voluntario de pago de las deudas liquidadas (medidas que se recogen en el artículo 81.4 de la LGT y se incluyeron en el grupo tres, con ponderación tres). El resto de medidas cautelares previstas se incluyeron en el grupo cuatro con ponderación uno. Los objetivos de 2012 previeron la realización de 514 actuaciones nominales y 2.747 ponderadas (que se superaron muy ampliamente, ya que se realizaron 1.921 actuaciones nominales y 3.763 ponderadas).

3.29. El PPR de 2013 incluyó, entre sus líneas de actuación, la intensificación de la adopción de medidas cautelares. La planificación de este ejercicio destacó la

intensificación de las actuaciones previstas en la disposición adicional 19ª de la LGT, que fue introducida por la Ley 7/2012, y se refiere a seguimientos patrimoniales enmarcados en el auxilio a los órganos judiciales que conozcan de los delitos cometidos contra la Hacienda Pública, así como la propuesta y adopción de medidas de aseguramiento para el pago de las responsabilidades derivadas del delito fiscal. El Plan de 2013 volvió a clasificar los tipos de medidas cautelares, esta vez en tres grupos, a los que fue asignando diferentes coeficientes de ponderación.

III.2.3. Principales magnitudes

3.30. Las cifras que se incorporan al Cuadro 10 reflejan el número de actuaciones nominales y ponderadas realizadas en cada uno de los ejercicios fiscalizados, así como el importe de la deuda afectada por las medidas cautelares que se adoptaron en cada uno de ellos. Hay que aclarar que el número de actuaciones incluye, tanto las medidas cautelares que se adoptaron por los Delegados o Delegados Especiales de la Agencia Tributaria a propuesta de los órganos de recaudación (no PSAC), que llevan asociado un importe de deuda garantizada; como las que se adoptaron a propuesta conjunta de los órganos de inspección y recaudación (PSAC), que no se asocian a un importe concreto. Este hecho, sumado a que todos los años variaron los coeficientes de ponderación de las actuaciones, dificulta valorar los datos sobre el número de medidas cautelares que se adoptaron y el importe de deuda que garantizaron. En cualquier caso, los datos recogidos en la aplicación de objetivos de la Agencia reflejan un incremento muy relevante en el número de medidas cautelares adoptadas, tanto en términos nominales como ponderados, aunque el importe de deuda afectada que ofrece la aplicación disminuyó un 23%.

Cuadro 10: Medidas cautelares adoptadas e importe de la deuda afectada

Actuaciones Nominales			Actuaciones Ponderadas			Importe de la deuda afectada		
2012	2013	%	2012	2013	%	2012	2013	%
1.921	3.187	66%	3.763	7.083	88%	1.273	972	-23%

(Importe en millones de €)

Fuente: Aplicación de Objetivos de la Agencia

III.2.4. Análisis, valoraciones y comprobaciones sobre la adopción de medidas cautelares realizadas en el periodo fiscalizado

3.31. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de la adopción de medidas cautelares durante el periodo fiscalizado, desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos. En particular han sido objeto de examen:

- Los procedimientos de control y seguimiento de estas actuaciones.

- La evolución e importe de las distintas clases de medidas cautelares adoptadas y el cumplimiento de la planificación.
- Las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación de las solicitudes de aplazamiento.

3.32. En las medidas cautelares adoptadas por los órganos de recaudación (no PSAC) no se aplicó una herramienta informática específica para la gestión, seguimiento y control de las mismas, que las agrupase por expedientes y permitiese el control de la medida adoptada y analizar su evolución, caducidad o extinción. Las Delegaciones Territoriales fueron aplicando sus propios procedimientos internos y protocolos para la realización de las medidas cautelares, y los diferentes documentos que se incluyeron en la tramitación de cada una se asociaron al expediente electrónico correspondiente. El control y seguimiento de la caducidad de las anotaciones de embargo se efectuó de forma manual desde las Delegaciones Territoriales por el actuario del expediente. Cuando los embargos cautelares se convirtieron en definitivos, las diligencias de embargo se reflejaron en las bases de datos generales de diligencias de embargo de la Agencia, sin dejar constancia de su origen como medida cautelar.

3.33. Para la incorporación de las medidas cautelares no PSAC realizadas en cada una de las Delegaciones Territoriales al Plan de Objetivos anual de la Agencia, el Departamento de Informática Tributaria habilitó una ficha del Plan de Control para ser cumplimentada en cada una de la Delegaciones territoriales con la información sobre el número de medidas cautelares adoptadas, su importe y el precepto legal por el que se habían adoptado. Estas fichas se verificaron por el jefe de la Dependencia Regional de Recaudación antes de proceder a su consolidación e inclusión en el Plan de Objetivos, donde se hizo un seguimiento mensual para todas las Delegaciones Especiales relacionando la realización de medias cautelares del periodo con la previsión para dicho periodo en términos porcentuales.

3.34. Los datos incorporados de este modo a la aplicación de objetivos de la Agencia permitieron a ésta elaborar el cuadro 11, para conocer los distintos tipos de medidas cautelares no PSAC adoptadas, comprobar si se cumplieron las previsiones de la planificación, y valorar su evolución. Centrándonos en las cifras de medidas cautelares no PSAC, disminuyó un 50% el importe de deuda afectada por las adoptadas en el curso de procedimientos de derivación de responsabilidad (artículo 41.5 de la LGT), y ello aunque el número de actuaciones nominales y ponderadas se incrementase (sobre todo estas últimas), ya que el coeficiente de ponderación, en 2012, era uno y, en 2013, se elevó a tres. Disminuyó un 83% el importe de deuda afectada por las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación de las solicitudes de aplazamientos (art. 49.2 del RGR); también disminuyó un 35% el número de actuaciones nominales y un 84% las ponderadas ya que, en este caso, el coeficiente de ponderación pasó de cuatro, en el 2012, a uno en el 2013. Finalmente también disminuyó un 81% el importe de las retenciones de devoluciones adoptadas en procesos instruidos por delitos contra la Hacienda Pública.

Cuadro 11: Evolución e importe de las distintas clases de medidas cautelares adoptadas durante el periodo fiscalizado

MEDIDAS CAUTELARES	Actuaciones nominales			Actuaciones ponderadas			Importe		
	2012	2013	%	2012	2013	%	2012	2013	%
En derivaciones de responsabilidad (art. 41.5 LGT)	540	794	47%	540	2.382	341%	458	228	-50%
En aplazamientos (art. 49.2 RGR)	86	56	-35%	344	56	-84%	155	27	-83%
Retención de devoluciones en delitos contra Hacienda (art. 81.8 LGT)	722	686	-5%	1.444	686	-53%	396	76	-81%
Medidas distintas de la retención de devoluciones en delitos (art. 81.8 y D.A 19ª LGT)	175	169	-3%	875	845	-3%	112	481	330%
Retención de devoluciones y otras medidas cautelares	398	1.482	272%	560	3.114	456%	152	160	5%
TOTAL	1.921	3.187	66%	3.763	7.083	88%	1.273	972	-24%

(Importe en millones de €)

Fuente: Aplicación de Objetivos de la Agencia

3.35. La planificación de la Agencia para el ejercicio 2013 incluyó la intensificación de las actuaciones previstas en la disposición adicional 19ª de la LGT, aprobada por la Ley 7/2012, en lo que se refiere a las medidas cautelares adoptadas en procesos instruidos por delitos contra la Hacienda Pública. Con respecto a estas medidas, hay que destacar que se incrementó considerablemente su importe (330%), aunque se mantuvo el número de actuaciones nominales y ponderadas. También, a raíz de la ley 7/2012, se impulsaron otras medidas novedosas, como las prohibiciones de disponer. Se habían previsto 102 actuaciones de este tipo para 2013 y se realizaron, prácticamente, el doble (202 actuaciones).

3.36. Este Tribunal ha analizado una muestra de 56 expedientes del ejercicio 2013, referentes a la totalidad de las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación de las solicitudes de aplazamiento en el citado ejercicio. Se ha comprobado que la adopción de las medidas cautelares fue motivada en todos los expedientes y, en todos los casos, se hizo referencia en el acuerdo de adopción de la medida a los hechos y a los fundamentos jurídicos más determinantes. También se ha comprobado que las medidas cautelares aplicadas se ajustaron de manera proporcionada a la deuda. Con respecto a los sujetos pasivos obligados al pago, todas las medidas analizadas fueron aplicadas al deudor principal, excepto dos de ellas, que se aplicaron en derivación de responsabilidad.

3.37. Los tipos de medida cautelar aplicados han sido embargos preventivos de inmuebles, depósitos, participaciones sociales, concesiones administrativas, créditos comerciales y cuentas bancarias. Ocho de los embargos se convirtieron en definitivos y tres fueron levantados, uno por ingreso total de la deuda, otro por la aceptación de nuevas garantías y, el último, por compensación realizada en un concurso de acreedores. Se ha comprobado el registro de las diligencias de embargo en las bases de datos generales de la Agencia.

Con respecto a la documentación recogida dentro de los expedientes, se ha comprobado que incluye una copia de la documentación registral sobre las anotaciones realizadas. Sin embargo, en ningún expediente analizado se incluyó el acuerdo del órgano competente para la prórroga del plazo de duración de las medidas cautelares de 6 a 12 meses.

III.3. Derivaciones de responsabilidad.

III.3.1. Marco normativo y descripción de las actuaciones

3.38. La figura de la derivación de responsabilidad permite dirigir el procedimiento recaudatorio a unos obligados tributarios distintos del deudor principal. La situación del nuevo responsable no es idéntica a la del deudor principal, pues él no ha realizado el hecho imponible y su obligación nace cuando se dan las circunstancias previstas por la Ley para cada supuesto de responsabilidad. Por tanto, estos responsables son obligados tributarios distintos de los deudores principales, siendo también diferentes las relaciones jurídicas que los vinculan con la Hacienda Pública acreedora.

3.39. La LGT regula dos formas de derivación de responsabilidad: solidaria y subsidiaria. La presunción legal es la de subsidiariedad, de tal forma que, establecido legalmente un supuesto de responsabilidad, salvo mención expresa del carácter solidario de la responsabilidad, la misma tendrá el carácter de subsidiaria.

3.40. La responsabilidad solidaria puede derivarse en cualquier momento de la gestión de cobro del vencimiento de la deuda, tanto si está en periodo voluntario como en fase ejecutiva (apremio o embargo). La responsabilidad subsidiaria sólo procede si el vencimiento de la deuda a derivar está en fase de embargo y una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios.

3.41. El régimen sustantivo de la responsabilidad tributaria está regulado en los artículos 41 (responsabilidad tributaria), 42 (responsables solidarios) y 43 (responsables subsidiarios), todos ellos de la LGT. Para las derivaciones de responsabilidad también hay que tener en cuenta las normas sobre su transmisión contenidas en los artículos 39 (sucesores de personas físicas) y 40 (sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad) de la misma ley. En relación con la declaración de fallido, necesaria para declarar la responsabilidad subsidiaria, es de aplicación el artículo 76 de la LGT.

3.42. El procedimiento propiamente dicho se encuentra regulado en los artículos 174 a 176 de la LGT y en los artículos 124 a 126 del RGR. La derivación de responsabilidad se configura como un procedimiento administrativo distinto del seguido contra los obligados tributarios principales. No obstante, existe un sometimiento a las normas generales de procedimiento, entre las que cabe destacar, por su importancia: a) la comunicación de efectos interruptivos de la prescripción establecida en el artículo 68.7 de la LGT, en cuya virtud, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a los demás obligados (incluidos estos responsables); y b) el plazo de caducidad de 6 meses establecido en el artículo 104 de la LGT.

III.3.2. Planificación de estas actuaciones durante el periodo fiscalizado

3.43. Los PPR de los dos ejercicios fiscalizados previeron, bajo el epígrafe “Impulso de las derivaciones de responsabilidad”, la ampliación de las actuaciones de investigación encaminadas a la utilización práctica de los supuestos legales de derivación de la responsabilidad tributaria. Los PPR prevén un número de actuaciones a realizar de cada una de las distintas derivaciones de responsabilidad previstas legalmente. Los Planes clasifican las derivaciones en cuatro grupos y establecen un coeficiente de ponderación distinto para cada uno de ellos. La aplicación de los coeficientes de ponderación previstos para los distintos tipos de actuaciones permitió establecer un número de actuaciones ponderadas, a realizar en cada uno de los ejercicios, de 13.709 y 23.142 actuaciones, respectivamente.

III.3.3. Principales magnitudes

3.44. Las cifras que se incorporan al Cuadro 12 reflejan el número de derivaciones de responsabilidad que se previeron realizar (incluidas en los PPR en cifras ponderadas) y las efectivamente realizadas, en cada uno de los ejercicios fiscalizados. No se hicieron previsiones de actuaciones nominales, ni del importe de la deuda que debería ser derivada en cada uno de los ejercicios. Estas magnitudes también se incluyen en el cuadro 13, aunque no existen cifras de referencia fijadas en la planificación. El número de actuaciones nominales realizadas pasó de 6.904 a 11.697, incrementándose casi un 70% de un ejercicio a otro, y el importe de deuda derivada creció casi un 67%.

Cuadro 12: Número de derivaciones de responsabilidad previstas y realizadas y deuda derivada en el periodo fiscalizado

	2012			2013		
	Referencia	Realizado	%	Referencia	Realizado	%
ACTUACIONES NOMINALES	-	6.904	-	-	11.697	-
ACTUACIONES PONDERADAS	13.709	19.615	143%	23.142	24.071	104%
IMPORTE DERIVADO	-	880	-	-	1.467	-

(Importe en millones de euros)

Fuente: Aplicación de objetivos de la AEAT

3.45. El número de deudores sobre los que se realizó una derivación de responsabilidad pasó de 4.649, en 2012, a 8.145, en 2013, aumentando un 75%. En ambos ejercicios, aproximadamente el 70% de los deudores corresponde a derivaciones de responsabilidad subsidiaria, que requiere la declaración de fallido previa y, aunque en términos absolutos ha aumentado más el número de deudores con derivación subsidiaria (2.207), el porcentaje de incremento fue mayor en el caso de la responsabilidad solidaria (113%). El número de responsables a los que se hizo la derivación viene a coincidir con las actuaciones nominales realizadas cada uno de los ejercicios fiscalizados.

Cuadro 13: Derivaciones subsidiarias y solidarias y su evolución

Concepto	2012	2013	% de incremento
NUMERO DE DEUDORES	4.649	8.145	75%
<i>FALLIDOS (DERIVACIÓN SUSBSIDIARIA)</i>	<i>3.510</i>	<i>5.717</i>	<i>63%</i>
<i>NO FALLIDOS (DERIVACIÓN SOLIDARIA)</i>	<i>1.139</i>	<i>2.428</i>	<i>113%</i>
NUMERO DE RESPONSABLES	6.863	11.421	66%

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

III.3.4. Análisis, valoraciones y comprobaciones sobre las derivaciones de responsabilidad realizadas en el periodo fiscalizado

3.46. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de las derivaciones de responsabilidad efectuadas durante el periodo fiscalizado, desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos. En particular han sido objeto de examen:

- Los procedimientos de control y seguimiento de estas actuaciones.
- Los resultados de las derivaciones de responsabilidad efectuadas.
- La deuda pendiente sobre la que se produjo derivación de responsabilidad subsidiaria.
- Los expedientes de derivación de responsabilidad a subcontratistas.

3.47. Durante el periodo fiscalizado, el Departamento de Recaudación realizó una serie de controles internos sobre estas actuaciones y fijó un número mínimo de derivaciones de responsabilidad a realizar en las distintas Delegaciones. Al margen de la regulación de estas actuaciones en la propia LGT y en el RGR, no existieron otros criterios establecidos para todas las Delegaciones sobre cuando iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad, ni sobre los importes de las deudas sobre las que se debería hacer la derivación. En las Delegaciones territoriales existieron unidades específicas encargadas de realizar estas actuaciones, a las que se asignó un número de expedientes sobre los que fueron decidiendo, tras su estudio, la realización de derivaciones de responsabilidad.

3.48. De este modo, la realización de derivaciones de responsabilidad fue un proceso fundamentalmente individualizado y manual. No existen herramientas informáticas específicas y desarrolladas para seleccionar de manera automática las deudas que se deberían derivar y poder hacer un control y seguimiento de estas actuaciones. En la fecha de realización de esta fiscalización se estaban desarrollando aplicaciones informáticas (que se aplicaban en pruebas en algunas Delegaciones) para conseguir una cierta automatización de las derivaciones de responsabilidad y mejorar así el control y seguimiento de estas actuaciones.

3.49. Sin embargo, sí se utilizó una aplicación que informaba sobre el estado de los procedimientos de derivación de responsabilidad iniciados. En esta aplicación sin embargo,

una vez concluidos o dados de baja los expedientes, no se guarda memoria histórica de lo actuado, ni queda rastro de las investigaciones patrimoniales ni de las derivaciones de responsabilidad efectuadas.

3.50. Como ya se ha indicado, se produjeron incrementos muy relevantes de las derivaciones de responsabilidad realizadas, tanto en cifras nominales como ponderadas. Pero además de incrementarse las derivaciones realizadas, también lo hicieron las previsiones de actuaciones ponderadas incorporadas a la planificación, (casi un 70% de un año a otro). En 2012 se establecieron como referencia 13.709 actuaciones ponderadas y en 2013, 23.142 actuaciones. Estos incrementos tan importantes, tanto en las derivaciones realizadas como en las planificadas, y en los importes de deuda derivados, ponen de manifiesto la existencia de un margen elevado para poder seguir aumentando y mejorando este tipo de actuaciones.

3.51. Este Tribunal ha obtenido información sobre los resultados de las derivaciones de responsabilidad realizadas durante el periodo fiscalizado. A fecha 20 de junio de 2014, se habían ingresado 142 millones de euros como consecuencia de las derivaciones realizadas en 2012, y 161 millones de las derivaciones de 2013. En esa fecha, ya se habían declarado incobrables 295 millones de euros de las derivaciones realizadas en 2012, y 70 millones de las derivaciones de 2013; y se habían cancelado, por anulación y otras causas, 356 millones de euros de la deuda derivada en 2012, y 287 millones de la de 2013². El resto de la deuda derivada durante el periodo fiscalizado estaba pendiente de cobro, aplazada, suspendida y notificada en plazo de ingreso. En esa misma fecha, eran mucho mayores las cifras de deuda declarada incobrable y cancelada por anulación que el importe cobrado como consecuencia de estas actuaciones. No obstante, parte del importe derivado durante el periodo fiscalizado estaba aún “pendiente” en la fecha en la que se hicieron las comprobaciones. En consecuencia, a medida que transcurra el tiempo estas cifras pueden variar en un sentido (aumentando los ingresos) o en otro (aumentando el importe incobrable y las cancelaciones).

3.52. Los análisis sobre la evolución de la deuda pendiente durante el periodo fiscalizado permitieron conocer la parte de la misma que había sido objeto de derivación de responsabilidad subsidiaria. Los datos de los saldos pendientes de cobro al inicio y al final del periodo, y sobre la situación en la que se hallaba la deuda pendiente, sobre la que se hicieron derivaciones de responsabilidad subsidiaria, se reflejan en el cuadro 14. Los saldos en gestión de cobro pasaron de 246 millones de euros a final de 2011 a 381 millones al final de 2013, incrementándose un 55% durante el periodo fiscalizado. No obstante, los porcentajes de deuda pendiente sobre los que se hizo derivación de responsabilidad subsidiaria eran bajos. Lo mismo sucede con la deuda pendiente aplazada (apartado III.1) y la deuda pendiente paralizada, suspendida y en proceso concursal

² La Agencia pone de manifiesto en sus alegaciones la incidencia en estos datos, sobre todo en el año 2013, de la modificación del artículo 41.4 de la LGT, introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que permitió que las personas a quienes se derivó responsabilidad pudieran acogerse a las reducciones previstas para el caso de las sanciones en el deudor principal. Señala que esta modificación normativa supuso la necesidad de dejar sin efecto determinados acuerdos de derivación y, por ende, llevar a cabo anulaciones de derivaciones acordadas que todavía no fueran firmes.

(apartado III.7). La parte de la deuda pendiente en estas situaciones, en la que se habían realizado derivaciones de responsabilidad subsidiaria, era muy baja³. Ello pone de manifiesto la posibilidad de incrementar sustancialmente este tipo de actuaciones.

Cuadro 14 : Deuda pendiente sobre la que se hizo derivación de responsabilidad subsidiaria

Situación de la deuda	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013
aplazada o fraccionada	4.087.351	4.386.637	5.214.183
suspendida	9.190.962	10.194.811	11.451.367
en compensación	8.975.227	3.887.450	2.819.502
en proceso concursal	4.503.246	7.770.613	11.409.967
paralizada	540.842	3.543.105	5.891.733
pendiente (incidencias y gestión de cobro)	245.533.373	308.831.630	380.976.980
Total deuda pendiente con derivación subsidiaria	272.831.000	338.614.246	417.763.731

(Importe en euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

3.53. Este Tribunal ha analizado los expedientes correspondientes a la derivación de responsabilidad subsidiaria, prevista en el artículo 43.1.f) de la LGT, tramitados durante el periodo fiscalizado. Este artículo se refiere a la derivación de responsabilidad a *“las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”*. Esta actuación estuvo incluida en los objetivos y en los Planes Parciales de Recaudación de los ejercicios fiscalizados con una ponderación de dos.

3.54. Estos expedientes se tramitaron en siete Delegaciones y, en el momento en que se hicieron las comprobaciones, habían dado lugar a ingresos por importe de 139.497 euros, los de 2012, y 102.545 euros, los de 2013. Se comprobó, sin haberse encontrado incidencias relevantes, el contenido de los documentos que representan los principales hitos de su tramitación, entre ellos, la declaración de fallido del deudor principal, los documentos de inicio del trámite de derivaciones de responsabilidad y la audiencia a los interesados, así como el documento de acuerdo de derivación. En todos estos acuerdos se comprobó la inclusión del contenido mínimo exigido por la normativa. En concreto: el texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad; los medios de impugnación; y el lugar, plazo y forma del pago de la deuda. También se comprobó si habían transcurrido más de 6 meses, desde la notificación del inicio del trámite de derivación de responsabilidad, hasta la fecha de este acuerdo. Únicamente en dos casos se excedió este

³ Aunque, como señala la Agencia en sus alegaciones, “no toda la deuda pendiente es susceptible de derivación subsidiaria”, el análisis de la evolución de estas actuaciones, que todos los años crecieron significativamente y superaron ampliamente las previsiones, ponen de manifiesto la existencia de un margen importante para su realización.

plazo, en uno de ellos por 16 días y, en el otro, se declaró la caducidad del procedimiento y se inició la tramitación de uno nuevo.

III.4. Seguimiento de insolvencias aparentes y control de deudores.

III.4.1. Marco normativo y descripción de las actuaciones

3.55. Los funcionarios que desarrollan funciones de recaudación son considerados agentes de la autoridad (artículo 10 del RGR) y pueden comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios (artículo 162 de la LGT). Para realizar estas actuaciones tienen las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de la LGT, con los requisitos allí establecidos; y las que resultan de otros artículos de la misma LGT (como los artículos 93, sobre obligaciones de información; 94, sobre autoridades sometidas al deber de informar y colaborar; 178 a 190, 199, 203 y disposición transitoria 4ª, sobre infracciones y sanciones, etc.). Las facultades previstas en la ley se desarrollan, fundamentalmente, en el RGR y en el RGAT, así como en diversas Órdenes, Resoluciones e Instrucciones de rango inferior. Además, todo obligado tributario debe poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de la LGT.

3.56. Entre las actuaciones realizadas para comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios se han analizado, en particular, las actuaciones de seguimiento de insolvencias aparentes y de control de deudores que se efectuaron durante el periodo fiscalizado, mediante la investigación de movimientos financieros y mediante personaciones en los domicilios o centros de trabajo de los contribuyentes.

3.57. Comenzando por la investigación de movimientos financieros, la LGT establece, entre las obligaciones tributarias formales (artículo 29.2 f), la de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar; así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. El artículo 93.1.c) de la LGT señala que las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes, de deudores con la Administración tributaria en período ejecutivo, están obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones. El artículo 93.2 de la misma Ley concreta que estas obligaciones deben cumplirse en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria.

3.58. El artículo 93.3 de la LGT señala que los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos, y demás operaciones activas y pasivas de los bancos, cajas de

ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine. Los requerimientos individualizados deben precisar los datos identificativos de las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren. La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago (si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino).

3.59. En materia de personaciones, además de la normativa general ya citada, el artículo 113 de la LGT señala que, cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial. El objeto de las personaciones debe ser el examen y comprobación de la documentación concerniente a la actividad, y la que sea precisa para la exigencia de las obligaciones tributarias, que incluye la documentación obligatoria por normativa mercantil (contabilidad) y por normativa tributaria (libros, registros, facturas), teniendo en cuenta el derecho de los obligados tributarios a no aportar documentos ya presentados (por ejemplo, declaraciones tributarias). Por su parte, el artículo 203.1.a) de la LGT dispone que la negativa a exhibir la documentación obligatoria, o a facilitar datos o antecedentes, puede constituir infracción por resistencia a la actuación de la Administración Tributaria.

3.60. La normativa tributaria regula otras facultades y actuaciones a propósito de las personaciones, como la adopción de medidas cautelares (arts. 81 y 146 de la LGT), la posibilidad de recabar información de los trabajadores (art. 173.5.a) del RGAT), obtener muestras y fotografías (art. 173.5.b) del RGAT), la solicitud de dictámenes (art. 173.5.c) del RGAT), exigir la exhibición de objetos (art. 173.5.d) del RGAT), verificar sistemas de control, analizar sistemas y equipos informáticos, la entrada en recintos tales como puertos, aeropuertos, mercados, mataderos, lonjas (art. 173.4 de la LGT), facultades generales de obtención de información (arts. 93 y 94 de la LGT) y la posibilidad de requerir auxilio y protección de autoridades y entidades en cuanto agentes de autoridad (art. 142.4 de la LGT) y de requerir la relación del patrimonio del deudor (art. 162.1 de la LGT). La normativa tributaria también regula una serie de deberes en el ejercicio de estas facultades, como el sigilo respecto de terceros (arts. 34.1.i) y 95.3 de la LGT), el deber de información al interesado (art. 34.1 a) y ñ) de la LGT), de facilitar al obligado tributario en todo momento el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones (arts. 34.1. a) y 99.1 de la LGT), de actuar procurando perturbar lo menos posible la actividad del obligado tributario (arts. 34.1.k) de la LGT) y de cortesía y consideración a los obligados tributarios (art. 34.1.j) de la LGT)

III.4.2. Planificación de estas actuaciones durante el periodo fiscalizado

3.61. Las DGP de los dos ejercicios fiscalizados contemplaron actuaciones encaminadas al seguimiento de insolvencias aparentes y al control de deudores mediante la investigación de movimientos financieros y personaciones. Las DGP para el ejercicio 2012 previeron expresamente actuaciones contra el fraude relacionado con la presentación de autoliquidaciones sin ingreso asociado. Según estas Directrices, los órganos de recaudación debían realizar actuaciones respecto a los obligados tributarios que, sistemáticamente, si bien presentaron formalmente sus declaraciones y autoliquidaciones, no procedieron después a su ingreso. Las DGP previeron fomentar las personaciones en las sedes de estos obligados tributarios, y que se investigara el destino dado a las cantidades efectivamente cobradas y no ingresadas por el IVA, para determinar posibles vaciamientos patrimoniales. También previeron un especial seguimiento de las autoliquidaciones en concepto de IVA que se presentasen sin ingreso como consecuencia de daciones en pago.

3.62. Otra línea de actuación prevista en las DGP para el ejercicio 2012 fue el seguimiento de la situación patrimonial y actividades económicas de los deudores declarados insolventes, reincidentes o con deudas elevadas. Se previó un especial seguimiento de los deudores declarados insolventes de los que se pudiera conocer su posible participación en la creación de sociedades mercantiles o la realización de nuevas actividades económicas. También se previó la intensificación de la presencia efectiva de los órganos de recaudación en las instalaciones de los obligados tributarios con deudas en período ejecutivo de cuantía significativa, o que hubieran presentado solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento por importes relevantes.

3.63. Las DGP para 2013 prosiguieron con estas líneas de actuación, previendo la intensificación de la presencia efectiva de los órganos de recaudación en los locales de los obligados tributarios para recabar información patrimonial in situ y para llevar a cabo embargos sobre los bienes muebles de los deudores. La planificación de 2013 impulsó el seguimiento de deudores mediante la investigación de movimientos financieros, previendo el desarrollo de las nuevas tecnologías en las actuaciones de «investigación inteligente», que permitieran realizar seguimientos patrimoniales e identificación de conductas defraudatorias, y el seguimiento de insolvencias aparentes mediante la investigación de la participación de deudores aparentemente insolventes en la creación de sucesivas sociedades mercantiles con las que se pudiese dificultar la recuperación de las deudas pendientes de cobro. Las actuaciones de seguimiento de insolvencias aparentes se dirigirían, por un lado, a obtener pruebas para la acreditación de supuestos de insolvencia punibles; y, por otro, a la adopción anticipada de las medidas de aseguramiento del cobro de las deudas.

3.64. Los PPR de los ejercicios fiscalizados incorporaron previsiones sobre estas actuaciones, programadas de forma específica para conseguir el ingreso de las cantidades liquidadas en los procedimientos de comprobación e investigación, o autoliquidadas y no satisfechas por los contribuyentes. El Plan Parcial de 2012, al definir líneas de actuación, se refiere expresamente a dos líneas en las que se prevén estas actuaciones: el

seguimiento de insolvencias aparentes; y el control de deudores con incumplimiento sistemático en el pago de sus obligaciones. El Plan Parcial de 2013, al definir las actuaciones cualificadas en la lucha contra el fraude, prevé, en dos apartados distintos, las de *seguimiento de insolvencias aparentes mediante investigación de movimientos financieros, y las personaciones.*

III.4.3. Principales magnitudes

3.65. Las cifras que se incorporan al cuadro 15 reflejan el número de actuaciones de seguimiento de insolvencias aparentes y el de investigación de movimientos financieros que se previeron realizar, incluidas en los Planes Parciales de Recaudación, y las efectivamente realizadas, en cada uno de los ejercicios fiscalizados.

Cuadro 15: Número de actuaciones de personación e investigación de movimientos previstas y realizadas en el periodo fiscalizado

Actuaciones	Nº de actuaciones de 2012			Nº de actuaciones de 2013		
	Referencia	Realizado	%	Referencia	Realizado	%
PERSONACIONES	1.986	2.212	111%	2.661	3.078	116%
INVESTIGACIÓN DE MOVIMIENTOS FINANCIEROS	660	4.302	552%	5.162	9.652	187%

Fuente: Aplicación de objetivos de la AEAT

III.4.4. Análisis, valoraciones y comprobaciones sobre las actuaciones de investigación de movimientos financieros y personaciones realizadas en el periodo fiscalizado

3.66. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de las actuaciones de investigación de movimientos financieros y personaciones, durante el periodo fiscalizado, desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos. En particular han sido objeto de examen:

- El cumplimiento de la planificación.
- Las herramientas para el desarrollo y control de las actuaciones de investigación de movimientos financieros.
- La situación de las actuaciones de investigación de movimientos financieros, realizadas durante el periodo fiscalizado, a fecha 25 de julio de 2014.
- Los resultados económicos de las actuaciones de personación en entidades bancarias para el embargo de cajas de seguridad.

3.67. Las actuaciones de investigación de movimientos financieros y las personaciones están incorporadas a la planificación por objetivos de la Agencia, estableciéndose cada año un número de actuaciones a realizar. Se superaron ampliamente las previsiones para las dos actuaciones y para los dos ejercicios fiscalizados. Especialmente, se superaron las previsiones para la realización de actuaciones de investigación de movimientos financieros que, de acuerdo con la planificación de la Agencia, se potenciaron durante el periodo fiscalizado. La planificación multiplicó casi por diez la previsión de actuaciones a realizar, y las actuaciones efectivamente realizadas en 2013 superaron en más del doble a las de

2012 y, muy significativamente, a las actuaciones previstas. También el número de personaciones aumentó significativamente de un año a otro, y superó siempre las actuaciones previstas. Se puede confirmar, en definitiva, que las mismas se trataron de potenciar; y que se incidió en la realización de estas dos clases de actuaciones de acuerdo con la planificación del periodo fiscalizado.

3.68. La finalidad de estas actuaciones es incrementar el número de derivaciones de responsabilidad, de acciones civiles o penales ejercitadas, la rehabilitación de deudores fallidos, las medidas cautelares o de aseguramiento y otras medidas que, deben ser los verdaderos objetivos de la Agencia y tienen efectos directos sobre la gestión de la deuda. Pero la fijación como objetivo de un determinado número de actuaciones de investigación y de personaciones durante un año no tiene efectos directos sobre el cobro de la deuda tributaria. Así, y a modo de ejemplo, aunque en 2012 se cumplió en más de un 700% el objetivo de actuaciones de investigación, sin embargo, el número de acciones penales ejercitadas descendió respecto al año anterior.

3.69. La Agencia desarrolló nuevas herramientas para potenciar y controlar las actuaciones de investigación de movimientos financieros y de personaciones, a las que se atribuyó un efecto disuasorio y psicológico sobre los contribuyentes. La Resolución de 16 de diciembre de 2008, de la Presidencia de la AEAT, para el desarrollo de un procedimiento electrónico de intercambio de ficheros entre la AEAT y las entidades de crédito, se dictó para potenciar las actuaciones de investigación de movimientos financieros. En síntesis, las entidades financieras adheridas a este procedimiento reciben electrónicamente (dos veces al mes) los requerimientos de movimientos de cuentas bancarias y los contestan, también electrónicamente y con la misma periodicidad, agilizándose así la notificación y la recepción de las contestaciones. Se ha establecido un formato estándar (Cuaderno 43 o Norma 43), utilizado por las entidades, que permite la transmisión de la información relativa a los apuntes bancarios realizados en una cuenta bancaria a través de ficheros normalizados.

3.70. En el ámbito interno de la Agencia se ha desarrollado una aplicación denominada ARES, inicialmente incorporada a las actuaciones del Departamento de Inspección, y posteriormente al de Recaudación, que permite al usuario la realización de requerimientos de información y el control de estas actuaciones. Este Tribunal ha comprobado que el Departamento de Recaudación realiza controles sobre estas actuaciones utilizando el INFO de Objetivos, en el que aparecen las previsiones sobre el número de requerimientos de información asignados a las Delegaciones Especiales en el Plan de Control Tributario anual, así como los realizados en el periodo de que se trate. La información del INFO de Objetivos se obtiene del ARES, y el seguimiento se realiza para todas las Delegaciones Especiales relacionando la ejecución del periodo con la previsión para dicho periodo en términos porcentuales. Por su parte, las Delegaciones Especiales, dentro de su ámbito territorial, distribuyen las previsiones que para cada Delegación Especial hace el Departamento, realizando el correspondiente control y seguimiento de la realización.

3.71. Este Tribunal realizó las comprobaciones pertinentes para conocer la tramitación de algunas de estas actuaciones y los resultados económicos concretos de otras. Así, se

comprobó la situación en que se encontraban, a fecha 25 de julio de 2014, las actuaciones de investigación de movimientos financieros realizadas durante el periodo fiscalizado. El análisis de los datos obtenidos puso de manifiesto que el número de requerimientos de información realizados en 2012 y 2013, que todavía estaban activos (en situación "documento recibido") en julio de 2014, ascendía a 1.807 (768 correspondientes al año 2012 y 1.039 al 2013). El número de requerimientos en situación "correcto" ascendía a 7.671 (2.682 de 2012 y 4.989 de 2013). El desarrollo de los datos obtenidos se contiene en el Cuadro 16.

Cuadro 16: Situación de las actuaciones de investigación de movimientos financieros a fecha 25 de julio de 2014

Concepto	2012	2013
TOTAL ACTUACIONES (MOVIMIENTOS REQUERIDOS)	4.302	9.652
recibido	768	1.039
correcto	2.682	4.989
vencidos sin respuesta	564	1.127
SUBTOTAL	4.014	7.155
RESTO	288	2.497

Fecha: 25-07-2014

Fuente: Aplicación ARES del Departamento de Recaudación de la AEAT

3.72. El análisis de los datos obtenidos pone de manifiesto que más de la mitad de las actuaciones realizadas ya habían concluido como correctas, sin ofrecer resultados concretos. Una parte mucho menor de las actuaciones se habían recibido y estaban siendo objeto de examen. En cualquier caso, la Agencia ha aclarado respecto a los estados "documento recibido" y "correcto", que se trata de estados de tramitación de las actuaciones en los que se sitúan los requerimientos, en muchos casos manualmente, por los actuarios; por tanto, puede haber requerimientos que ya han sido recibidos o estén correctos, pero que no han sido pasados de estado por los actuarios.

3.73. Resultan relevantes, a juicio de este Tribunal, las cifras sobre requerimientos vencidos sin respuesta. Se encontraban en esta situación, a fecha 25 de julio de 2014, un total de 1.691 requerimientos; de ellos, 564 eran requerimientos de información efectuados en 2012, y otros 1.127 requerimientos efectuados en 2013. A pesar de estas cifras, el número de expedientes sancionadores abiertos a las entidades colaboradoras durante el periodo fiscalizado fue, únicamente, de cuatro; dos en 2012 y otros dos en 2013. El análisis de estos datos pone de manifiesto la necesidad de incidir en la obligación de colaboración de las entidades colaboradoras y de continuar desarrollando herramientas y adoptando medidas para mejorar dicha colaboración.

3.74. Como ya se ha señalado, aunque la Agencia hace el seguimiento y control de las actuaciones de investigación y las de las personaciones, los datos sobre estas actuaciones no están ligados a la información sobre el resultado económico concreto de las mismas. Para valorar los resultados económicos de actuaciones concretas, este Tribunal ha obtenido información detallada de la personación de funcionarios de la AEAT en entidades

bancarias para el embargo de cajas de seguridad. Esta actuación fue una novedad, que se realizó por primera vez en 2013, y ofreció los resultados que se incorporan al cuadro 17.

Cuadro 17: Datos sobre las personaciones en instituciones de crédito para la apertura y embargo de cajas de seguridad.

Año	Fecha de la personación	Nº de personaciones	Nº de cajas embargadas	Importe recaudado
2013	Noviembre y Diciembre	542	344	1.904.682

(Importe en euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

3.75. Estas 542 personaciones dieron lugar al embargo de 344 cajas de seguridad en bancos de todo el territorio nacional, en relación con deudores a la Hacienda Pública con una deuda total de 319 millones de euros. En concreto, las personaciones se desarrollaron en 270 sucursales de 24 entidades financieras, afectando a 551 contribuyentes (entre personas físicas y jurídicas), titulares o cotitulares de las cajas, con deudas de gran volumen en fase de embargo. La recaudación final derivada de estas actuaciones alcanzó los dos millones de euros.

3.76. Se puede concluir, en primer lugar, que estas actuaciones vinieron a dar cumplimiento al PACTA de 2013, que previó actuaciones sobre deudores que, no habiendo satisfecho sus obligaciones fiscales, y no disponiendo de bienes conocidos por la Agencia Tributaria fueran, sin embargo, titulares de contratos de cajas de seguridad abiertas en entidades financieras. Este Tribunal considera adecuada la planificación y realización de nuevas medidas, como la que se ha analizado, para el cobro efectivo de las deudas. No obstante, el análisis de los resultados económicos obtenidos pone de manifiesto una eficacia limitada de estas actuaciones ya que, finalmente, como se ha señalado se recaudaron 2 millones de euros, el 0,6% de los 319 millones de euros que se perseguían.

III.5. Revisión de deudores declarados fallidos y rehabilitación de créditos.

III.5.1. Marco normativo y descripción de las actuaciones

3.77. El artículo 76 de la LGT establece que las deudas de los obligados tributarios que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción. El artículo 173.2 de la misma ley dispone que, en los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago. En consecuencia, la deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, el crédito incobrable no se hubiera rehabilitado. El sentido de esta regulación

se reitera en el RGR, que atribuye a los órganos de recaudación de la Agencia la gestión de estas situaciones.

3.78. El contenido de las actuaciones a las que se refiere la regulación anterior se describe en los Planes Parciales de Recaudación y consiste, no solo en la revisión de deudores declarados fallidos, sino también en la investigación patrimonial de esos deudores y en la rehabilitación y posterior adopción de embargos u otras medidas de aseguramiento de las deudas declaradas incobrables pero no prescritas.

3.79. Por otra parte, el artículo 61 del RGR define al deudor fallido como aquel obligado al pago respecto del cual se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. También se contempla la insolvencia parcial del deudor, cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. Créditos incobrables son aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago. Por tanto, el concepto “incobrable” es aplicable a los créditos, y el “fallido” a los obligados al pago.

3.80. Una vez declarados fallidos los deudores principales y aquellos a quienes, en su caso, se hubiese derivado la responsabilidad, o si no existiesen otros responsables, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación. El Director del Departamento de Recaudación de la Agencia debe determinar las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable. La declaración total o parcial de crédito incobrable provoca su baja en las cuentas en la cuantía a que se refiera dicha declaración, sin perjuicio del ejercicio de las acciones legales y de comprobación e investigación oportunas, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

3.81. Declarado fallido un deudor obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración si no existen otros obligados al pago. El artículo 63 del RGR atribuye a los órganos de recaudación la vigilancia de la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos. En caso de producirse tal circunstancia, y de no mediar prescripción, procederá la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación desde la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia.

III.5.2. Planificación de estas actuaciones durante el periodo fiscalizado

3.82. Los PPR de los dos años finalizados prevén que el control permanente de los deudores, mediante la investigación patrimonial incluida en esta actuación, se efectuara a lo largo de todo el ejercicio a medida que se fuera disponiendo de datos actualizados. Las revisiones previstas deberán primar los criterios de eficacia y eficiencia en la gestión realizada, así como la proporcionalidad entre la deuda pendiente de cobro y la valoración económica de los bienes a investigar. La fecha de la última actuación realizada sobre el deudor fallido con efectos interruptivos de la prescripción, también debe de ser tenida en cuenta con el fin de evitar la prescripción indebida del crédito incobrable. Los Planes

Parciales también prevén un seguimiento de las rehabilitaciones que se realicen, así como de los ingresos obtenidos como consecuencia de las mismas.

3.83. Los PPR describieron filtros que se debían de tener en cuenta por las Delegaciones territoriales de la Agencia para la revisión de deudores. Los principales criterios para seleccionar los contribuyentes declarados fallidos, que debían de ser objeto de revisión durante el periodo fiscalizado, fueron la obtención de determinadas rentas o la titularidad de determinadas categorías de bienes. A diferencia de años anteriores, durante este periodo no hubo variaciones significativas en los filtros seleccionados. Solo, hubo un filtro de 2012 que fue eliminado y se crearon dos nuevos en 2013 para recoger los cambios legislativos introducidos por las leyes 7/2012 y 16/2012.

3.84. La planificación de estas actuaciones incluyó la elaboración de un indicador de apoyo a la gestión recaudatoria que previó, para cada uno de los años, el número de expedientes de deudores fallidos a revisar. Las previsiones para 2012 y 2013 se superaron ampliamente por los datos de realización; los deudores fallidos revisados en cada uno de esos años alcanzaron el 132% y 133%, respectivamente, de los que se habían previsto.

III.5.3. Principales magnitudes

3.85. Los datos que reflejan las declaraciones de fallidos de los deudores insolventes; los importes de los créditos incobrables, que se dan de baja en cuentas; y, en caso de solvencia sobrevenida, los de la rehabilitación de los créditos, se reflejan en el Cuadro 18. Todas las magnitudes referidas a estas actuaciones tuvieron un incremento relevante; así el número de deudores declarados fallidos aumentó de manera importante de un año a otro (43%), y fueron más del triple el número de deudores rehabilitados en 2013 en relación con los de 2012. También aumentó el importe, tanto de crédito declarado incobrable, como de rehabilitado, y el dato realmente relevante para valorar la cancelación de crédito por incobrable (el importe que resulta de disminuir de los créditos incobrables los rehabilitados), pasó de 4.641 a 5.025 millones de euros, incrementándose más de un 8%.

Cuadro 18: Actuaciones de declaración de deudores fallidos, crédito incobrable y rehabilitación de créditos durante el periodo fiscalizado

Concepto	2012	2013
Número de deudores declarados fallidos	382.351	548.477
Número de deudores rehabilitados	45.554	153.142
Importe crédito incobrable	6.015	6.477
- crédito incobrable en voluntaria	148	165
- crédito incobrable en ejecutiva	5.867	6.312
Importe crédito rehabilitado	1.374	1.452
- crédito rehabilitado en voluntaria	12	19
- crédito rehabilitado en ejecutiva	1.362	1.433
Importe crédito incobrable neto de las rehabilitaciones	4.641	5.025

(Importes en millones de euros)

Fuente: Zújar de Deudores SIR y Zújar de Gestión Recaudatoria

III.5.4. Análisis, valoraciones y comprobaciones sobre las actuaciones de revisión de deudores declarados fallidos y rehabilitación de créditos

3.86. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de las actuaciones de revisión de deudores declarados fallidos y rehabilitación de créditos, durante el periodo fiscalizado, desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos. En particular han sido objeto de examen:

- La tramitación de insolvencias parciales.
- La existencia de Instrucciones del Director del Departamento de Recaudación, previas a la declaración de crédito incobrable, y de instrucciones del Departamento de Recaudación a las Delegaciones territoriales.
- La inscripción en el Registro Mercantil de la declaración de fallido.
- La existencia de deudas en voluntaria posteriores a la declaración de fallido.
- El cumplimiento de la planificación.
- Los modos de selección de deudores utilizados para la declaración de fallidos y la rehabilitación de créditos.
- Los resultados de la rehabilitación de créditos.
- La antigüedad de la declaración de fallido de los deudores rehabilitados.

3.87. Los artículos 76 de la LGT y 61 del RGR regulan la insolvencia del deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. Esta regulación considera créditos incobrables a aquellos que no han podido hacerse efectivos, total o parcialmente, en el procedimiento de apremio, por resultar fallidos los obligados al pago. La declaración de fallido de un deudor conlleva la consideración de toda su deuda como incobrable y, del mismo modo, cuando el deudor es rehabilitado, la rehabilitación alcanza a toda su deuda, y no solo a la cuantía que podría ser satisfecha con los bienes encontrados. En consecuencia, no se está aplicando ningún procedimiento para tramitar la insolvencia parcial de los deudores. La rehabilitación de un deudor, al aparecer bienes para satisfacer parte de su deuda, da lugar, una vez realizados estos bienes, a una nueva declaración de fallido por la deuda restante. Esa es la razón por la que se produjeron frecuentes declaraciones de fallido y rehabilitaciones del mismo deudor, y declaración de incobrable y rehabilitación de las mismas deudas, en breves periodos de tiempo.

3.88. El artículo 62.3 del RGR prevé que la declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil sea anotada en éste en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación, el registro debe comunicar a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación. A este respecto, el PACTA de 2012 prevé el impulso de los medios telemáticos en las relaciones con el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España para el envío de mandamientos de embargos y a los intercambios de información entre órganos de la Agencia y los Registros de la Propiedad y Mercantiles. Las DGP de 2013 insisten en la

remisión telemática al Registro Mercantil de las bajas y rehabilitaciones en el índice de entidades. Este Tribunal ha analizado el manual donde consta el procedimiento que genera estos mandamientos, y ha comprobado los mandamientos emitidos por la Agencia. No se hizo un seguimiento sobre el número de mandamientos dados de baja en los registros, ni de los resultados de las medidas adoptadas en desarrollo de estas actuaciones.

3.89. La consulta a las bases de datos de la Agencia permitió comprobar la existencia de deudores que tenían la marca de fallido que, sin embargo, junto a importes dados de baja por incobrables, también tenían vencimientos de deuda en periodo voluntario pendientes de cobro. Como las aplicaciones que se utilizaron no ofrecen datos históricos, únicamente se pudo comprobar la situación de los deudores el día de la consulta, el 20 de septiembre de 2014. Los datos obtenidos ponen de manifiesto que 187.280 deudores con la marca de fallido, y un crédito incobrable por un importe de 6.850 millones de euros, tenían vencimientos en voluntaria por un importe de 1.204 millones. Los vencimientos en voluntaria fueron clasificados según el importe. Los datos sobre deudores fallidos con deuda pendiente de cobro, clasificados en atención al importe de las deudas, se resumen en el siguiente cuadro:

Cuadro 19 : Deudores fallidos con deuda pendiente de cobro en periodo voluntario

Importe de la deuda pendiente	Número de deudores	Importe pendiente en voluntaria de esos deudores	Importe incobrable de esos deudores
Mayor de 100.000€	1.422	930	853
Entre 100.000 y 18.000,1€	2.809	113	444
Entre 18.000 y 1.000,1€	33.332	124	1.506
Entre 1.000 y 0,1€	149.717	37	4.047
TOTAL	187.280	1.204	6.850

(En millones de euros)

Fecha: 20-09-2014

Fuente Zújar de Deudores SIR y Zújar de Gestión Recaudatoria

3.90. Los PPR del periodo fiscalizado prevén una serie de criterios para la revisión de fallidos y establecen que debe realizarse un seguimiento del resultado de las rehabilitaciones. El artículo 61.3 del RGR dispone que el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia debe determinar las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable. Durante el periodo fiscalizado estas cuestiones no han sido desarrolladas en instrucciones concretas del Departamento de Recaudación, ni existen instrucciones para determinar las condiciones en que debe realizarse la revisión de fallidos. Todas estas cuestiones se concretan, cada año, mediante los correspondientes instrumentos de planificación de la Agencia, y mediante el manejo de las herramientas informáticas que se utilizan para su gestión.

3.91. Durante 2013 se ha diseñado una herramienta informática dirigida a la revisión de deudores que complementa a las anteriores, sin sustituirlas, y cuya aplicación durante un año completo se está produciendo a partir de 2014 (ya fuera del periodo fiscalizado). Con esta nueva herramienta, se da cumplimiento a una de las Directrices Generales de la Planificación de 2013, que ponía énfasis en las medidas de desarrollo e impulso de las nuevas tecnologías en la gestión recaudatoria que contribuyeran a lo que se denominó actuaciones de «investigación inteligente», (las que se realizan a través del uso de herramientas de investigación que permiten realizar seguimientos patrimoniales e identificación de conductas defraudatorias). A esta herramienta, desarrollada en 2013, se le da tal importancia que el Plan Parcial de Recaudación de 2014 define como una finalidad de la revisión de fallidos la depuración de los datos contenidos en la misma.

3.92. Este Tribunal valora positivamente, como ya se ha señalado al analizar otras actuaciones, los esfuerzos para el desarrollo y la mejora de las aplicaciones informáticas de la Agencia. Esta nueva herramienta informática específica para la revisión de deudores fallidos, el infoclase de fallidos, utiliza parámetros mucho más amplios que los tenidos en cuenta hasta ahora en los Planes Parciales de Recaudación. Mediante esta aplicación se tuvieron en cuenta, para hacer revisiones de deudores, la titularidad de bienes patrimoniales y otros filtros que no se mencionan en los Planes Parciales, y está más orientada a la investigación patrimonial que otras herramientas de gestión de deudas o de deudores anteriores, si bien la nueva aplicación pierde alguna información relevante como, por ejemplo, información sobre responsabilidades de los deudores que contenían algunas aplicaciones ya existentes. Esta herramienta informática actualiza constantemente sus datos pero no guarda registros históricos de las actuaciones practicadas con las limitaciones que eso conllevará para la revisión y valoración de las actuaciones ya terminadas. La revisión de los fallidos hecha con otros Infoclase de gestión de deudas, deudores o la de fallidos, no tiene los mismos atributos previstos en los Planes Parciales de Recaudación.

3.93. Así, la planificación tuvo en cuenta la información de las declaraciones-liquidaciones con periodicidad mensual del IVA, o la de resumen anual, que no se utilizaron en las aplicaciones informáticas. En algunos filtros descritos en los Planes Parciales de Recaudación, como la obtención de rentas, se prevén unos importes mínimos, que no están incorporados en las revisiones efectuadas mediante las aplicaciones informáticas. Por último, los Planes Parciales de Recaudación no prevén una periodicidad de las revisiones. La revisión de declaraciones de deudores fallidos se realizó mediante consultas a bases de datos propias de la Agencia denominadas Zújares, y especialmente el Zújar de deudores SIR y el de deudas. En estas aplicaciones se recoge y sistematiza información de otras aplicaciones informáticas. El modo de selección de deudores por estas aplicaciones fue, de forma individual, en función de la información disponible sobre los mismos, o de forma masiva, al trabajar sobre un colectivo definido por unas características comunes. En la rehabilitación de créditos también se efectuaron revisiones automáticas, que se ejecutaron sobre colectivos predefinidos descritos en el documento denominado Automatización de Acciones, específico del Área de Recaudación.

3.94. Se pudo comprobar, utilizando el Zújar de deudores SIR, mediante consultas fechadas a 9 de septiembre de 2014, que las declaraciones de fallidos, realizadas de forma masiva desde la aplicación de gestión informatizada, supusieron el 85% de todas las declaraciones de fallidos en 2012, y casi el 90% en 2013. El resto de declaraciones de fallidos (15% y 10% de cada año) se efectuaron de forma individual, en función de información específica, utilizando un infoclase especializado.

3.95. Las rehabilitaciones se efectuaron utilizando más aplicaciones informáticas que para la declaración de fallidos. Las rehabilitaciones masivas supusieron más del 80% en 2012 y el 50% en 2013; las rehabilitaciones automáticas fueron únicamente el 2% en 2012, pero alcanzaron el 37% en 2013; y las individuales, en función de información específica de los deudores, alcanzaron el 17% en 2012 y el 13% el año siguiente.

3.96. Los datos obtenidos ponen de manifiesto que, en la realización de estas actuaciones, la mayor parte de los deudores sometidos a revisión lo fueron por su inclusión en colectivos definidos mediante unas características comunes, tanto para la declaración de deudores fallidos, como para las rehabilitaciones de crédito. Por el contrario, las actuaciones individuales, en función de información específica sobre los deudores, nunca superaron el 17% durante el periodo fiscalizado.

3.97. El análisis de los datos sobre importes de la deuda rehabilitada que acabó cobrándose, frente a los importes de deuda rehabilitada que volvieron a ser dados de baja por incobrables, permite valorar los resultados de las rehabilitaciones. Estos datos sobre la eficacia de la rehabilitación de créditos se reflejan en el Cuadro 20. En la fecha de obtención de estos datos (octubre de 2014), de los 1.362 millones de euros que se habían rehabilitado en 2012, 857 millones (casi el 63%) se habían vuelto a dar de baja por incobrables. En relación con los datos del ejercicio 2013, 948 millones de euros, de los 1.433 rehabilitados ese año (más del 66%), ya se habían vuelto a dar de baja por incobrables. En conclusión, las cancelaciones de deuda por crédito incobrable, en términos netos, viene dada por la diferencia entre el importe incobrable correspondiente a los deudores fallidos y las rehabilitaciones.

Cuadro 20: Resultados de la rehabilitación de créditos en ejecutiva

Concepto	2012	2013
Importe rehabilitado	1.362	1.433
Número de liquidaciones rehabilitadas	676.751	1.254.675
Deuda ingresada durante el año de la rehabilitación	60	66
Deuda ingresada (hasta octubre de 2014)	106	107
Deuda en gestión de cobro (octubre de 2014)	339	312
Deuda dada de baja por incobrable (octubre de 2014)	857	948

(En millones de euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

3.98. El análisis de los datos sobre ingresos obtenidos de la rehabilitación de créditos también permite valorar la eficacia de estas actuaciones. En octubre de 2014, se habían ingresado 166 de los 1.362 millones de euros rehabilitados en 2012; y en el ejercicio 2013, 173 de los 1.433 millones de euros rehabilitados en ese año (en torno al 8% en ambos casos).

3.99. Si se consideran los ingresos obtenidos de la rehabilitación de créditos en el mismo ejercicio en que se produjo la rehabilitación, los ingresos ascendieron a 60 y 66 millones de euros, respectivamente en cada ejercicio fiscalizado, en torno al 4,5% del importe rehabilitado en cada año. Por lo tanto, para valorar los datos sobre rehabilitación de créditos hay que tener en cuenta que únicamente un porcentaje muy bajo de créditos rehabilitados llega realmente a cobrarse (en el momento en que se hicieron las comprobaciones, este porcentaje es inferior al 10%).

3.100. Las comprobaciones sobre las fechas en que se declararon fallidos los deudores que fueron rehabilitados permiten confirmar que el mayor número de rehabilitaciones fue de deudores declarados fallidos el mismo año en que se rehabilitaron, o el año inmediato anterior. Los datos obtenidos sobre estas fechas están incorporados al Cuadro 21. Sin embargo, también se rehabilitaron deudores que habían sido declarados fallidos muchos años antes. En 2013 se rehabilitaron deudores que habían sido declarados fallidos entre 1993 y el mismo 2013, afectando la rehabilitación a deudores fallidos de todos los años comprendidos en ese periodo de tiempo. En 2012, el deudor más antiguo que se rehabilitó había sido declarado fallido en 2005.

Cuadro 21 : Año de la declaración de fallido de los deudores rehabilitados durante el periodo fiscalizado

Concepto	Rehabilitados en 2012	Rehabilitados en 2013
Deudores declarados fallidos antes de 2010	6.519	20.151
Deudores declarados fallidos en 2010	6.917	9.092
Deudores declarados fallidos en 2011	19.609	16.270
Deudores declarados fallidos en 2012	3.758	55.197
Deudores declarados fallidos en 2013	-	52.433
Sin datar	8.751	5.901
Total	45.554	159.044

Fecha: 12-09-2014

Fuente: Zújar Deudores SIR.

3.101. Las comprobaciones efectuadas para averiguar los periodos medios entre la declaración de fallido y la rehabilitación de los deudores han ofrecido los datos que se incorporan al Cuadro 22. Se han realizado estos análisis sobre los deudores rehabilitados en 2012 que habían sido declarados fallidos el mismo año 2012, y sobre los deudores rehabilitados en 2012, que lo habían sido el año 2011. Del mismo modo, se han analizado los deudores rehabilitados en 2013, que habían sido declarados fallidos el mismo año, y

los rehabilitados en 2013, que lo habían sido el año 2012. Entre los créditos rehabilitados en 2012 y dados de baja por incobrables el mismo año, hubo una diferencia media de 32 días, y de 198 días si la baja fue en 2011. En el año 2013 las medias fueron de 40 y 225 días, respectivamente. Los datos ponen de manifiesto la necesidad de mejorar la investigación patrimonial de los deudores antes de declararlos fallidos⁴.

Cuadro 22 : Periodos medios entre la declaración de fallido y la rehabilitación de los deudores

	2012	2013
Media de días entre la última cancelación por incobrable y la rehabilitación del crédito realizadas en el mismo ejercicio	32 días	40 días
Media de días entre la última cancelación por incobrable de un ejercicio y la rehabilitación en el inmediato posterior	198 días	225 días
Porcentajes de los deudores declarados fallidos sobre los que se revisaron las fechas de rehabilitación	51%	68%

Fecha 20-11-2014

Fuente: Zújar de Deudores SIR.

III.6. Actuaciones de investigación de insolvencias punibles y ejercicio de acciones judiciales.

III.6.1. Marco normativo y descripción de las actuaciones

3.102. Las insolvencias punibles consisten en actuaciones sobre los propios bienes destinadas a su ocultación frente a los acreedores, con el propósito de frustrar los créditos que pudieran satisfacerse sobre dichos bienes. El Código Penal agrava la respuesta punitiva del ordenamiento jurídico si el perjudicado por el delito de insolvencia punible es un acreedor público, elevando la pena y duplicando el plazo de prescripción hasta los 10 años (artículos 257 y 258).

3.103. De acuerdo con la normativa interna de la Agencia (Resolución de la extinta Secretaría General de Hacienda, de 7 de marzo de 1991; Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, que atribuye funciones y competencias a los Departamentos; Resoluciones de 26 de diciembre de 2005 y 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia, sobre organización y competencias en el área de recaudación; la Instrucción 1/2013, de 7 de mayo, de la Dirección del Departamento de Recaudación; y la Nota AD 5/2013, de la Subdirección General de Procedimientos Especiales del Departamento de Recaudación, sobre Alzamiento de bienes), cuando los órganos de recaudación estimen que los hechos pueden ser constitutivos de un delito de alzamiento de bienes, informarán de ello para la tramitación del correspondiente expediente. Una vez tramitado, el titular del Departamento de Recaudación acordará en su caso, el ejercicio de la acción penal. Esta mayor protección penal sobre el crédito público exige impulsar las acciones penales por insolvencias punibles contra la Hacienda pública.

⁴ La Agencia pone de manifiesto en sus alegaciones que esta investigación patrimonial de los deudores antes de declararlos fallidos es minuciosa para los deudores con importes superiores de deuda, mientras que son los deudores con importes bajos de deuda los que se declaran fallidos por procedimientos automatizados sin esta investigación patrimonial previa.

3.104. La Resolución de 26 de diciembre de 2005 y, posteriormente, la de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia, atribuyen al titular del Departamento de Recaudación la competencia de autorizar el ejercicio de las acciones penales en defensa de los derechos de la Hacienda pública, y a los titulares de las Delegaciones Especiales el ejercicio de las acciones civiles en defensa del crédito público, cuando la gestión recaudatoria de las deudas corresponda a los órganos de recaudación del ámbito territorial de la Delegación Especial. Respecto del procedimiento administrativo para el cobro de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, de la multa correspondiente (de acuerdo con la nueva redacción del Código Penal dada por la Ley orgánica 7/2012), los órganos de recaudación pondrán en conocimiento de los jueces, solicitando la retirada de la suspensión de entrada en prisión, el incumplimiento de las obligaciones de ingreso por los condenados, que no sean insolventes.

III.6.2. Planificación de estas actuaciones durante el periodo fiscalizado

3.105. Las Directrices generales de la planificación de 2012 previeron el impulso de las actuaciones de investigación tendentes a descubrir posibles insolvencias punibles. Las Directrices Generales de 2013 previeron el desarrollo e impulso de las nuevas tecnologías en la gestión recaudatoria, a través de actuaciones de «investigación inteligente», mediante el uso de herramientas de investigación que permitan realizar seguimientos patrimoniales e identificación de conductas defraudatorias previas o a posteriori. Además, entre las actuaciones cualificadas de lucha contra el fraude, establecieron actuaciones recaudatorias en los delitos contra la Hacienda Pública, la investigación del patrimonio de los imputados en los delitos, y la adopción de medidas cautelares para asegurar el pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

3.106. El Plan Parcial de Recaudación de 2012 previó el impulso de las actuaciones de investigación tendentes a descubrir insolvencias punibles y, como consecuencia, el ejercicio de las correspondientes acciones judiciales. Para 2012, la cuantificación de las acciones judiciales se llevó a cabo en tres grupos; el primer grupo incluyó las acciones penales autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación y las solicitudes del artículo 80 del CP, que tuvieron una ponderación de tres; el segundo grupo estuvo constituido por las acciones judiciales interpuestas en el curso de un proceso concursal, con una ponderación de dos; y el tercer grupo, por las acciones civiles autorizadas por el correspondiente Delegado Especial, con una ponderación de uno. Con estos criterios, el Plan Parcial de 2012 estableció la previsión de realizar 272 acciones judiciales.

3.107. El Plan Parcial de Recaudación de 2013 potenció las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal en el marco normativo derivado de la Ley 7/2012. Previó el impulso de las actuaciones de investigación tendentes a descubrir insolvencias punibles, estableciendo que la lucha contra el fraude recaudatorio requiere una mayor presencia del área de Recaudación en los Juzgados y Tribunales. Por un lado, previó impulsar la interposición de acciones penales en los casos en los que los órganos de recaudación detectasen conductas que pudieran ser incluidas dentro de los delitos de insolvencias punibles. Por otro lado, la recaudación de las deudas por responsabilidad civil derivada de delito contra

la Hacienda Pública y de contrabando, mediante una actuación más proactiva, solicitando al juez la pérdida de beneficios en los casos de impago. También previó una mayor actuación en los procesos concursales para la mejor defensa del crédito público.

3.108. Para 2013, la cuantificación de las acciones judiciales también se llevó a cabo en tres grupos. El primer grupo, incluyó las acciones penales autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación, aumentando la ponderación a cuatro; también se incluyó como acción penal, y con igual ponderación, la solicitud remitida al juzgado para el ingreso en prisión del responsable civil de un delito contra la Hacienda Pública que no ingrese la deuda pendiente (art. 80 CP), y las acciones judiciales interpuestas en el curso de un proceso concursal en defensa del crédito tributario. El segundo grupo incluyó las acciones penales enviadas por las Delegaciones Especiales al Departamento de Recaudación y sobre las cuales este último indicase su idoneidad, pero aun no estuviesen autorizadas por el Director del Departamento, con una ponderación de tres. El tercer grupo incluyó las acciones civiles autorizadas por el Delegado Especial competente para ello, con una ponderación de uno. Con estos criterios, el Plan Parcial de 2013 estableció la previsión de 364 acciones judiciales.

III.6.3. Principales magnitudes

3.109. El cuadro 23 resume las previsiones y número de actuaciones ejercitadas, durante el periodo fiscalizado como consecuencia de las investigaciones tendentes a descubrir insolvencias punibles. Se produjo un aumento significativo de las acciones ejercitadas, tanto en cifras nominales (43%) como en ponderadas (73%). Parte del incremento de las actuaciones ponderadas, sin embargo, se debió al incremento de los coeficientes de ponderación. En cualquier caso, las acciones judiciales ejercitadas no alcanzaron las previsiones en ninguno de los ejercicios fiscalizados.

Cuadro 23: Acciones judiciales ejercitadas durante el periodo fiscalizado

Nº ACTUACIONES	REFERENCIA 2012	REALIZADO 2012	%	REFERENCIA 2013	REALIZADO 2013	%
NOMINALES		104			149	
PONDERADAS	269	159	59%	364	275	76%

Fuente: Plan Parcial de Recaudación y Aplicación de Objetivos de la Agencia

3.110. El tipo de acciones judiciales ejercitadas y el importe de la deuda reclamada según la aplicación de objetivos de la Agencia se refleja en el cuadro 24. No se refleja el mismo desglose, ni ponderan igual las actuaciones, en los dos ejercicios fiscalizados. Las acciones penales de 2012 se dividieron en penales autorizadas y del artículo 80 del CP (sobre la solicitud al juzgado de ingreso en prisión del responsable civil del delito que no ingrese la deuda pendiente) en 2013. Además, se incorporaron ese año las acciones penales aun no autorizadas, que no se computaron en 2012. Por último, las acciones civiles de 2012, se desglosaron en civiles autorizadas y tercerías de mejor derecho, en 2013. Los datos ponen de manifiesto que, aunque se incrementó el número de acciones judiciales, se redujo de manera significativa la deuda reclamada con las mismas.

Cuadro 24: Tipos de acciones ejercitadas e importe reclamado

TIPO DE ACCIÓN	ACTUACIONES NOMINALES	ACTUACIONES PONDERADAS	IMPORTE
AÑO 2012			
PENALES	13	39	168,828
OPOSICIÓN RENDIC.CUENTAS	3	6	3,160
PERSON.SECC.RESPONSABIL.	26	52	20,369
CIVILES	62	62	33,603
TOTAL	104	159	225,960
AÑO 2013			
PENALES AUTORIZADAS	10	40	11,835
PENALES AUN NO AUTORIZADAS	21	63	2,305
ARTICULO 80 CODIGO PENAL	4	16	2,435
OPOSICIÓN RENDIC.CUENTAS	4	16	3,440
PERSON.SECC.RESPONSABIL.	10	40	2,737
CIVILES AUTORIZADAS	39	39	23,351
TERCERÍAS MEJOR DERECHO	61	61	8,412
TOTAL	149	275	54,515

(Importes en millones de euros)

Fuente: Aplicación de Objetivos de la Agencia

III.6.4. Análisis, valoraciones y comprobaciones sobre las actuaciones de investigación de insolvencias punibles y el ejercicio de acciones judiciales por la AEAT.

3.111. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de las actuaciones de investigación de insolvencias punibles y el ejercicio de acciones judiciales, durante el periodo fiscalizado, desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos. En particular han sido objeto de examen:

- Los procedimientos de control y seguimiento de estas actuaciones.
- La situación, a fecha 29 de octubre de 2014, de las acciones penales aun no autorizadas que se computaron en el 2013.
- La tramitación de los expedientes de las acciones penales autorizadas en el periodo fiscalizado.
- El fallo de las sentencias dictadas en el período fiscalizado y la situación de la deuda reconocida en las sentencias favorables.

3.112. Los procedimientos internos y los protocolos previstos para la realización de estas actuaciones no incluyen una herramienta informática específica, ni utilizan un infoclase de gestión. La casuística tan compleja de estas situaciones hizo que el control y seguimiento de las mismas se realizase manualmente, incorporando la información en una ficha habilitada por el Departamento de Informática. Para el control de estas actuaciones se utilizó el Info de Objetivos donde aparecen, con el detalle que previamente se ha definido en el Departamento de Recaudación, y que se recoge en el Plan de Control Tributario, el número de acciones judiciales previstas asignadas en términos ponderados a las Delegaciones Especiales. La información del Info de Objetivos, en cuanto a la realización de las actuaciones, se obtiene de la ficha del Plan de Control Tributario. Los controles

internos que se aplican por el Departamento de Recaudación y por las distintas Delegaciones se realizan mensualmente por el Departamento.

3.113. El seguimiento de estas actuaciones se realiza para todas las Delegaciones Especiales relacionando la realización del periodo con la previsión para dicho periodo en términos porcentuales. Por su parte, las Delegaciones Especiales, dentro de su ámbito territorial y con las previsiones asignadas por el Departamento, realizan el correspondiente control y seguimiento de la realización. Las acciones ejercitadas deben incorporarse manualmente a la Ficha del Plan de control habilitada por el Departamento de Informática Tributaria, debiendo ser consolidados los datos incorporados en la ficha por el Jefe de Dependencia Regional de Recaudación, que verifica, antes de su consolidación, la efectiva adopción de la acción y el precepto legal por el que se adopta. Cuando se trata de acciones penales la cumplimentación de la ficha la debe realizar el Departamento de Recaudación.

3.114. Además de los errores que se puedan cometer por la incorporación manual de la información sobre estas actuaciones, las comprobaciones efectuadas han puesto de manifiesto los siguientes hechos sobre el seguimiento y control de las mismas. En primer lugar, este Tribunal considera que no se debió imputar la mera solicitud remitida al juzgado (para el ingreso en prisión del responsable civil de un delito contra la Hacienda Pública que no ingresó su deuda pendiente), como una actuación de tipo penal que, además, se incorporó a objetivos con una ponderación de cuatro (actuaciones del artículo 80 del CP). De hecho, a partir de 2014, ya se exigió para computar estas actuaciones, al menos, la aceptación de la solicitud por parte del juzgado.

3.115. En segundo lugar, en el ejercicio 2013, junto a las acciones penales autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación (ponderación cuatro), se computaron las acciones penales enviadas por las Delegaciones Especiales al Departamento de Recaudación, pero aun no autorizadas por el Director del Departamento (ponderación tres). De este modo, las mismas acciones se computan en Objetivos antes y después de su autorización, y llegan a tener una ponderación de siete. Por último, aunque ya se puso de manifiesto el incremento de los coeficientes de ponderación entre 2012 y 2013, este incremento fue mucho mayor en el ejercicio 2014, en el que se multiplicaron por tres los distintos coeficientes (por ejemplo, en 2014, el ejercicio de acciones penales autorizadas y las solicitudes del artículo 80 del CP, ponderan por doce, y las acciones penales aun no autorizadas, por nueve). Estas modificaciones provocan falta de homogeneidad entre las cifras de actuaciones de todos los años, y provocan la apariencia de un gran incremento en el ejercicio de acciones judiciales. Pero esta aparente mejora solo se debe al aumento de los coeficientes de ponderación.

3.116. Las comprobaciones efectuadas pusieron de manifiesto que el importe autorizado de las actuaciones de tipo penal que resulta de los expedientes fiscalizados (18,622 millones de euros), no se correspondía con el importe imputado en la aplicación de objetivos en 2013 (11,835 millones de euros). Esta diferencia deriva, por un lado, de un error en el importe imputado en uno de los expedientes, que se fue arrastrando en toda la documentación incorporada a la tramitación del procedimiento (debieron ser 854.000

euros, en vez de 824.000 euros). Por otro lado, hay cuatro expedientes que se incluyeron en objetivos, respecto de los que no se ha incorporado importe alguno, en los que se reclamaba deuda por importe de 6,757 millones de euros.

3.117. Este Tribunal analizó los 21 expedientes correspondientes a las acciones penales, aun no autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación, y que se computaron en el ejercicio 2013. El análisis de los expedientes permitió conocer la situación de todos ellos, a fecha 29 de octubre de 2014. Los resultados ponen de manifiesto que diez de estos expedientes habían dado lugar al ejercicio de la acción penal correspondiente. En los once expedientes restantes, todavía no se había ejercido la acción penal; en siete de ellos se seguían realizando actuaciones previas; y en cuatro no había sido factible el ejercicio de la acción penal, habiéndose decidido, en uno de estos últimos casos, el ejercicio de acciones de derivación de responsabilidad contra otros responsables de la deuda, una vez que se determinó la imposibilidad de la vía de la acción penal contra el alzamiento de bienes. El cuadro 25 resume la situación en que se encontraban estos expedientes, el 29 de octubre de 2014.

Cuadro 25: Situación, el 29 de octubre de 2014, de las acciones penales aun no autorizadas computadas en 2013

Nº expedientes	Situación el 29 de octubre de 2014	Deuda total
3	Pendiente de actuaciones de investigación en la Dependencia de origen	1.523.667
4	Pendiente de Informe preceptivo del Servicio Jurídico	4.821.110
10	Interpuesta Acción Penal	40.519.404
1	Expediente dado finalmente de baja y devuelto a origen (actuaciones derivación deuda)	504.330
3	Expediente dado finalmente de baja y devuelto a origen (inviabile acción penal)	9.998.224
TOTAL 21		57.366.735

(Importes en euros)

Fuente: Subdirección General de Procedimientos Especiales del Departamento de Recaudación.

3.118. Este Tribunal analizó la totalidad de los expedientes correspondientes a las acciones judiciales de tipo penal por insolvencias punibles, interpuestas durante el periodo fiscalizado. La muestra incluyó los nueve expedientes autorizados de 2012 (las otras cuatro acciones penales computadas ese año fueron solicitudes del artículo 80 del CP) y los diez expedientes correspondientes a 2013. Se ha comprobado, en todos ellos, que se incorporaron al procedimiento los documentos previstos para su tramitación, y que fueron aprobados por los órganos competentes para ello. No obstante, los plazos transcurridos entre el Informe de la Dependencia Regional y la autorización por el Director del Departamento de Recaudación para el ejercicio de la acción penal se acercan, normalmente, a los plazos de prescripción, aunque en ningún caso se han superado.

3.119. Durante el periodo fiscalizado, los órganos jurisdiccionales dictaron 21 sentencias por insolvencia punible, siete de ellas en 2012 y catorce en 2013. El origen de la deuda

sobre la que recayó sentencia en estos ejercicios se situó, de media, en torno al año 2000; y la duración de los procedimientos penales resueltos por las sentencias, desde la interposición de las acciones penales, supuso una media de más de 6 años. Las sentencias dictadas fueron favorables, desfavorables y de conformidad. Estas últimas son aquellas en las que el imputado reconoce los hechos y, por tanto, deben considerarse sentencias favorables para la AEAT. El detalle del fallo de las sentencias dictadas en los ejercicios fiscalizados se refleja en el cuadro 26.

Cuadro 26 : Tipos de sentencias por insolvencia punible durante el periodo fiscalizado

Tipo sentencia	2012		2013	
	Número	% sobre total	Número	% sobre total
Favorable	1	14%	6	43%
Conformidad	2	29%	-	0%
Desfavorable	4	57%	8	57%

Fuente: Subdirección General de Procedimientos Especiales del Departamento de Recaudación.

3.120. El análisis del contenido de las sentencias que fueron desfavorables puso de manifiesto que, de las cuatro sentencias de 2012, dos lo fueron por falta de prueba, una por existencia de cosa juzgada; otra fue archivada por desistimiento de la AEAT, al haber llegado a un acuerdo de pago aplazado de la deuda con el contribuyente. De las ocho sentencias desfavorables de 2013, tres lo fueron por falta de prueba, una por obtención de la prueba violando el derecho a la intimidad, dos por prescripción de la deuda; en una, se declaró la inexistencia de deudas con la Hacienda; y, la última fue archivada porque se realizó una dación en pago. En ninguna de las sentencias desfavorables los órganos jurisdiccionales condenaron en costas a la Agencia.

3.121. El análisis de la situación en que se encontraba la deuda reconocida en las nueve sentencias favorables, dictadas durante el periodo fiscalizado, puso de manifiesto que, de las tres sentencias dictadas en 2012, la deuda reconocida en una de ellas estaba en gestión de cobro, mientras que la reconocida en las otras dos ya se había dado de baja por incobrable. De las seis sentencias favorables de 2013, la deuda reconocida en una de ellas estaba en gestión de cobro, la reconocida en otras tres sentencias ya se había dado de baja por incobrable y, únicamente, la reconocida en las otras dos, por importe de 912.686 euros, se había ingresado efectivamente. En definitiva, una gran parte de las sentencias (12 de ellas, el 57%) fue desfavorable para la Agencia, y de las favorables, la deuda reconocida en cuatro de ellas ya se había declarado incobrable y únicamente se había cobrado la deuda reconocida en dos sentencias por un importe que, en todo el periodo fiscalizado, no alcanzó el millón de euros.

III.7. Actuaciones sobre la deuda paralizada, suspendida y afectada por procesos concursales.

III.7.1. Marco normativo y descripción de las actuaciones

3.122. Se considera deuda paralizada aquella que se mantiene en una determinada situación, evitando que pase a otro estado que se considera no deseado para su gestión. No existe un procedimiento regulado para las paralizaciones de deudas. Se trata de un recurso informático de gestión que permite evitar que, por diversas razones, se perjudique el cobro de la deuda paralizada. Los tiempos de paralización y las depuraciones que se realicen se regulan mediante Instrucciones internas del Departamento de Recaudación, y a través de las aplicaciones informáticas de la Agencia.

3.123. La deuda suspendida, por su parte, nace cuando se han recurrido ante los tribunales las liquidaciones y sanciones tributarias que la originan. La LGT prevé la suspensión de la ejecución de los actos recurridos ante los Tribunales económico-administrativos, o en vía contencioso-administrativa, así como la suspensión de las sanciones tributarias recurridas. El artículo 224 de la LGT prevé la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición; el artículo 233 la del acto impugnado en vía económico-administrativa; en ambos casos, a instancia del interesado, y si se garantiza el importe del acto recurrido. El artículo 212 de la LGT prevé que el recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá la suspensión de la ejecución de las sanciones, sin necesidad de aportar garantías. El supuesto de suspensión de sanciones es el más complejo en lo que a su revisión se refiere y da lugar a un procedimiento específico.

3.124. La suspensión producida en el recurso de reposición se puede mantener en la vía económico-administrativa, durante la tramitación del procedimiento en todas sus instancias y, en su caso, durante la tramitación del recurso judicial. La suspensión de la deuda durante los sucesivos recursos, hasta la resolución final, provoca la dilatada extensión en el tiempo en que se puede mantener esta situación de la deuda, así como las cuantías relevantes de la misma. La resolución de los recursos que mantienen la deuda suspendida puede determinar: su anulación, si se dejan sin efecto las liquidaciones que la originaron; o el final de la suspensión y la reanudación del procedimiento para ingresar el importe derivado del acto impugnado.

3.125. La deuda afectada por procesos concursales está anudada a la de los deudores incursos en esta situación. Al inicio del periodo fiscalizado había 19.884 deudores a la Hacienda Pública incursos en procesos concursales. Durante 2012, los concursos publicados en el BOE fueron 7.802; y durante 2013, se publicaron 9.157 nuevos concursos, incorporándose nuevas deudas afectadas por procesos concursales, tanto en periodo ejecutivo, como voluntario. Esta situación de la deuda estuvo, fundamentalmente, regulada en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, afectada por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. La normativa fiscal más importante se encuentra contenida en la LGT, modificada por la Ley 7/2012, y se completa con diversas resoluciones aprobadas por el Departamento de Recaudación

(como la instrucción 6/2013 sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores).

III.7.2. Planificación de estas actuaciones durante el periodo fiscalizado

3.126. Los PPR de 2012 y 2013 incluyen actuaciones de control de la deuda paralizada. El Plan Parcial de 2012 detalla el tipo de paralizaciones, y las revisiones que se deben hacer, de modo más exhaustivo que el de 2013. Este último únicamente efectúa una referencia genérica a la necesidad de incrementar el control sobre la transitoriedad de las situaciones de paralización, y la necesidad de revisar los vencimientos que se encuentren paralizados. El Plan de 2012 hizo mención a revisiones concretas de paralizaciones, como las de más de seis meses de antigüedad, las que tuvieran asociado algún recurso y las de deudores incursos en procesos concursales entre otras.

3.127. El seguimiento de las paralizaciones se hizo en el Departamento de Recaudación, que elaboró unas Instrucciones anuales especificando los atributos a seleccionar en el Info-clase de control de vencimientos para realizar un control sobre las paralizaciones. En cada uno de los dos ejercicios fiscalizados se han elaborado instrucciones sobre paralizaciones y campañas sobre las mismas. Las instrucciones fueron remitidas a las Dependencias de recaudación de las Delegaciones para que efectuasen los controles pertinentes. Además de revisar los motivos de paralización previstos por el Departamento de Recaudación, en algunas Delegaciones se hicieron revisiones de otro tipo de paralizaciones.

3.128. Las DGP de 2012 previeron dos medidas en relación a la deuda suspendida: mejorar la liquidez de las garantías ofrecidas para la suspensión de la deuda recurrida en instancias judiciales, y potenciar la colaboración con los Tribunales Económico-Administrativos. Estas medidas se repitieron sin cambios en las DGP para 2013 que, además, incidieron en la necesidad del desarrollo e impulso de nuevas tecnologías en la gestión recaudatoria que permitan la agilización de la resolución de litigios para conseguir una gestión más eficaz y una recaudación más rápida.

3.129. Los PPR de 2012 y de 2013 recogieron medidas de control de la deuda suspendida que estaba recurrida ante los Tribunales Económico-Administrativos, así como ante la jurisdicción contencioso-administrativa. En los dos ejercicios fiscalizados, la revisión se concentró en deudas con una antigüedad de más de dos años. El Departamento de Recaudación elaboró unas instrucciones, dirigidas a las Delegaciones, en las que se concretaba el control a realizar sobre las suspensiones.

3.130. Los PPR de los dos años coincidieron en la necesidad de hacer hincapié en la conservación de la vigencia de las garantías aportadas para las deudas suspendidas con garantías, así como en la agilización de las ejecuciones de las resoluciones recaídas en los distintos procedimientos. En cuanto a las deudas suspendidas sin garantía, señalaban la necesidad de mantener actualizada la información relativa a la vigencia de los recursos presentados. El Plan Parcial de 2012 describió las características que deberían reunir los vencimientos suspendidos por recursos, y previó la revisión de los supuestos en los que no

existía recurso asociado por espacio superior a seis meses desde su fecha de incorporación al sistema informático. El Plan Parcial de 2013 no incluía la descripción de la deuda suspendida a revisar; fueron las Instrucciones del Departamento de Recaudación las que acotaron sus características, que no recogieron, para ese año, la revisión de deuda sin recursos asociados.

3.131. En relación con la deuda afectada por procesos concursales, los PACTA de 2012 y 2013 introdujeron medidas para evitar un uso fraudulento de la declaración concursal y actuaciones de control sobre los procesos concursales. Previeron incentivar las investigaciones patrimoniales de la situación previa a la declaración concursal como medio para detectar posibles responsabilidades tributarias, e incentivar las acciones por insolvencias punibles de los deudores o de los administradores concursales.

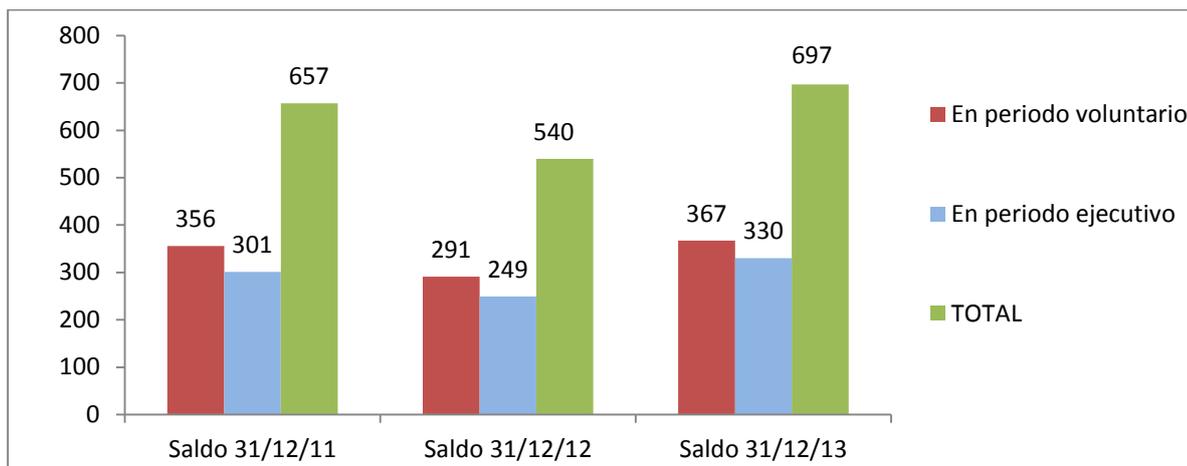
3.132. El PACTA de 2012 previó actuaciones específicas para la clasificación y seguimiento de los obligados tributarios en concurso. Las actuaciones de seguimiento de los deudores concursales se repitieron en el PACTA de 2013, pero con cambios significativos. La rendición de cuentas de los administradores concursales, la calificación del concurso, la obtención de pruebas que permitieran una calificación culpable, y el control de responsabilidades de los administradores concursales, fueron los puntos centrales de las actuaciones previstas sobre estas deudas durante 2013. El PACTA de 2013 previó, además, un seguimiento del cumplimiento de las modificaciones introducidas por la Ley 7/2012, como la inadmisión de las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de créditos contra la masa (inaplazables de acuerdo con el artículo 65.2 de la LGT), o el cumplimiento de la declaración separada de las cuotas del IVA devengadas antes y después de la fecha de declaración del concurso, y la total compensación de los saldos pendientes antes de dicha fecha. Para dar cumplimiento a las modificaciones legales introducidas por la ley 7/2012, el Departamento de Recaudación dictó la Resolución 6/2013, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y de retenciones e ingresos a cuenta de deudores en situación de concurso de acreedores.

III.7.3. Principales magnitudes

3.133. Las cifras de deuda paralizada no sufrieron variaciones relevantes durante el periodo fiscalizado. El total de deuda paralizada al principio del mismo era de 657 millones de euros y pasó a 697 millones al final del periodo. Aproximadamente la mitad de la deuda paralizada se encontraba en periodo voluntario y la otra mitad en periodo ejecutivo. Las cifras detalladas sobre la evolución de la deuda paralizada y el periodo en que se encontraba en los años fiscalizados se incorporan al Gráfico 2:

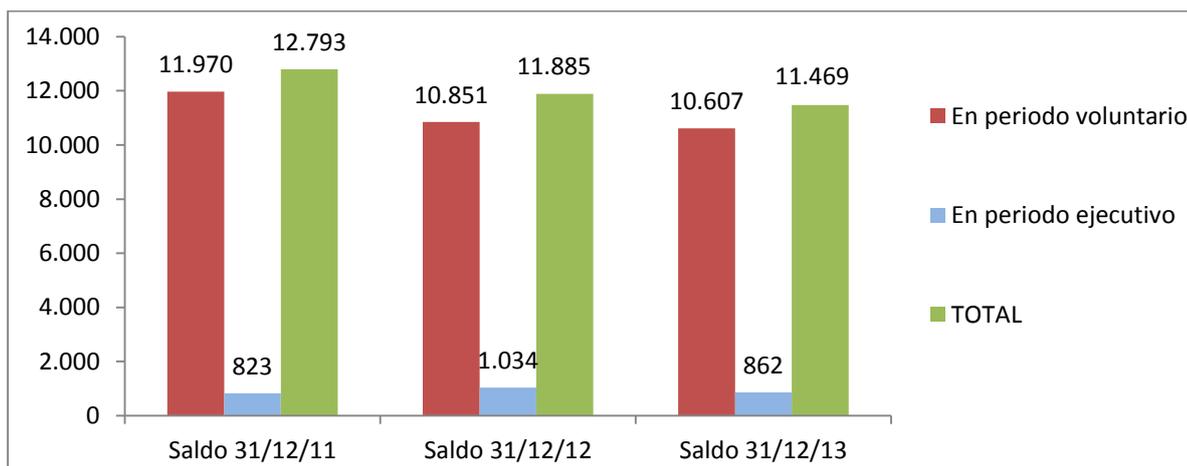
3.134. Las cifras de deuda suspendida disminuyeron un 12% durante el periodo fiscalizado, pasando de 12.793 millones de euros a 11.469 millones. La mayoría de la deuda suspendida se encontraba en periodo voluntario; la única magnitud creciente fue la deuda suspendida en periodo ejecutivo, que pasó de 823 a 862 millones de euros. Las cifras detalladas sobre la evolución de la deuda suspendida y el periodo en que se encontraba en los años fiscalizados se incorporan al Gráfico 3:

Gráfico 2: Evolución de la deuda paralizada durante el periodo fiscalizado



(En millones de euros)
Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

Gráfico 3: Evolución de la deuda suspendida durante el periodo fiscalizado

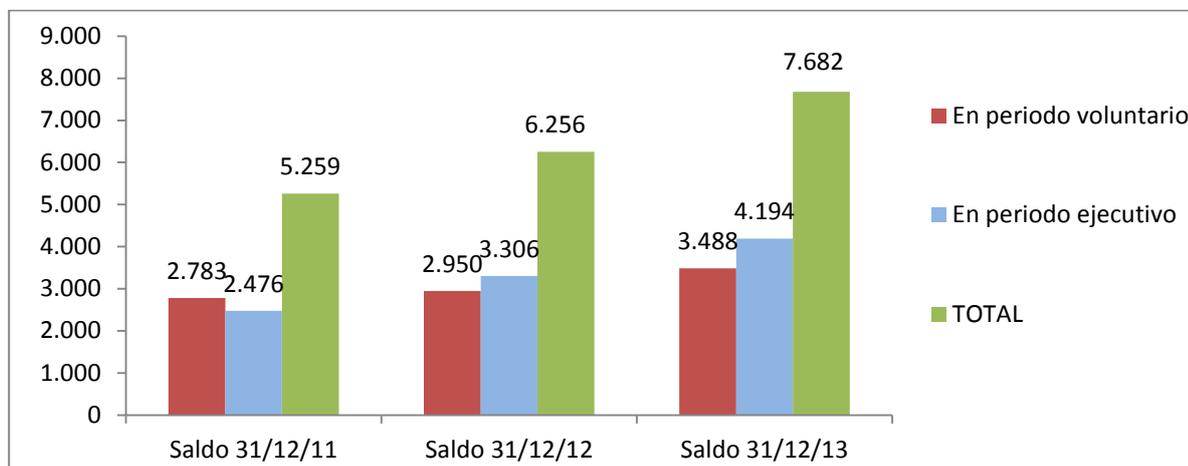


(En millones de euros)
Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

3.135. Las cifras de deuda afectada por procesos concursales fueron creciendo de manera muy significativa, en coherencia con la situación económica, durante el periodo fiscalizado. Las cifras que resultan del Zújar de Gestión Recaudatoria ponen de manifiesto un incremento muy importante en la magnitud de esta deuda (se incrementó un 46%, de 5.259 a 7.682 millones de euros); pero, también, una modificación relevante en su composición (un incremento mucho mayor de la deuda en ejecutiva). La deuda en ejecutiva afectada por procesos concursales durante el periodo fiscalizado pasó de 2.476 a 4.194 millones de euros, incrementándose casi un 70%. Además, hay que aclarar que estas cifras no incluyen toda la deuda afectada por procesos concursales, ya que parte de la deuda paralizada, suspendida, en gestión de cobro, y en otras situaciones, estaba afectada también por procesos concursales. Las cifras detalladas sobre la evolución de la deuda afectada por procesos concursales, incorporada en esta situación al Zújar de Gestión

Recaudatoria, y el periodo en que se encontraba en los años fiscalizados, se reflejan en el Gráfico 4:.

Gráfico 4: Evolución de la deuda paralizada por procesos concursales durante el periodo fiscalizado



(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

III.7.4. Análisis, valoraciones y comprobaciones de las actuaciones sobre la deuda paralizada, suspendida y afectada por procesos concursales.

3.136. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de las actuaciones sobre la deuda paralizada, suspendida y afectada por procesos concursales, durante el periodo fiscalizado, desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos. En particular han sido objeto de examen:

- El cumplimiento de la planificación.
- La evolución de la deuda suspendida.
- La antigüedad de la deuda suspendida y paralizada.
- Los resultados de las campañas de revisión de deudas suspendidas.
- Los resultados de la deuda afectada por procesos concursales.
- La gestión de la deuda afectada por procesos concursales.

3.137. La revisión, el 22 de marzo de 2012, de un convenio de 28 de octubre de 1999, tuvo por objeto la mejora y actualización de los medios técnicos necesarios para la consecución de la cesión mutua de información entre la Agencia y los Tribunales Económico-Administrativos, posibilitando la recepción por vía telemática de las resoluciones dictadas. Con esta adenda se avanzó en el cumplimiento de las previsiones de la planificación sobre la mejora de la colaboración con los Tribunales Económicos-Administrativos, la agilización de la ejecución de las resoluciones y sentencias sobre las deudas suspendidas por recurso y la mejora del control y seguimiento de las mismas. La planificación también previó la necesidad de mantener la vigencia de las garantías de las deudas suspendidas, aunque

las Instrucciones del Departamento de Recaudación no desarrollaron estas actuaciones ni se concretaron datos sobre sus resultados.

3.138. En 2012 se previó la revisión de vencimientos de deuda suspendida que no tenían recurso asociado ni garantía. La previsión de 2012 afectó a 1.498 vencimientos de este tipo, por un importe de 21 millones de euros. En 2013 no se previó revisión alguna de estos vencimientos de deuda suspendida. El Tribunal comprobó la situación que tenían, en julio de 2014, los vencimientos sin recurso asociado, con antigüedad superior a seis meses y sin garantía, cuya suspensión se había acordado durante 2013. En esa fecha los vencimientos en esa situación se habían incrementado hasta 22.856, por un importe de 277 millones de euros, lo que pone de manifiesto la necesidad de mantener la previsión de estas actuaciones en la planificación y continuar con este tipo de revisiones.

3.139. Las comprobaciones efectuadas para comprobar si se realizó el impulso de las derivaciones de responsabilidad a los administradores concursales, previsto en la planificación, pusieron de manifiesto la apertura, con esta finalidad, de 30 expedientes en 2012, por importe de 6 millones de euros, y 37 expedientes en 2013, por importe de 2 millones. Durante estos años solo hubo un pronunciamiento judicial contra administradores concursales, que fue favorable a la Agencia, por una deuda originada en los ejercicios 1992 y 1993. En cuanto a acciones penales por insolvencias punibles relacionadas con procesos concursales, únicamente se ejercitó una acción en cada año fiscalizado; la de 2012 consistió solo en una personación en un proceso penal por alzamiento de bienes, que se limitó a la adhesión a una causa ya existente.

3.140. Durante estos años disminuyeron las cifras de deuda suspendida. Los importes sobre los que se levantó la suspensión, en cada uno de los años fiscalizados (4.197 y 3.627 millones de euros, respectivamente), superaron los importes de deuda suspendida en cada uno de ellos (3.336 y 3.211 millones de euros, respectivamente). En consecuencia, se produjo la disminución de la deuda suspendida que se refleja en el gráfico 3. Los datos sobre la deuda suspendida, junto con aquella cuya suspensión fue levantada en cada uno de los ejercicios, reflejando la evolución de esta magnitud, se contienen en el cuadro 27.

Cuadro 27 : Deuda suspendida y deuda cuya suspensión fue levantada durante el periodo fiscalizado

Ejercicio	2012	2013
Deuda suspendida a principios del ejercicio	12.792	11.885
Deuda suspendida durante el ejercicio	3.336	3.211
Deuda cuya suspensión fue levantada	4.197	3.627
Deuda suspendida a fin del ejercicio	11.885	11.469

(En millones de euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

3.141. El análisis del detalle de la deuda cuya suspensión fue levantada durante el periodo no ofrece, sin embargo, resultados positivos desde el punto de vista de su cobro. Se ingresaron 908 millones de euros en 2012 (el 22% de la deuda sobre la que se levantó la suspensión), y 1.336 millones de euros en 2013 (el 37% de esa deuda). Por el contrario, fueron mucho mayores las anulaciones de deuda y, en consecuencia, los importes de deuda cancelada sin ingreso, 2.391 millones de euros en 2012, y 1.757 millones en 2013. Además, otros importes relevantes tuvieron que aplazarse, declararse incobrables y en otras situaciones. Ello puede originar que terminen también en cancelación sin ingreso. El detalle de los resultados obtenidos de la deuda cuya suspensión fue levantada durante el periodo fiscalizado se incorpora al cuadro 28.

Cuadro 28 : Resultado de la deuda cuya suspensión fue levantada durante el periodo fiscalizado

Ejercicio	2012	2013
Ingreso	908	1.336
Anulación	2.391	1.757
Incobrable	40	53
En compensación	13	2
Aplazamiento	147	56
Otras	698	424
Total	4.197	3.628

(En millones de euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

3.142. El análisis de la información sobre las deudas suspendidas y paralizadas, clasificando la deuda por el año en el que se produjo la suspensión o la paralización, permite a este Tribunal valorar la antigüedad de la misma y la eficacia de su revisión. Así, durante el periodo fiscalizado, sobre todo en 2012, se levantó la suspensión de deuda muy antigua (aunque ya se ha señalado que gran parte de la misma acabó siendo anulada y cancelada sin ingreso). La deuda suspendida, anterior a 2003, que al inicio del periodo ascendía a 1.583 millones de euros, se redujo a 60 millones de euros al final del mismo; la de 2004, se redujo de 702 a 80 millones de euros; y la de 2005, de 618 a 84 millones de euros. El detalle de las cifras sobre la antigüedad de la deuda suspendida, y sobre los resultados de su revisión, se contiene en el cuadro 29. A 31 de diciembre de 2013, también existía deuda paralizada desde antes de 2003 por importe de casi 14 millones de euros, y deuda paralizada en 2005, por 20 millones. En definitiva, en distintos procedimientos se mantienen importes relevantes de deuda suspendida y paralizada de fechas muy antiguas, con riesgo de acabar siendo canceladas sin ingreso.

Cuadro 29: Datos sobre la antigüedad y revisión de la deuda suspendida

Año de la suspensión	Deuda suspendida en septiembre de 2014	Deuda suspendida el 31/12/2013	Deuda suspendida el 31/12/2012	Deuda suspendida el 31/12/2011
Antes de 2003	46	60	395	1.583
2004	64	80	242	702
2005	67	84	314	618
2006	173	209	536	1.151
2007	329	386	684	906
2008	274	305	690	900
2009	856	913	1.411	1.682
2010	1.433	1.503	2.260	2.652
2011	1.838	1.927	2.965	2.598
2012	2.579	2.656	2.388	
2013	3.288	3.349		
TOTAL	10.947	11.469	11.885	12.792

(En millones de euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

3.143. Cada uno de los años fiscalizados se realizó una campaña de revisión de deuda suspendida. La campaña de 2012 fue más ambiciosa que la de 2013; así, el número de vencimientos a revisar se fijó en 25.775 para el primero de estos años, y en 16.920, para el segundo. Los vencimientos de deuda suspendida, efectivamente revisados, fueron 11.812 en 2012, y 12.104 en 2013, aunque el 46% de los vencimientos revisados este año provenían de la campaña anterior. Las comprobaciones sobre los resultados económicos de estas campañas ofrecen importes relativamente bajos de ingresos obtenidos como consecuencia de la revisión. El importe de los vencimientos revisados en 2012 alcanzó los 2.982 millones de euros, de los que se cobraron 571 millones. En 2013, el importe de los vencimientos revisados alcanzó 3.307 millones de euros, de los que se cobraron 337 millones. En cambio, fueron mucho más relevantes los importes de anulación de deuda y de confirmación de la suspensión de la deuda, obtenidos como consecuencia de su revisión. El desglose de los resultados económicos obtenidos de las campañas de revisión de deuda suspendida se refleja en el cuadro 30.

Cuadro 30: Resultados económicos de las campañas de revisión de deuda suspendida

Ejercicio	2012		2013	
	Importe	%	Importe	%
Ingresos de la deuda revisada y levantada la suspensión	571	19%	337	10%
Revisados y confirmada la suspensión	768	26%	1.901	58%
Anulaciones	1.204	40%	690	21%
Solicitud de aplazamiento	39	1%	36	1%
Incobrable y otras causas	138	5%	96	3%
Pendientes en gestión de cobro	262	9%	247	7%
Importe total revisado	2.982	100%	3.307	100%

(En millones de euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

3.144. Este Tribunal comprobó los resultados de la gestión de la deuda afectada por procesos concursales, analizando la deuda que se canceló durante el periodo fiscalizado. En 2012, se cancelaron 1.442 millones de euros de deuda afectada por procesos concursales y, en 2013, 1.984 millones. Sin embargo, la deuda cancelada con ingreso apenas ascendió a 582 millones de euros en 2012, y 572 millones en 2013, mientras que las cuantías más relevantes fueron canceladas sin ingreso, por anulaciones de deuda y declaración de crédito incobrable. También hubo expedientes en los que se autorizó la suscripción de los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal y en los que se acordó, con las garantías que se estimaron oportunas, unas condiciones singulares de pago. Algunos de los convenios aprobados incluyeron una quita de la deuda tributaria; los importes de la deuda cancelada por quita en los años fiscalizados ascendieron a 17 y 33 millones de euros, respectivamente. El detalle de las cifras obtenidas de la gestión de la deuda afectada por procesos concursales se incorpora al Cuadro 31.

Cuadro 31 : Resultado de la gestión de la deuda afectada por procesos concursales

Ejercicio	2012	2013
Ingresos	582	572
Anulaciones	179	512
Incobrables/rehabilitaciones	517	744
Quitas	17	33
Otras causas	147	123
Total cancelado	1.442	1.984

(En millones de euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT

3.145. Mediante Instrucciones del Departamento de Recaudación se fijaron las actuaciones a realizar respecto a obligados tributarios en proceso concursal. Estas Instrucciones clasificaron los concursos atendiendo, fundamentalmente, a su importe y a algunas características de los concursados. Se distinguió entre concursos de seguimiento completo y de seguimiento mínimo, y se establecieron las pautas de actuación a seguir en las Dependencias Regionales de Recaudación y en la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, exigiendo mucha mayor dedicación de medios de la Agencia los de seguimiento completo. Durante el periodo fiscalizado se ha ido produciendo un incremento relevante de los procedimientos de seguimiento completo, que pasaron de 6.863, en 2011, a 8.726, en 2012. La instrucción 3/2013, del Departamento de Recaudación, para evitar este incremento, amplió la cuantía de clasificación de los procedimientos de concurso de seguimiento completo, previendo que con esta modificación, el número de deudores en procesos concursales con seguimiento completo disminuiría a 3.951.

3.146. Las comprobaciones efectuadas permiten concluir que 4.139 procedimientos dejaron de tener un seguimiento completo y pasaron a tener un seguimiento mínimo tras esta modificación. Esta manera de proceder que, en definitiva, consistió en disminuir el seguimiento de los procesos concursales, adaptó la gestión de los concursos a los medios destinados a ello. Este Tribunal comprobó que, a 15 de septiembre de 2014, el personal del Departamento de Recaudación destinado en las unidades concursales apenas era de

148 funcionarios, insuficiente a la vista de la mayor complejidad de estas situaciones y de que muchos aspectos de esta gestión no permiten un tratamiento informático masivo. No obstante, en 2013 se desarrollaron herramientas informáticas para la gestión de los concursos, complementarias a otras ya existentes con anterioridad. El desarrollo de estas herramientas facilita la gestión de los expedientes e integra información proveniente de otras áreas, como la relativa a los responsables solidarios y subsidiarios del deudor concursado.

III.8. Enajenaciones y adjudicaciones de bienes

III.8.1. Marco normativo y descripción de las actuaciones

3.147. Estas actuaciones consistieron en la realización de los bienes y derechos de los contribuyentes que no habían satisfecho sus deudas con la Hacienda Pública. Su finalidad fue aplicar los ingresos obtenidos a la cancelación de esas deudas. Los bienes enajenados procedieron, fundamentalmente, de los embargos realizados por la propia Agencia sobre los bienes de los deudores y, en segundo lugar, de la ejecución de las garantías y bienes hipotecados por los propios contribuyentes para asegurar el cumplimiento de sus obligaciones.

3.148. En el ámbito de la Administración tributaria la normativa reguladora de los embargos se contiene en los artículos 169 a 171 de la LGT y en los artículos 75 a 93 del RGR. Las enajenaciones de los bienes embargados y las adjudicaciones de bienes al Estado se encuentran reguladas en el artículo 172 de la LGT y en los artículos 97 a 112 del RGR. Esta normativa fue desarrollada por la Instrucción 5/2013 del Departamento de Recaudación, de 5 de diciembre de 2013, sobre tramitación de subastas en el procedimiento de recaudación, que concretó aspectos muy relevantes sobre estas actuaciones pero que, por su fecha, no fue aplicable en el periodo fiscalizado. La Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación y la Instrucción que la desarrolla, creó un Equipo o Unidad Regional de Subastas en las distintas Dependencias Regionales de Recaudación.

3.149. Los procedimientos legales para las enajenaciones y adjudicaciones de bienes embargados son: a) subasta pública; b) concurso; c) adjudicación directa; y d) adjudicación a la Hacienda Pública. En estos procedimientos, los bienes se pueden liberar en cualquier momento anterior a su adjudicación si el obligado al pago extingue su deuda y las costas; en ese supuesto se suspende la realización del procedimiento de enajenación. Durante el periodo fiscalizado la Agencia utilizó los distintos procedimientos señalados, excepto el concurso.

3.150. La subasta es el procedimiento ordinario de adjudicación de bienes embargados y procede siempre que no sea aplicable, expresamente, otra forma de adjudicación. Desde el año 2001 la AEAT permite participar de forma telemática en la mayoría de los procedimientos de enajenación forzosa que tramita. La aplicación permite, tanto la

presentación de las ofertas, como la constitución de depósitos, la retirada de los mismos, y la participación online en las subastas celebradas en las distintas Delegaciones. La subasta se celebra en acto público y pueden participar todas aquellas personas que constituyan un depósito por importe como mínimo del 20% del tipo de la subasta (aunque se puede solicitar la reducción hasta el 10%).

3.151. Cuando en la primera subasta no se cubra la deuda y queden bienes sin adjudicar, la Mesa puede: a) anunciar la iniciación del trámite de adjudicación directa, que se llevará a cabo dentro del plazo de seis meses contados desde ese momento (artículo 107 del RGR); o b) acordar la celebración de una segunda licitación, previa deliberación sobre su conveniencia. Si se acuerda la procedencia de celebrar una segunda subasta, se anuncia de forma inmediata, y se admiten pujas que cubran el nuevo tipo, (el 75 por ciento del tipo de subasta en primera licitación). Los bienes no adjudicados en esta segunda subasta se someten al trámite de adjudicación directa.

3.152. La adjudicación directa de los bienes o derechos embargados procede: a) después de realizada la subasta o el concurso cuando queden bienes o derechos sin adjudicar; b) cuando se trate de productos perecederos o existan otras razones de urgencia justificadas en el expediente; y c) en otros casos en los que no sea posible o no convenga promover concurrencia por razones justificadas en el expediente. El órgano de recaudación competente debe proceder, en el plazo de seis meses, a realizar las gestiones conducentes a la adjudicación directa de los bienes en las mejores condiciones económicas, utilizando los medios que considere más ágiles y efectivos. Podrá acordarse la participación por vía telemática y exigir a los interesados un depósito en la cuantía que se estime adecuada.

3.153. El precio mínimo de adjudicación directa se fija del modo siguiente: a) cuando los bienes hayan sido objeto de concurso o de subasta con una sola licitación, el tipo del concurso o de la subasta; b) cuando los bienes hayan sido objeto de subasta con dos licitaciones, no existe precio mínimo; y c) cuando los bienes no hayan sido objeto de concurso o subasta, se valorarán con referencia a precios de mercado y se tratará de obtener, al menos, tres ofertas; y si las ofertas no alcanzan el valor señalado, podrá existir adjudicación sin precio mínimo. La Instrucción 5/2013 introdujo la necesidad de autorización del Departamento de Recaudación en las adjudicaciones directas, cuando el importe de la oferta más alta recibida fuese inferior al 40% del tipo de subasta y la valoración del bien superior a 75.000 euros.

3.154. La adjudicación de bienes y derechos a la Hacienda Pública se encuentra regulada en los artículos 108, 109 y 110 del RGR y en el artículo 172.2 de la LGT. Este último artículo señala que el procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación. La adjudicación se acuerda por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 por ciento del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación. Cuando los bienes embargados, o sobre los que se hubiese constituido garantía, fuesen integrantes del patrimonio histórico español o cuando

en el procedimiento de enajenación no se hubieran adjudicado alguno o algunos de los bienes embargados, el órgano de recaudación competente puede proponer de forma motivada su adjudicación a la Hacienda pública en pago de las deudas no cubiertas.

3.155. Los procedimientos de enajenación descritos comienzan con unas actuaciones previas, que incluyen: a) la valoración de los bienes y su notificación al obligado tributario; b) el requerimiento de los títulos de propiedad; c) la formación de lotes; d) la emisión del acuerdo de enajenación, (que también se debe notificar a los interesados); y d) el anuncio de la subasta. La subasta se anuncia en la Delegación o Administración a la que esté adscrito el deudor, pudiéndose acordar la publicación de la misma a través de cualquier medio que se estime adecuado para fomentar la concurrencia en la subasta. Realizada la notificación y el anuncio de la subasta, para la celebración de esta deben transcurrir 15 días como mínimo.

3.156. El anuncio de la subasta se publica en los boletines oficiales atendiendo al valor de los bienes a enajenar, en virtud de los criterios establecidos en la Orden HAP/2597/2012, de 28 de noviembre. Cuando el valor del bien supere el importe de un millón de euros, el anuncio de subasta se publica en el boletín oficial correspondiente a la demarcación territorial del órgano de recaudación al que esté adscrito el obligado al pago. Si el valor supera los diez millones de euros, la subasta se anuncia, además, en el BOE. El órgano de recaudación competente puede también acordar la publicación en los ayuntamientos de los lugares donde estén situados los bienes, en medios de comunicación de gran difusión, en publicaciones especializadas y en cualquier otro medio adecuado al efecto y, si se trata de bienes inmuebles, en el boletín oficial correspondiente al lugar donde estén situados.

III.8.2. Planificación de estas actuaciones durante el periodo fiscalizado

3.157. Las DGP de 2012 prevén potenciar la utilización de medios telemáticos que permitan el envío de los mandamientos de embargo a los Registros de la Propiedad y Mercantiles, así como los intercambios de información con estos Registros. En cuanto a los procedimientos de enajenación de bienes, prevén reducir demoras y mejorar la publicidad, con el fin de conseguir un incremento de la concurrencia a los procedimientos y mejorar los resultados económicos obtenidos. Las DGP de 2013 insisten en la mejora de la remisión telemática, al Registro de la Propiedad, de los mandamientos de anotación, prórroga y cancelación de las órdenes de embargo, así como al Registro Mercantil de las bajas y rehabilitaciones en el índice de entidades.

3.158. Los Planes de Objetivos de los dos ejercicios fiscalizados reflejaron los importes recaudados por las enajenaciones y adjudicaciones directas en el indicador 9, “recaudación ejecutiva”. Dentro de este indicador se incluyó el de “ingresos por enajenaciones”. No se establecieron cifras de referencia para los años fiscalizados en el citado indicador.

III.8.3. Principales magnitudes

3.159. Los datos que reflejan los resultados obtenidos por las enajenaciones y adjudicaciones de bienes, durante el periodo fiscalizado, así como los procedimientos de enajenación utilizados, se reflejan en el Cuadro 32. Lo primero que hay que destacar es que los ingresos obtenidos de las enajenaciones de los bienes de los contribuyentes crecieron durante el periodo fiscalizado, pasando de poco más de 25 millones de euros en 2012, a casi 28 millones en 2013. Las cuantías más importantes se obtuvieron mediante adjudicaciones directas (más de 19 millones de euros en 2012 y casi 23 millones en 2013). Estos importes cuadruplicaron a los obtenidos mediante subastas (casi seis millones de euros en 2012 y poco más de cinco millones en 2013). Además, mientras los ingresos obtenidos de adjudicaciones directas crecieron un 17% de un año a otro, los obtenidos de subastas se redujeron un 13%.

Cuadro 32 : Resultados de las enajenaciones de bienes y procedimientos utilizados durante el periodo fiscalizado

TIPO DE PROCEDIMIENTO DE ENAJENACIÓN	Nº Lotes ofertados		Nº Lotes adjudicados		Importe adjudicación	
	2012	2013	2012	2013	2012	2013
Subastas	3.761	3.898	344	318	5.788.799	5.039.850
Adjudicación directa	2.284	3.224	1.112	1.354	19.393.419	22.675.392
Concurso	-	-	-	-	-	-
Adjudicación Hacienda	-	5	-	5	-	50.034
TOTAL	6.045	7.127	1.456	1.677	25.182.218	27.765.276

(Importe en euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT, Zújar de Adjudicatarios y Zújar Enajenaciones.

3.160. El análisis de los datos sobre los procedimientos de enajenación permite concluir que, igual que sucede con los ingresos, el número de lotes adjudicados de forma directa cuadruplica a los adjudicados mediante subasta (en 2013, 318 lotes mediante subasta y 1.354 mediante adjudicación directa). Que exista la misma relación entre el número de lotes adjudicados y los ingresos obtenidos, por uno y otro procedimiento, viene a indicar que la importancia cuantitativa de unos lotes y otros fue muy similar. Por otra parte, el número de lotes ofertados a través de subastas fue superior al ofertado mediante adjudicación directa. Sin embargo, se adjudicaron menos del 10% de los lotes ofertados mediante subasta, mientras que lo hicieron casi la mitad de los ofertados por adjudicación directa.

III.8.4. Análisis, valoraciones y comprobaciones sobre las enajenaciones y adjudicaciones de bienes por la AEAT.

3.161. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de las actuaciones sobre las enajenaciones y adjudicaciones de bienes por la AEAT, durante el periodo fiscalizado, desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de los controles internos establecidos, de su adecuación a los principios de buena gestión y de los resultados obtenidos. En particular han sido objeto de examen:

- El cumplimiento de la planificación.
- La tramitación de las diligencias de embargo.
- El cumplimiento de los plazos en el procedimiento de adjudicación directa de bienes.
- La eficacia de las subastas.
- Los importes de adjudicación de las subastas.
- La eficacia de los procedimientos de enajenación directa.
- Los importes obtenidos en las enajenaciones directas.
- La insuficiencia de ofertas en las adjudicaciones directas.
- Las adjudicaciones a un mismo adjudicatario.

3.162. Este Tribunal ha comprobado el cumplimiento de las líneas de actuación previstas en las Directrices Generales de la Planificación. Se ha comprobado que se han impulsado los medios telemáticos en las relaciones con los Registros de la Propiedad y Mercantiles. A partir de noviembre de 2012 se realizaron las modificaciones informáticas necesarias para el envío por vía telemática a los Registros de la Propiedad de los mandamientos de anotación, prórroga y cancelación de las órdenes de embargo de bienes muebles e inmuebles, así como al Registro Mercantil de las bajas y rehabilitaciones en el índice de entidades; también se ha recibido por la misma vía, la información de vuelta de tales registros.

3.163. La planificación preveía la adopción de medidas para suprimir las trabas que pudieran ralentizar los procedimientos de enajenación forzosa, para reducir demoras, y para mejorar la publicidad de las subastas, con el fin de conseguir un incremento de la concurrencia y mejorar los resultados económicos de las mismas. Entre las medidas adoptadas hay que destacar el dictado de la Instrucción 5/2013, de diciembre, del Departamento de Recaudación, sobre tramitación de subastas. En la que se incluyen medidas para agilizar la tramitación de los procedimientos de enajenación, tanto el envío de expedientes, como el inicio de los procedimientos, y se establecen protocolos internos para valorar la procedencia de la adjudicación de determinados bienes por el precio ofertado en los procedimientos de adjudicación directa. En cuanto a la mejora de los procedimientos de publicidad, se ha verificado que se han publicado previamente en la página web de la Agencia los datos sobre el importe de salida, fecha de celebración de la subasta, datos registrales y descripción de los lotes de bienes a subastar. Asimismo, se ha comprobado en las bases de datos de subastas (Zújar de enajenaciones) que todos los lotes incluidos en los procedimientos de subastas han sido publicados en internet.

3.164. Este Tribunal ha obtenido datos sobre el estado de tramitación en que se encontraban las diligencias de embargo generadas en 2012 y 2013. Se han puesto de manifiesto porcentajes importantes de diligencias de embargo que aún se encontraban en fases previas a la inscripción de la traba en los registros correspondientes. Estos porcentajes eran altos, tanto en las diligencias de embargo de bienes muebles, como de inmuebles. Aunque en los embargos de inmuebles eran mucho menores, siguen siendo muy relevantes, por los efectos que tiene la publicidad registral sobre este tipo de trabas. Los datos obtenidos se reflejan en el Cuadro 33.

Cuadro 33 : Estado de tramitación en que se encontraban las diligencias de embargo de 2012 y 2013 a fecha noviembre de 2014

Nº Total de las diligencias de embargo sobre muebles e inmuebles		Situación de las Diligencias en Noviembre de 2014					
		Generada	%	Emitida	%	Notificada	%
Ejercicio 2012							
Sobre muebles	107.489	130	0,12%	82	0,08%	46.788	43,53%
Sobre inmuebles	24.239	195	0,80%	114	0,47%	1.849	7,63%
Ejercicio 2013							
Sobre muebles	86.910	166	0,19%	57	0,07%	48.156	55,41%
Sobre inmuebles	26.269	232	0,88%	171	0,65%	2157	8,21%

Fuente: Zújar de Diligencias de embargo. Consulta realizada en noviembre de 2014.

3.165. En la fecha en la que se hicieron las comprobaciones, permanecían en fase de notificación al deudor, sin haber sido todavía inscritas en el registro correspondiente, el 45% del total de las diligencias de embargo sobre bienes muebles generadas en 2012; y sin inscribir en el registro de la propiedad, el 8% del total de las diligencias de embargo sobre bienes inmuebles. En relación con las generadas en 2013, permanecían, sin haber sido todavía inscritas, el 60% del total de las diligencias de embargo sobre bienes muebles; y sin haber sido inscritas en el registro de la propiedad, el 8% del total de las diligencias de embargo sobre bienes inmuebles. Los datos anteriores ponen de manifiesto la necesidad de reforzar el control sobre las diligencias en curso y sobre los deudores que permanecen en una misma fase de embargo durante un largo periodo de tiempo.

3.166. El artículo 107.3 del RGR establece un plazo de seis meses para realizar las gestiones conducentes a la adjudicación directa de los bienes, después de realizada la subasta o el concurso, cuando queden bienes o derechos sin adjudicar. Se han detectado retrasos en los procedimientos de adjudicación directa celebrados en las Dependencias Regionales de Recaudación, aunque sí se celebraron en plazo los de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Los datos obtenidos se reflejan en el Cuadro 34. En el ejercicio 2012, ha existido demora en la celebración del 19% de los procedimientos de adjudicación directa, porcentaje que aumentó al 38% en 2013.

Cuadro 34 : Plazos entre las subastas declaradas desiertas y la adjudicación directa de los bienes

Nº total de expedientes adjudicados por adjudicación directa		Nº de expedientes por tiempo transcurrido desde la subasta			
		Menos de 6 meses		Más de 6 meses	
		Nº	%	Nº	%
Adjudicaciones 2012	1.112	894	81%	218	19%
Adjudicaciones 2013	1.354	907	67%	447	33%

Fuente: Zújar de adjudicatarios y Zújar de enajenaciones

3.167. Este Tribunal ha efectuado comprobaciones sobre distintas fases de los procedimientos de enajenación de bienes en las que existen actuaciones potestativas de los órganos de recaudación. En algunos de estos casos se ha constatado que no se han utilizado criterios uniformes, y que no existen ni protocolos ni normas internas de aplicación. La decisión se dejó, en cada caso, al criterio del órgano de recaudación competente. Así, la exigencia de un depósito previo, en los procedimientos de adjudicación directa, es potestativo según dispone el artículo 107.3 del RGR. En el periodo fiscalizado, ha habido procedimientos en los que se ha exigido el depósito, y otros en los que no; además, no han existido criterios uniformes sobre la cuantía de estas garantías.

3.168. Lo mismo sucede con la publicidad que se debe dar a los procedimientos de enajenación, que se regula en el artículo 106 del RGR. Este precepto establece unos criterios para determinar el anuncio de las subastas en las oficinas del órgano de recaudación, aunque deja a criterio del mismo la realización de la publicidad por otros medios. Estas decisiones se tomaron discrecionalmente, en cada caso, por las Dependencias Regionales de Recaudación; hubo algunas que publicaron los procedimientos de enajenación en revistas especializadas, medios de comunicación de gran difusión e, incluso, realizaron buzoneo de las enajenaciones; otras sin embargo, no utilizaron ninguno de estos medios.

3.169. El artículo 99.4e) del RGR regula los depósitos para participar en las subastas estableciendo un máximo del 20%, y un mínimo del 10%, del tipo de la subasta. Tampoco en este caso existieron normas comunes sobre los depósitos a realizar para participar en las subastas, ni sobre los motivos de la aceptación de la reducción del porcentaje del tipo de subasta que se debe exigir como depósito, ni sobre el número de veces que se debe intentar la enajenación de los bienes embargados por la Hacienda. En cada caso concreto los órganos de recaudación aplicaron sus propios criterios y tuvieron la potestad de aceptar o no los depósitos entregados dentro de los límites legales.

3.170. Para valorar la eficacia de los procedimientos de enajenación, este Tribunal ha obtenido datos que relacionan el número de lotes adjudicados con los ofertados en cada uno de los ejercicios fiscalizados. Del mismo modo, para valorar la eficacia de la recuperación de la deuda pendiente, se han obtenido datos que permiten relacionar el ingreso efectivo obtenido con la enajenación de los bienes, con el importe por el que salieron a licitación. Los datos obtenidos se reflejan en el Cuadro 35. Utilizando las cifras

totales, se puede concluir que la eficacia de los procedimientos de enajenación ha sido reducida. Se produjo la adjudicación del 24% de los lotes ofertados en ambos ejercicios. En cuanto a las cantidades obtenidas con las adjudicaciones, alcanzaron el 5% del importe en primera licitación, en el ejercicio 2012, y apenas el 3%, en el ejercicio 2013. El importe en primera licitación se obtiene de la suma de las valoraciones de los bienes que integran el lote, minorado en la suma de las cargas de esos mismos bienes.

Cuadro 35 : Eficacia de los procedimientos de enajenación en los ejercicios 2012 y 2013

PROCEDIMIENTO	Nº Lotes ofertados	Nº de lotes adjudicados	%	Importe 1ª Licitación	Importe adjudicación	%
Ejercicio 2012						
Subastas	3.761	344	9%	333.226.865	5.788.800	2%
Adjudicación directa	2.284	1.112	49%	183.468.672	19.393.419	11%
TOTAL	6.045	1.456	24%	520.900.107	25.182.219	5%
Ejercicio 2013						
Subastas	3.898	318	8%	486.283.715	5.039.850	1%
Adjudicación directa	3.224	1.354	42%	432.069.078	22.675.392	5%
TOTAL	7.122	1.672	24%	918.352.793	27.715.242	3%

(Importe en euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT, Zújar de adjudicatarios y Zújar de enajenaciones.

3.171. Los análisis sobre la eficacia de las subastas resultan de los datos obtenidos sobre las que fueron suspendidas por haberse ingresado el importe de la deuda antes de su celebración, y sobre las que fueron efectivamente celebradas, adjudicándose los bienes subastados. De los 7.659 lotes de bienes ofertados mediante subasta durante el periodo fiscalizado, fueron adjudicados 662 lotes, apenas el 9% de los que se intentaron enajenar. Por otra parte, se suspendieron, por haberse ingresado el importe de la deuda antes de su celebración, las subastas correspondientes a 195 lotes (menos del 3% de los ofertados). El desglose por años de los datos sobre los lotes ofertados mediante subasta y los que fueron adjudicados y suspendidos se incorporan al Cuadro 36.

Cuadro 36 : Eficacia de las subastas por número de lotes

Ejercicio	Nº lotes ofertados mediante subasta	Lotes suspendidos por ingreso		Lotes adjudicados	
		Nº de lotes	%	Nº de lotes	%
2012	3.761	103	3%	344	9%
2013	3.898	92	2%	318	8%
TOTAL	7.659	195	3%	662	9%

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT.

3.172. Los datos obtenidos sobre la DCGC pusieron de manifiesto que, en esta Delegación, todas las subastas celebradas en los ejercicios 2012 y 2013 han quedado desiertas. En 2012, se ofertaron un total de 21 lotes, con un importe de primera licitación de 2.067.935 euros, y en 2013, 16 lotes, por un importe de primera licitación de 6.211.235 euros, sin que se adjudicara ninguno de ellos.

3.173. Si atendemos al valor de los bienes todavía descende más la eficacia de las subastas. Únicamente se adjudicaron bienes por poco más del 1% del importe en primera licitación del total de los lotes ofertados. El importe de las subastas que se suspendieron, por haberse ingresado la deuda, ascendió al 4% del valor en primera licitación del total de los lotes ofertados. El desglose por años de los datos sobre el importe de los lotes ofertados mediante subasta, y de los que fueron adjudicados y suspendidos, se incorporan al Cuadro 37.

Cuadro 37 : Eficacia de las subastas por importes obtenidos

Ejercicio	Importe 1ª Licitación de los lotes ofertados	Lotes suspendidos por ingreso		Lotes adjudicados	
		Importe de los lotes	%	Importe de los lotes	%
2012	333.226.865	16.626.369	5%	5.788.800	2%
2013	486.283.715	17.138.336	4%	5.039.850	1%
TOTAL	819.510.580	33.764.705	4%	10.828.650	1%

(Importes en euros)

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT.

3.174. Este Tribunal ha comprobado también los importes de adjudicación de los lotes adjudicados mediante subasta durante el periodo fiscalizado. La primera conclusión que se obtiene es que casi el 40% de los lotes se adjudicaron al 75% de su valoración. Como se ha indicado, se pudieron adjudicar pocos lotes (apenas el 9% de los ofertados), y de ellos, (casi el 40%) lo fueron por el importe mínimo al que se puede hacer la adjudicación; por lo tanto, en esas subastas, hubo una sola puja. Además, en más del 60% de los lotes, la adjudicación se hizo por debajo de la valoración de los bienes. El desglose por años de los datos sobre el importe de adjudicación de los lotes se incorpora al Cuadro 38.

Cuadro 38 : Porcentaje sobre su valoración al que se adjudicaron los lotes mediante subasta

Nº de lotes adjudicados		Porcentaje sobre la valoración de los bienes (importe de la primera licitación) al que se adjudicaron los lotes mediante subasta					
		Adjudicados al 75%	%	Adjudicados entre el 75% y el 100%	%	Adjudicados por encima del 100%	%
2012	344	179	52%	88	26%	77	22%
2013	318	118	37%	83	26%	117	37%
TOTAL	762	297	39%	171	22%	194	39%

Fuente: Zújar de enajenaciones.

3.175. Las comprobaciones efectuadas sobre la eficacia de las adjudicaciones directas de bienes han puesto de manifiesto que, de los 5.508 lotes de bienes ofertados mediante adjudicación directa, fueron adjudicados 2.466, el 45% de los que se intentaron enajenar. La eficacia, sin embargo, disminuye mucho si se consideran los importes de los lotes enajenados, ya que las adjudicaciones directas se efectuaron a precios bajos en relación con la valoración de los bienes. Así, el importe de los lotes adjudicados apenas llegó al 7% del importe en primera licitación del total de los ofertados. El desglose por años de los

datos sobre los lotes ofertados y adjudicados mediante adjudicación directa de bienes, y sus importes, se incorporan al Cuadro 39.

Cuadro 39 : Eficacia de las adjudicaciones directas de bienes

Ejercicio	Nº lotes ofertados mediante adjudicación directa	Nº lotes adjudicados	%	Importe 1ª Licitación	Importe adjudicación	%
2012	2.284	1.112	49%	183.468.672	19.393.419	11%
2013	3.224	1.354	42%	432.069.078	22.675.392	5%
TOTAL	5.508	2.466	45%	615.537.750	42.068.811	7%

Fuente: Departamento de Recaudación de la AEAT, Zújar de adjudicatarios y Zújar de enajenaciones.

3.176. Los datos obtenidos sobre la DCGC pusieron de manifiesto que, en esta Delegación, se ofertaron 46 lotes mediante adjudicación directa en los ejercicios 2012 y 2013, adjudicándose 17. En 2012, se ofertaron un total de 29 lotes, con un importe de primera licitación de 4.656.481 euros, y se adjudicaron once, de los que dos se adjudicaron por debajo del 25% de su tasación inicial, y tres fueron adjudicados entre el 25% y el 50% de la misma. En 2013, se ofertaron 17 lotes, por un importe de primera licitación de 2.096.342 euros, y se adjudicaron seis, de los que uno se adjudicó por debajo del 25%, y otros tres entre el 25% y el 50% de esa tasación inicial.

3.177. Este Tribunal ha calculado el número de lotes adjudicados por debajo del 50% de su importe de primera licitación y, más específicamente, el número de lotes adjudicados por debajo del 25% de ese importe. Los resultados obtenidos pusieron de manifiesto que la gran mayoría de los lotes enajenados mediante adjudicación directa (73%) se adjudicaron por menos de la mitad de su valoración, y un porcentaje muy relevante (34%), por menos de la cuarta parte de su valoración. El desglose por años de los datos sobre el importe al que fueron adjudicados los lotes mediante adjudicación directa se incorpora al Cuadro 40.

Cuadro 40: Porcentaje sobre su valoración al que se adjudicaron los lotes mediante adjudicación directa

Nº de lotes adjudicados		Porcentaje sobre la valoración de los bienes (importe de la primera licitación) al que se adjudicaron los lotes mediante adjudicación directa					
		Nº de lotes adjudicados a menos del 25%	%	Nº de lotes adjudicados entre el 25% y el 50%	%	Total nº de lotes adjudicados por debajo del 50%	%
2012	1.112	375	34%	451	40%	826	74%
2013	1.354	469	35%	517	38%	986	73%
TOTAL	2.466	844	34%	968	39%	1.812	73%

Fuente: Zújar de adjudicatarios y Zújar de enajenaciones.

3.178. Se hicieron comprobaciones sobre bienes concretos adjudicados por debajo del 10% de su valoración, que pusieron de manifiesto la existencia de un número significativo de bienes inmuebles en esta situación. Los más frecuentes fueron fincas rústicas (13 en

2012 y 16 en 2013) y garajes (11 en 2012 y 36 en 2013); pero también sucedió con viviendas (7 en 2012 y 9 en 2013). Los datos concretos sobre estas adjudicaciones y sus importes se reflejan en el cuadro 41.

Cuadro 41: Ejemplos de bienes adjudicados a menos del 10% del importe de primera licitación

	Bienes inmuebles adjudicados a menos del 10% del importe de primera licitación					
	2012			2013		
	Nº Lotes	Importe 1ªlicitación	Importe adjudicación	Nº Lotes	Importe 1ªlicitación	Importe adjudicación
Finca Rústica	13	483.736	22.870	16	1.623.079	68.705
Garaje	11	197.642	15.093	36	593.289	45.781
Trastero	3	32.518	2.342	16	71.597	5.737
Solar	4	184.301	14.304	6	1.001.280	53.752
Vivienda	7	496.463	22.852	9	456.813	35.677

(Importes en euros)

Fuente: Zújar de adjudicatarios y Zújar de enajenaciones.

3.179. Aunque en los puntos anteriores se han analizado los elevados porcentajes de lotes de bienes adjudicados muy por debajo de su valor de tasación, las comprobaciones efectuadas pusieron de manifiesto la existencia de lotes que no fueron adjudicados pese a que hubo un alto número de licitadores interesados en su adquisición. Sin embargo, las ofertas de esos licitadores fueron rechazadas porque se consideraron insuficientes. Concretamente, 265 lotes, en 2012 (12% de los ofertados), y 584, en 2013 (18% de los ofertados) no se adjudicaron por insuficiencia de ofertas, pese a existir licitadores interesados en su adquisición.

3.180. Este Tribunal considera que no se aplicaron en los ejercicios 2012 y 2013 unos criterios objetivos y específicos para determinar el umbral de la suficiencia económica de las ofertas presentadas en los procedimientos de adjudicación directa. Hubo lotes que no se adjudicaron, por insuficiencia de ofertas, en condiciones aparentemente similares a las de otros que sí se adjudicaron. Las comprobaciones efectuadas pusieron de manifiesto la existencia de un lote, en 2013, que no se adjudicó por insuficiencia de ofertas pese a existir 26 licitadores; otros cuatro, no se adjudicaron pese a existir 17 licitadores; y tres lotes en 2012, y otros cinco en 2013, tampoco se adjudicaron pese a tener 15 licitadores cada uno de ellos.

3.181. Este Tribunal también hizo comprobaciones para determinar el número de adjudicaciones directas que se habían hecho, a una misma persona, durante el periodo fiscalizado. Agrupando por número de identificación fiscal a los adjudicatarios de estos procedimientos, se detectó que un adjudicatario había adquirido 46 lotes, por un valor del 14% de su tasación inicial; otro adjudicatario adquirió 26 lotes al 8% de su tasación. Los datos más destacados obtenidos sobre la agrupación de lotes por adjudicatarios se reflejan en el cuadro 42.

Cuadro 42 : Datos sobre la adjudicación de lotes a un mismo adjudicatario

Nº lotes adjudicados al mismo adjudicatario durante 2012 y 2013	Importe total en primera licitación	Importe de adjudicación total	%
16	225.817	48.656	22%
18	282.129	37.494	13%
19	1.474.819	204.788	14%
20	1.047.312	233.411	22%
26	299.102	23.226	8%
29	438.000	119.500	27%
46	1.516.574	210.000	14%

(Importes en euros)

Fuente: Zújar de adjudicatarios y Zújar de enajenaciones.

IV. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS POR LAS ACTUACIONES FISCALIZADAS.

IV.1. Evolución de la deuda tributaria durante el periodo fiscalizado

4.1. El análisis de la eficacia y la eficiencia de las actuaciones fiscalizadas exige valorar los resultados obtenidos con ellas, y los efectos que tuvieron estas actuaciones sobre la gestión de la deuda tributaria. Este Tribunal ha elaborado el cuadro 43 que refleja la evolución de la deuda tributaria durante el periodo fiscalizado. El cuadro parte del dato de la deuda pendiente al principio del periodo fiscalizado (45.736 millones de euros) al que hay que sumar la deuda que se fue incorporando durante el ejercicio 2012 (31.978 millones de euros) y restar la cancelada durante el mismo (29.040 millones de euros) para poder obtener la deuda pendiente al final del ejercicio (48.674 millones de euros). Se ha incorporado al cuadro un desglose sobre la cancelación de la deuda, para ofrecer los datos de los ingresos obtenidos por su gestión y, en consecuencia, la deuda que se cancela por haber sido cobrada (17.586 millones de euros), junto a los datos de la que se cancela por diversas causas (anulada, incobrable, prescrita,...) pero sin ingreso (11.454 millones de euros). Este mismo análisis se repite respecto al ejercicio 2013, partiendo de la deuda pendiente al principio del año (48.674 millones de euros), para calcular la pendiente al final del mismo (50.174 millones de euros).

Cuadro 43 : Evolución de la deuda tributaria durante el periodo fiscalizado

CONCEPTO	Ejercicio	
	2012	2013
Deuda pendiente al inicio del período	45.736	48.674
+ Deuda cargada en el ejercicio	31.978	29.089
= Total	77.714	77.763

- Deuda cancelada en el ejercicio	-29.040	-27.589
Cancelada con Ingreso	-17.586	-17.981
Cancelada sin Ingreso	-11.454	-9.608
= Deuda pendiente al final del período	48.674	50.174

(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.2. En los epígrafes siguientes se van a analizar cada una de estas magnitudes, y a exponer las comprobaciones que se realizaron sobre los componentes y la evolución de cada una de ellas. Los análisis sobre la información obtenida permiten comprobar, además, la influencia que tuvieron las actuaciones fiscalizadas en la evolución de la deuda tributaria para poder valorar sus resultados.

IV.2. La deuda pendiente

4.3. El primer dato relevante para valorar las actuaciones fiscalizadas resulta del análisis de la evolución de las cifras de la deuda pendiente. Se incorpora como Anexo III el cuadro del desglose del pendiente existente en el período fiscalizado. El incremento de la deuda pendiente pone de manifiesto que, durante el periodo fiscalizado, se incorporaron nuevas deudas por un importe superior al de las deudas que se cancelaron (ya fuera con ingreso o sin ingreso). Por lo tanto, no fueron suficientes los resultados de las actuaciones realizadas para evitar el incremento de la deuda pendiente.

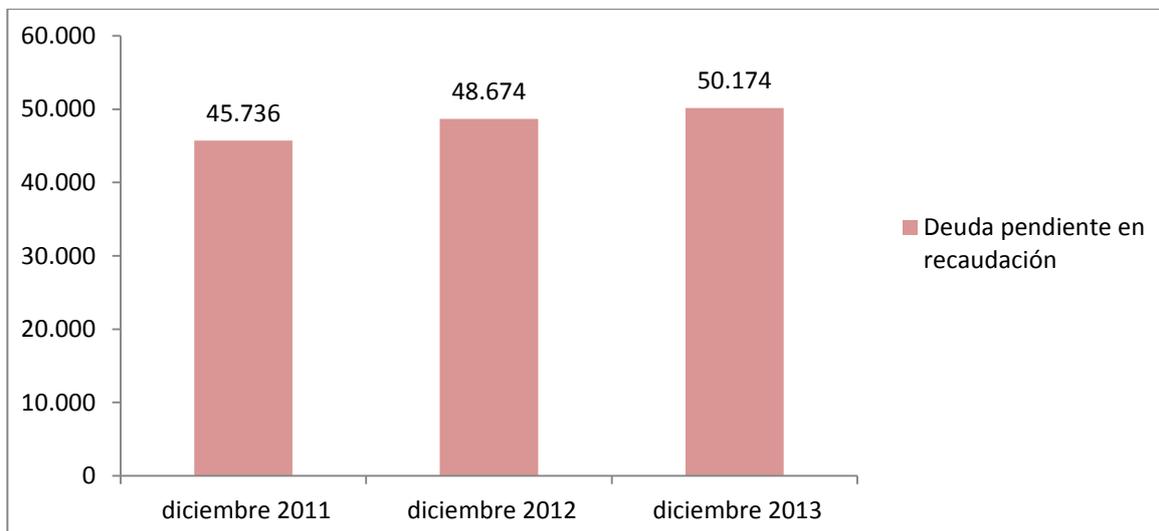
4.4. Las cifras de deuda pendiente se han obtenido a través de consultas en los datos del Sistema Integrado de Recaudación (SIR) y de las aplicaciones de recaudación de la Agencia. Las cifras reflejan un incremento del 9,7% durante el periodo fiscalizado, pasando de 45.736 millones de euros, a principios de 2012, a 50.174 millones de euros a finales de 2013. Los datos concretos se reflejan en el gráfico 5.

4.5. Los importes de la deuda pendiente al final de cada ejercicio fueron creciendo de año en año y su cuantía es muy relevante. Este Tribunal considera que estas cifras ponen de manifiesto un grave problema de gestión de la deuda tributaria, y la evolución de los datos durante el periodo fiscalizado demuestran que las actuaciones fiscalizadas no pudieron evitar este incremento continuado de la deuda pendiente, que partía ya de cuantías muy elevadas⁵.

⁵ La Agencia explica en sus alegaciones que no toda deuda pendiente es exigible, y defiende que la situación que se describe no es (al menos, únicamente) "un grave problema de gestión de la deuda tributaria". Este Tribunal está de acuerdo en que la gestión de la deuda tributaria incluye todo un conjunto de actuaciones, que se analizan en este Informe, y que en todos los casos no suponen la cancelación de las deudas. También acepta que la Agencia está sometida a los plazos de cobro establecidos en el ordenamiento jurídico tributario, y que la situación de crisis por la que atravesó la economía española desde el año 2007, así como la mayor actividad en la lucha contra el fraude, y otras circunstancias que se señalan en alegaciones, pueden explicar, en parte, la evolución de la deuda pendiente. No obstante, este Tribunal debe insistir en que los resultados obtenidos ponen de manifiesto el problema que supone la deuda pendiente y su incremento anual, y la necesidad de intensificar las actuaciones de gestión recaudatoria dirigidas a lograr el cobro efectivo de la deuda.

4.6. Este Tribunal ha obtenido datos de series temporales más largas para poder confirmar la evolución de la deuda pendiente. Los datos obtenidos, aunque exceden del periodo fiscalizado, permiten apreciar claramente la relevancia que está adquiriendo el problema del incremento de la deuda tributaria pendiente al final de cada ejercicio. Las cifras de los últimos nueve años se han incorporado al gráfico 6.

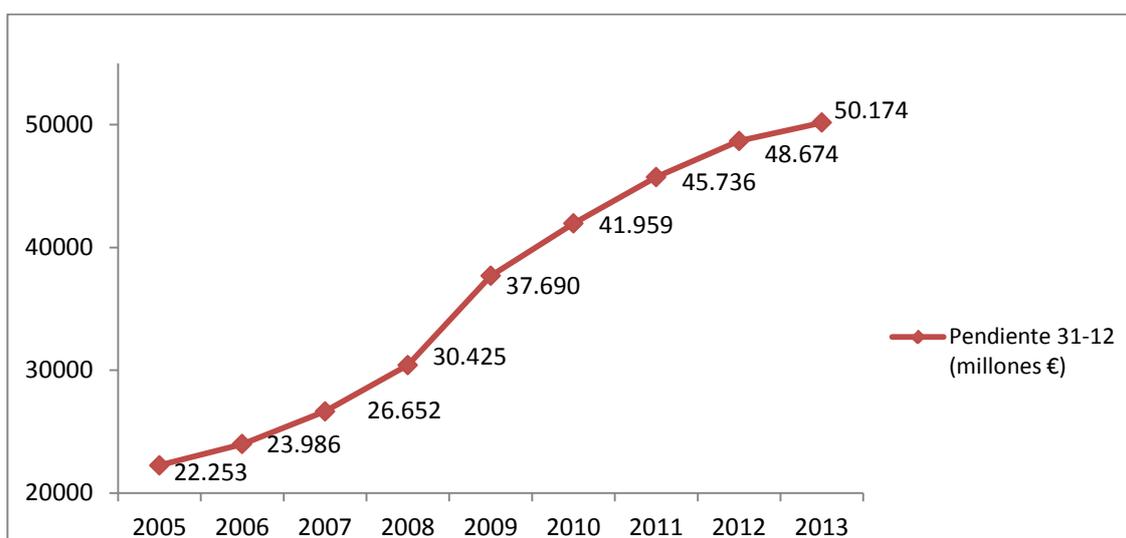
Gráfico 5: Evolución de la deuda pendiente durante el periodo fiscalizado



(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

Gráfico 6: Evolución de la deuda pendiente a final de año en los últimos nueve ejercicios



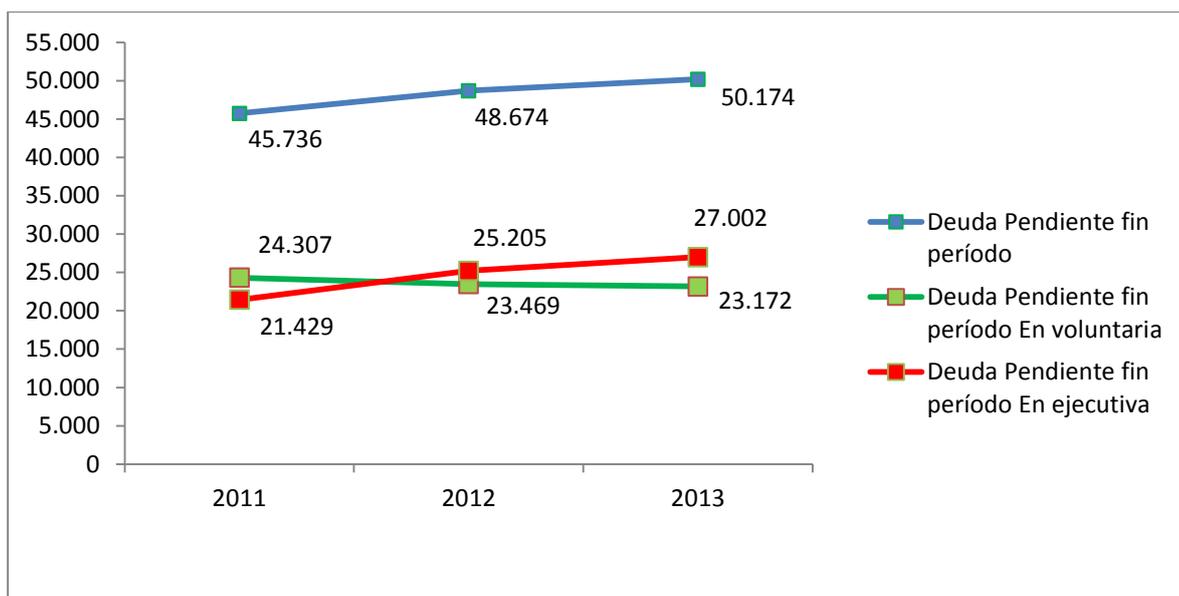
Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.7. Para profundizar en el análisis de esta situación, y poder obtener conclusiones que resulten aplicables a la valoración de las actuaciones fiscalizadas, el Tribunal ha obtenido datos de las aplicaciones informáticas de la Agencia sobre las fases o procesos de gestión

en los que se encontraban las deudas pendientes al término de cada ejercicio. El primer desglose relevante de la deuda pendiente, para valorar las actuaciones fiscalizadas, es el que distingue entre la deuda pendiente en periodo voluntario y la deuda pendiente en periodo ejecutivo al final de cada ejercicio. Las cifras de la evolución de la deuda pendiente en periodo voluntario y ejecutivo se reflejan en el gráfico 7.

4.8. La deuda pendiente en periodo voluntario fue disminuyendo desde 24.307 millones de euros hasta 23.172 millones. Por el contrario, se puso de manifiesto que el aumento de la deuda pendiente se debió, únicamente, al incremento de la deuda pendiente en periodo ejecutivo, que pasó de 21.429 millones de euros a 27.002 millones, aumentando un 26% en el periodo fiscalizado. Los datos globales reflejan un incremento de casi el 10% de la deuda pendiente durante el periodo fiscalizado. Este incremento supera el 26% si se considera la deuda pendiente en periodo ejecutivo, lo que permite centrar la insuficiencia de los resultados de las actuaciones fiscalizadas, para contener la deuda pendiente, en las actuaciones para el cobro de la deuda en periodo ejecutivo.

Gráfico 7: Desglose de la deuda pendiente en periodo voluntario y ejecutivo



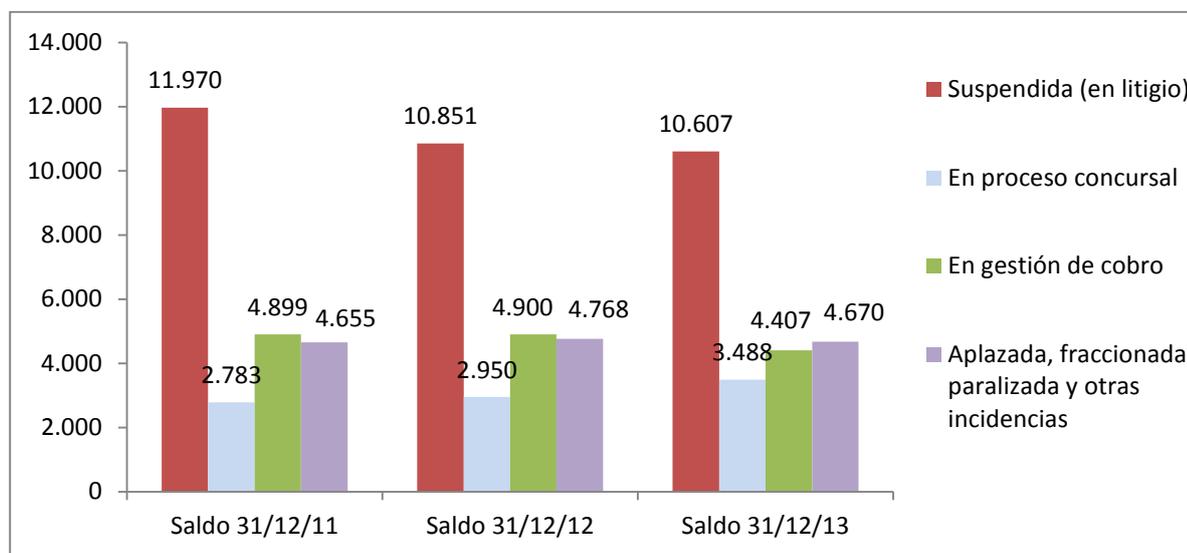
(En millones de euros)
Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.9. Desglosando aún más la deuda pendiente en periodo voluntario al final de cada ejercicio, se pudo comprobar que la mayor parte (cerca del 50%), se encontraba en estado de suspensión por litigio. Los datos obtenidos ponen de manifiesto que la deuda litigiosa fue decreciendo durante el periodo fiscalizado y haciendo disminuir el importe total de la deuda pendiente en periodo voluntario. La deuda litigiosa pasó de 11.970 millones de euros al principio del periodo fiscalizado a 10.607 millones al final del periodo, disminuyendo un 11%. Los principales datos sobre el estado de la deuda pendiente en periodo voluntario se reflejan en el gráfico 8.

4.10. Este Tribunal ya puso de manifiesto, en su “Informe de fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la AEAT en ejecución del plan de prevención del fraude fiscal,

durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012”, la importancia de la cuantía de la deuda litigiosa. Esta magnitud afectó a los resultados de la lucha contra el fraude, por las importantes anulaciones de deuda derivadas de las resoluciones de los TEA y de los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, y produjo el efecto de alargar durante años algunos procedimientos de cobro. No obstante, los datos reflejados en el gráfico 8 ponen de manifiesto que están mejorando los resultados de las actuaciones de depuración y control de la deuda litigiosa, así como que los esfuerzos que se desarrollaron en esta materia, y que fueron objeto de análisis en el apartado III.6 de este Informe, fueron dando buenos resultados.

Gráfico 8: Evolución del estado de la deuda pendiente en periodo voluntario durante el periodo fiscalizado



(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

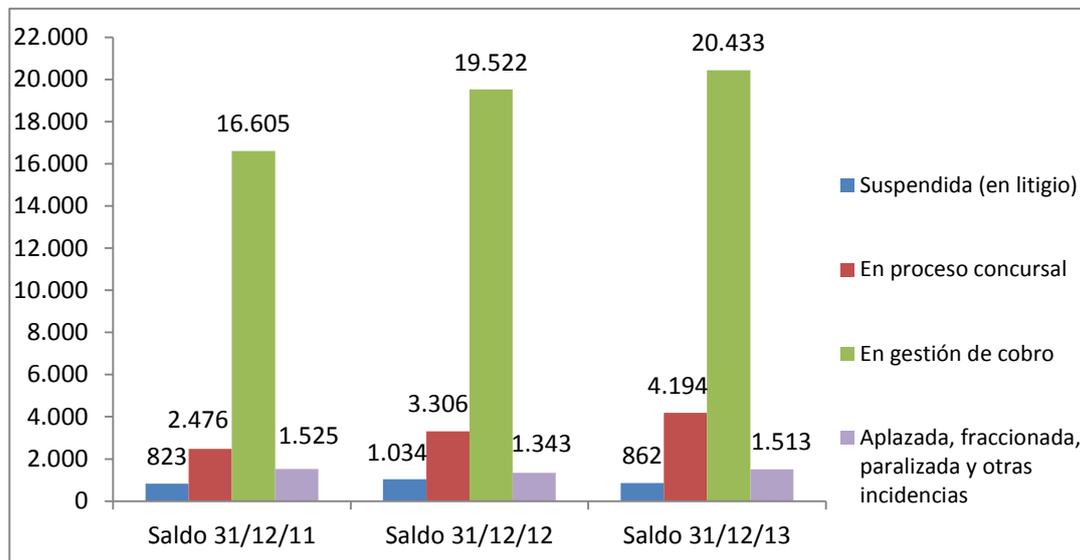
4.11. La deuda en gestión de cobro (gráfico 9) supuso el 77%, en 2012, y el 76% de la deuda pendiente en periodo ejecutivo en esos ejercicios, pasó de 16.605 millones de euros, al principio del periodo fiscalizado, a 20.433 millones al final del mismo, incrementándose un 23%. De este modo, este concepto se muestra como la causa principal del incremento de la deuda pendiente en vía ejecutiva, que creció, como ya se ha indicado, un 26% durante el periodo fiscalizado y fue la causa del incremento de la deuda pendiente global⁶.

4.12. El saldo de deuda pendiente en ejecutiva en gestión de cobro recoge deudas de liquidaciones de deudores en curso de declaración de insolvencia y otras, con grave riesgo de impago, que se fueron incrementando durante los años de crisis económica. La otra magnitud creciente de la deuda pendiente en periodo ejecutivo fue la deuda concursal, que

⁶ La Agencia aclara en sus alegaciones la situación de la deuda que se encuentra en gestión de cobro, señalando que casi el 90% de la deuda ejecutiva en gestión de cobro se encuentra en fase de embargo. Dentro de este porcentaje, una parte muy significativa de la deuda estaría derivada no siendo, por tanto, susceptible de cancelación, mientras que el resto tendría embargos realizados, estando pendiente, en muchos casos, la práctica de subasta o enajenación, y ante la gran dificultad para vender los bienes embargados que se analiza en el epígrafe III.8 de este Informe.

pasó de 2.476 a 4.194 millones de euros, incrementándose un 70% durante el periodo fiscalizado. Estas deudas también se fueron incrementando, durante los años de crisis económica, sin que las actuaciones fiscalizadas pudieran contener su crecimiento.

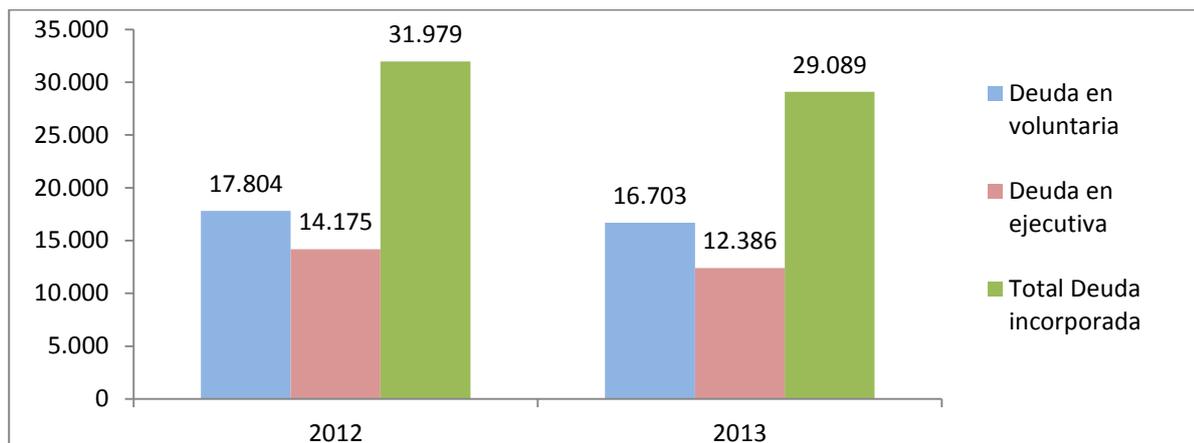
Gráfico 9: Evolución del estado de la deuda pendiente en periodo ejecutivo durante los años fiscalizados



(En millones de euros) Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

IV.3. La deuda incorporada durante el periodo fiscalizado.

4.13. Este Tribunal obtuvo los datos que permiten calcular las deudas que se fueron incorporando para su gestión por la Agencia durante los ejercicios fiscalizados. El importe de las deudas incorporadas en 2013 (29.089 millones de euros) fue inferior al de las deudas que se incorporaron en 2012 (31.979 millones de euros). A pesar de ello, la deuda pendiente siguió creciendo, desde 48.674 millones de euros a finales de 2012, hasta 50.174 millones a finales de 2013. Es decir, pese a que disminuyó la deuda incorporada en 2013, los resultados de las actuaciones fiscalizadas no pudieron evitar el incremento de la deuda pendiente. Los datos sobre la deuda incorporada a la gestión de la Agencia durante el periodo fiscalizado se incluyen en el gráfico 10, que refleja la disminución de la incorporación de nuevas deudas tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

Gráfico 10: Deuda incorporada durante el periodo fiscalizado

(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

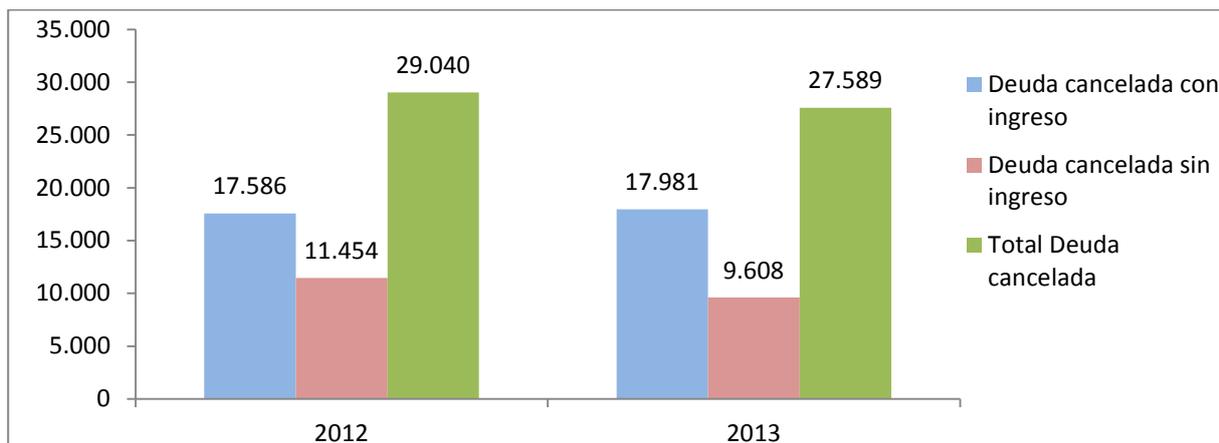
4.14. El incremento de la deuda no se debió, como se ha señalado, a la mayor incorporación de deudas, sino al incremento de la deuda pendiente en periodo ejecutivo, concretamente, al incremento de la deuda pendiente en gestión de cobro y en procesos concursales. La deuda incorporada en periodo ejecutivo también disminuyó en 2013 (desde 14.175 a 12.386 millones de euros), aunque las actuaciones para su cancelación no pudieron evitar el incremento final de la deuda pendiente en periodo ejecutivo durante el periodo fiscalizado.

IV.4. La deuda cancelada

4.15. Una vez ofrecidas las grandes cifras de la deuda tributaria, el análisis fundamental para valorar la eficacia de las actuaciones fiscalizadas resulta de los datos sobre la deuda cancelada durante el periodo fiscalizado. Ello es así porque la cancelación de deuda es la finalidad primordial de estas actuaciones; y se produce cuando se cobra, o se da de baja sin ingreso (por anulación de liquidaciones, declaración de incobrable, prescripción y otras causas).

4.16. Durante el periodo fiscalizado se canceló deuda, por haber sido cobrada, por importe de 35.567 millones de euros, y se canceló deuda sin ingreso, por importe de 21.062 millones de euros. Estas cifras de cancelación de deuda incluyen, tanto la cancelada en periodo voluntario, como en periodo ejecutivo. La cancelación de deuda disminuyó, de 29.040 millones de euros en 2012, a 27.589 millones en 2013. La causa principal de esta disminución fue el descenso de deuda cancelada sin ingreso, ya que los ingresos por el cobro de la deuda aumentaron en el ejercicio 2013. Los principales datos sobre cancelación de deuda se incorporan al gráfico 11.

Gráfico 11: Deuda cancelada durante el periodo fiscalizado

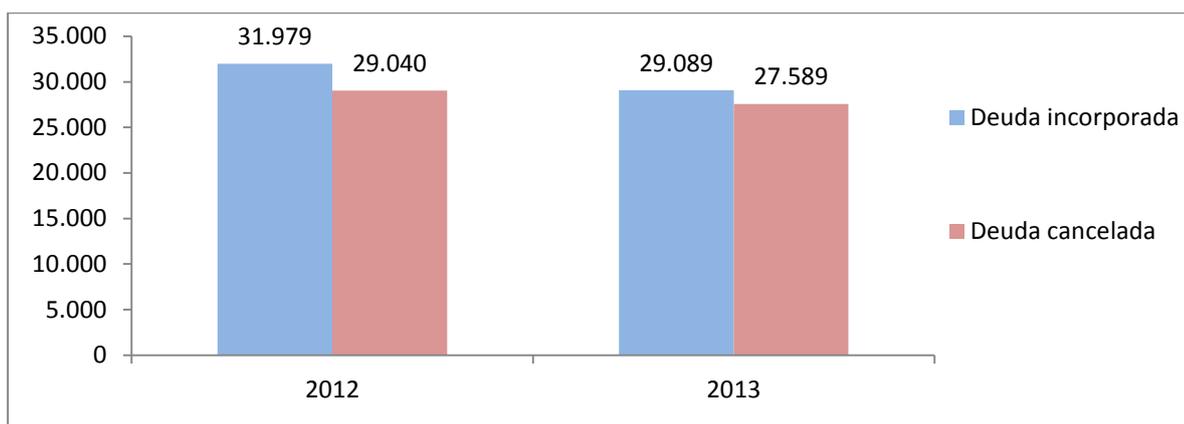


(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.17. Aunque la deuda incorporada para su gestión durante 2013 (29.089 millones de euros) fue inferior a la incorporada en 2012 (31.979 millones de euros), también empeoraron los resultados sobre la cancelación de deuda. Los datos que reflejan la relación entre la deuda incorporada y cancelada en cada uno de los ejercicios fiscalizados se contienen en el gráfico 12. En definitiva, se produjo un incremento de 2.939 millones de euros en la deuda pendiente en 2012, y de 1.500 millones de euros en 2013. En consecuencia, la insuficiencia de los resultados de las actuaciones fiscalizadas sobre la cancelación de deudas para evitar el incremento de la deuda pendiente es la principal conclusión obtenida del análisis del conjunto de los datos.

Gráfico 12: Relación entre la deuda incorporada y cancelada cada uno de los ejercicios fiscalizados



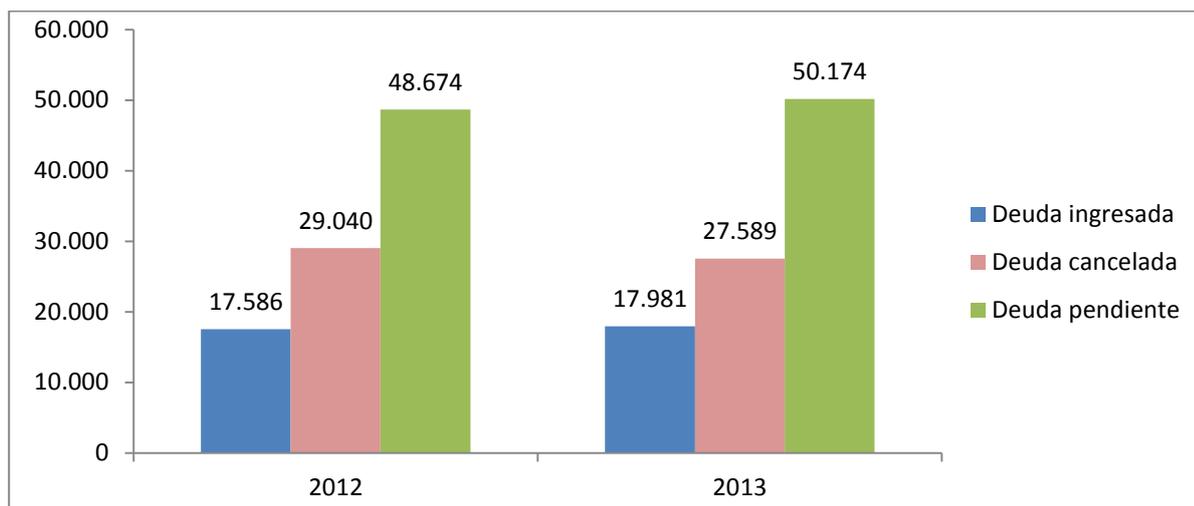
(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.18. Este Tribunal considera relevante, para valorar la eficacia de las actuaciones fiscalizadas, relacionar la deuda que se consigue cancelar cada año, con la cuantía de la deuda pendiente. Los datos que se incorporan al gráfico 13 ponen de manifiesto que, en 2012, se canceló deuda por importe del 59% de la deuda pendiente, y que, en 2013, disminuyó este porcentaje hasta el 55%. Los porcentajes son menores al comparar la deuda ingresada con la deuda pendiente en cada uno de los años fiscalizados. Así, en

2012, la deuda ingresada alcanzó el 36% de la deuda pendiente a final de año, mientras que en 2013, superó ligeramente ese porcentaje. De forma aproximada se puede concluir que, durante el periodo fiscalizado, de cada tres euros de deuda pendiente se ha ingresado uno⁷. Todo lo anterior pone de manifiesto la necesidad de mejorar los resultados de la actividad fiscalizada sobre la gestión de la deuda pendiente.

Gráfico 13: Deuda ingresada y cancelada en cada uno de los años en relación con la deuda pendiente al final de cada uno de ellos



(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

IV.5. La deuda cancelada con ingreso

4.19. La gestión recaudatoria de la Agencia consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y se realiza tanto en periodo voluntario como en ejecutiva. Las actuaciones fiscalizadas tienen especial relevancia en periodo ejecutivo, cuando la recaudación se efectúa coercitivamente, sobre el patrimonio del obligado al pago que no ha cumplido su obligación. Este Tribunal considera, por ello, que el análisis de la cuantía y de la evolución de las cifras de recaudación ejecutiva permiten, también, valorar la eficacia de los resultados de la actividad fiscalizada.

4.20. Los Informes de Resultados, las Memorias de la Agencia y, expresamente, los Planes de Objetivos, en el Indicador 9, bajo la rúbrica de “recaudación ejecutiva”, ofrecieron unas cifras que superaron las previsiones en los dos ejercicios fiscalizados.

⁷Aunque las alegaciones formuladas por la Agencia son correctas, este Tribunal únicamente señala, en este punto, un indicador de la relevancia de los ingresos que se obtuvieron cada año, poniéndolos en relación con la deuda que estaba pendiente al finalizar cada uno de los ejercicios fiscalizados. Esta fue la única manera que se encontró de valorar, al menos indiciariamente, la cuantía de estos ingresos. Hay que tener en cuenta que las aplicaciones informáticas de la Agencia no permiten conocer la parte de la deuda pendiente el último día de cada ejercicio, exigible ese día; y menos aún, el importe de la deuda que fue exigible a lo largo del año en relación con la efectivamente cobrada, que proporcionaría un índice de cobro más riguroso que, por otra parte, la Agencia tampoco ofrece en sus alegaciones para desvirtuar la relación que se contiene en el Informe.

Estas cifras, en datos de realizado, sin variaciones significativas, superaron los 12.000 millones de euros en ambos ejercicios.

4.21. Sin embargo, este Tribunal considera que es necesario aclarar el contenido de las cifras que se incorporaron a los Planes de Objetivos para poder valorar su significado económico y entender adecuadamente la información que proporcionan. Estas cifras incluyeron, como “recaudación ejecutiva”, toda data o cancelación de deuda, tanto con ingreso cómo sin él. La descripción de este indicador aclara que refleja las actuaciones medidas en términos monetarios del área de Recaudación, incluyendo toda cancelación de deuda con o sin ingreso. Es decir, las cifras ofrecidas como “recaudación ejecutiva” están compuestas; por un lado, por los resultados obtenidos por las actuaciones de recaudación que dieron lugar a ingresos en ejecutiva (indicador 9.1 “actuaciones con ingreso”), pero, también, por los resultados derivados de las actuaciones de recaudación que dieron lugar a una data o cancelación de deuda tributaria aunque fuera sin ingreso (indicador 9.2 “actuaciones de gestión”). En definitiva, de las cifras inicialmente ofrecidas como recaudación ejecutiva, únicamente en torno a la mitad se cobró mediante ingreso (indicador 9.1), mientras que la otra mitad se canceló sin ingreso (indicador 9.2). Los datos de estos indicadores se reflejan en el siguiente cuadro 44.

Cuadro 44: Evolución de los indicadores de recaudación ejecutiva durante el periodo fiscalizado

INDICADORES DE RECAUDACIÓN EJECUTIVA	Previsión		Realizado	
	2012	2013	2012	2013
9. Recaudación Ejecutiva	9.890	10.732	12.325	12.131
9.1 Actuaciones con ingreso	4.454	5.343	6.183	6.809
9.2 Actuaciones de gestión (sin ingreso)	5.436	5.389	6.142	5.322

(En millones de euros)

Fuente: Aplicación de Objetivos de la AEAT

4.22. Las cifras del indicador “actuaciones de gestión”, que reflejaron cuantías de cancelación de deuda en ejecutiva por motivos diferentes al ingreso, incluyeron los créditos declarados fallidos o incobrables por los órganos de recaudación, las quitas y las cancelaciones de deuda por otras causas. Las cifras del indicador “actuaciones con ingreso”, reflejaron cuantías de cobro de la deuda, y tuvieron una evolución positiva durante el periodo fiscalizado, pasando de 6.183 millones de euros, en 2012, a 6.809 millones, en 2013. De este modo, los cobros incluidos en este indicador aumentaron de manera significativa (más de un 10%) y en los dos ejercicios fiscalizados, se superaron las cuantías previstas.

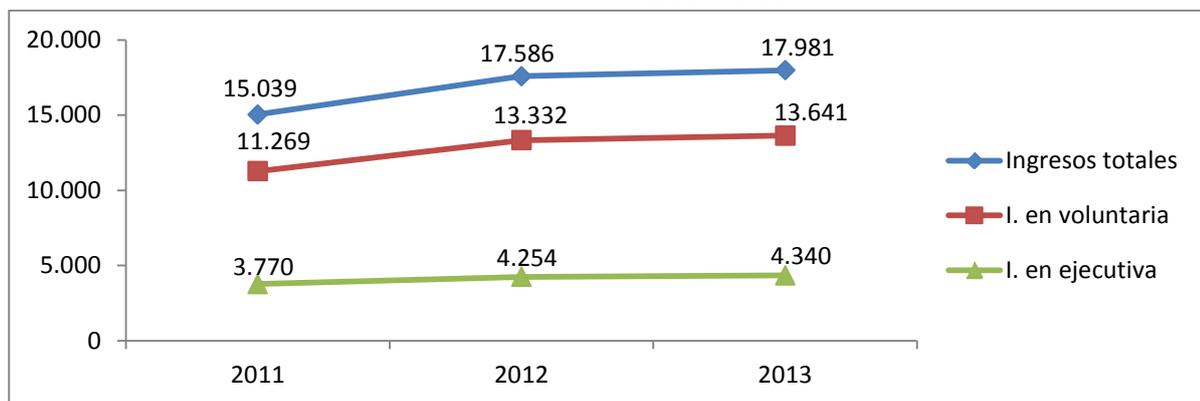
4.23. Sin embargo, estas cuantías no reflejan exactamente los ingresos derivados del cobro de la deuda en ejecutiva. Estas cifras incluyeron “ingresos en voluntaria fuera de plazo”, cobros fuera de plazo en los que aún no se había notificado al deudor la providencia de apremio, y otros cobros en periodo voluntario. Excluyendo estas cantidades, el resultado más acotado, que refleja las cuantías efectivamente cobradas en

periodo ejecutivo, como consecuencia de las actuaciones fiscalizadas, ascendería solamente a 4.254 millones de euros en 2012 y 4.340 millones en 2013.

4.24. En definitiva, las cifras de ingresos por recaudación ejecutiva derivada de las actuaciones fiscalizadas apenas variaron en el periodo fiscalizado, y se situaron en torno a los 4.300 millones de euros al año. Este Tribunal considera que estas cuantías se pueden considerar modestas en comparación con el resto de las magnitudes que se han ido poniendo de manifiesto en esta fiscalización. La deuda pendiente ya superó, en 2013, los 50.000 millones de euros, y la deuda pendiente en ejecutiva, los 25.000 millones de euros. En definitiva, apenas se cobró el 17% de la deuda en ejecutiva gestionada en cada uno de los años fiscalizados.

4.25. Sin embargo, el cobro de la deuda y, en consecuencia, la cancelación por ingreso de la misma, no se produjo solo en periodo ejecutivo sino, también, en periodo voluntario. Los ingresos derivados del cobro de las deudas en periodo voluntario fueron muy superiores a la recaudación ejecutiva que ya se ha analizado. Los ingresos producidos durante 2012 por el cobro de las deudas gestionadas en ese ejercicio ascendieron a 17.586 millones de euros; la gran mayoría (13.332 millones de euros), fueron ingresos por el cobro de deuda en periodo voluntario. Estas cuantías ascendieron, en 2013, a 17.981 millones de euros, incrementándose los ingresos por cobro de las deudas un 2,25%. Los datos concretos de los ingresos derivados del cobro de las deudas tributarias durante el periodo fiscalizado, distinguiendo entre los que lo fueron en periodo voluntario o ejecutivo se incorporan al gráfico 14.

Gráfico 14: Ingresos derivados del cobro de las deudas tributarias durante el periodo fiscalizado



(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.26. Los datos reflejan una mejoría de los ingresos totales derivados del cobro de las deudas tributarias que, además, se produjo tanto en periodo voluntario como en ejecutiva. Estos incrementos reflejan resultados positivos de las actuaciones fiscalizadas desde el punto de vista de los ingresos obtenidos, si bien, como ya se ha valorado a propósito de la recaudación ejecutiva, sus importes son excesivamente modestos. Y es que, aun aumentando los ingresos por el cobro de las deudas, lo hicieron en mayor medida las

deudas incorporadas en cada ejercicio, de manera que el pequeño aumento de la cancelación de deudas por ingreso no impidió el incremento final de la deuda pendiente⁸.

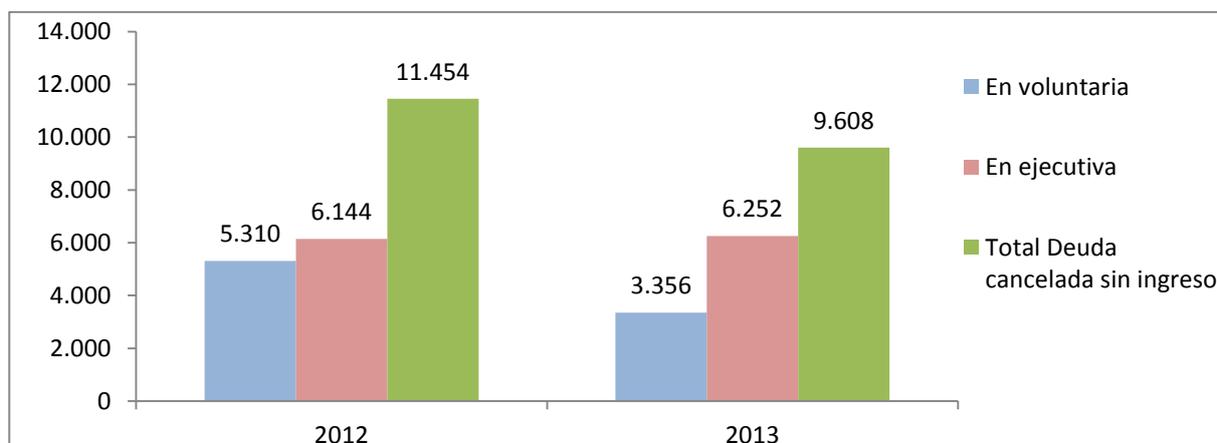
IV.6. La deuda cancelada sin ingreso

4.27. Como ya se ha señalado, las actuaciones fiscalizadas persiguieron, además del cobro de la deuda, depurar los saldos de la deuda pendiente. La eficacia de estas actuaciones resulta, por lo tanto, de los datos que ya se han analizado sobre los ingresos por el cobro de las deudas pero, también, de los datos sobre la depuración de los saldos de la deuda pendiente. La deuda cancelada sin ingreso se produjo, tanto en periodo voluntario, como en ejecutivo, mediante la comprobación de la que reunía los requisitos para ello. Las cuantías más importantes fueron las correspondientes al periodo ejecutivo, ya que las causas que permiten este tipo de cancelaciones son más frecuentes en este periodo (insolvencias, anulación de liquidaciones, prescripciones y otras causas diversas que se van a ir analizando). La deuda cancelada sin ingreso ascendió a 11.454 millones de euros, en 2012, y a 9.608 millones, en 2013 (gráfico 15). El total de la deuda cancelada sin ingreso, durante el periodo fiscalizado, alcanzó los 21.062 millones de euros.

4.28. La cancelación de deuda en periodo ejecutivo se incorporó como objetivo en cada uno de los años fiscalizados. El indicador 9.2 de objetivos estableció las cuantías de la deuda en ejecutiva a cancelar en cada año y, en ambos ejercicios fiscalizados, se superaron las cantidades previstas (cuadro 44). Las cifras de este indicador ascendieron, en 2012, a 6.142 millones de euros; en el ejercicio 2013, su importe se redujo a 5.322 millones de euros, ya que las cuantías por la anulación de liquidaciones en ejecutiva (937 millones de euros) no se incluyeron en este indicador.

⁸ La Agencia discute en sus alegaciones la valoración que se contiene en estos puntos del Informe sobre que "los importes de la recaudación de deudas en ejecutiva son excesivamente modestos", y argumenta que los "ingresos en voluntaria fuera de plazo" son ingresos en ejecutiva. Sin embargo, los importes de recaudación ejecutiva obtenidos del Zújar de Gestión Recaudatoria ascendieron a 4.254 millones de euros en 2012 y 4.340 millones en 2013 (lejos de los 6.183 millones de euros de 2012, y 6.809 millones de 2013 ofrecidos en el Indicador 9.1). Las valoraciones sobre las cuantías de estos importes se fundamentan en su comparación con las demás magnitudes señaladas en el punto 4.24 y no se desvirtúan en las alegaciones.

Gráfico 15: Deuda cancelada sin ingreso en periodo voluntario y en ejecutivo durante el periodo fiscalizado



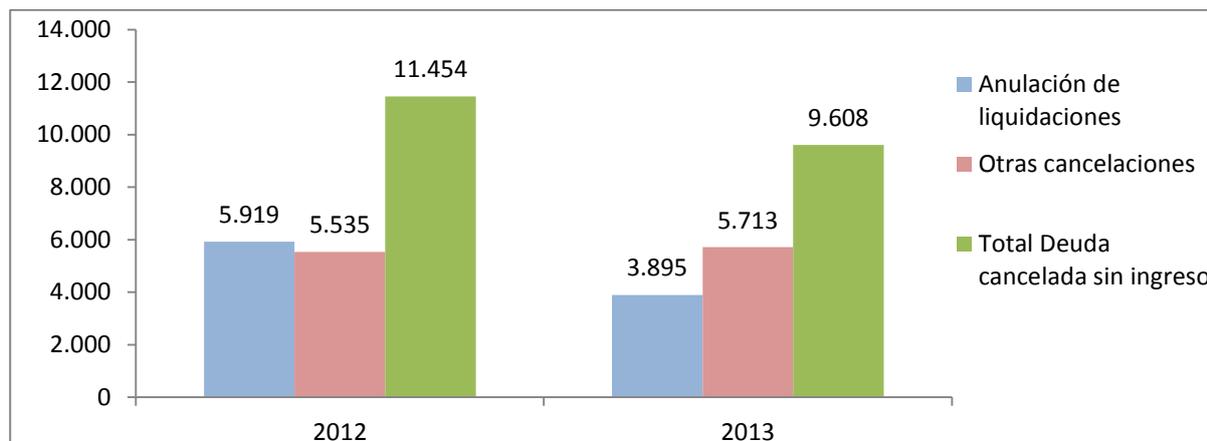
(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.29. Las anulaciones de liquidaciones procedieron, fundamentalmente, de resoluciones de los Tribunales dando la razón a los contribuyentes y, por eso, la mayor cuantía se produjo en periodo voluntario. No obstante, los importes de estas anulaciones, aunque son muy significativos, descendieron de un año a otro, en coherencia con la disminución de la deuda suspendida y con los buenos resultados de las actuaciones de depuración y control de la deuda litigiosa a que se ha hecho referencia en el punto 4.11. En 2012, las anulaciones ascendieron a 5.919 millones de euros, de los que 4.999 millones se anularon en periodo voluntario, y 920 millones en ejecutivo. Al año siguiente las anulaciones descendieron a 3.896 millones de euros; el descenso se produjo en periodo voluntario, hasta 2.958 millones de euros; en periodo ejecutivo se anularon 937 millones. La evolución de las cifras de cancelación de deuda sin ingreso, procedente de anulaciones y de otras causas, se reflejan en el siguiente gráfico 16.

4.30. Entre las demás causas de cancelación de deuda sin ingreso destacan los casos de insolvencias de deudores y prescripción. Las cifras de deuda cancelada por prescripción fueron disminuyendo durante el periodo fiscalizado (de 173 millones de euros, en 2012, hasta 145 millones, en 2013). Los importes de deuda cancelada sin ingreso por insolvencias, por el contrario, fueron aumentando durante el periodo. Utilizando las cifras netas de crédito incobrable y rehabilitado de los ejercicios fiscalizados se cancelaron 4.641 millones de euros, en 2012, y 5.025 millones, en 2013. El desarrollo de estas cifras se contiene en el Cuadro 45.

Gráfico 16: Deuda cancelada sin ingreso por anulación de liquidaciones y por otras causas durante el periodo fiscalizado



(En millones de euros)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

Cuadro 45: Otras cancelaciones sin ingreso

CONCEPTO	2011	2012	2013
Prescripción	204	173	145
Crédito incobrable	4.881	6.015	6.477
Rehabilitación de Fallidos	-828	-1.374	-1.452
Otras causas	364	721	543
TOTAL	4.621	5.535	5.713

(En millones de €)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.31. El control de las prescripciones se realizó mediante una aplicación informática que incorporó la mayoría de las fechas de actuaciones que interrumpen la prescripción. Las comprobaciones efectuadas por este Tribunal pusieron de manifiesto que, en esta área, no se han desarrollado nuevas herramientas informáticas; y que las existentes, requieren de una incorporación manual de datos. La declaración de prescripción se hace individualmente, tras la realización de las comprobaciones descritas en los procedimientos establecidos para ello. En el Infoclase de Deudas existe un atributo denominado “prescripción prevista” que permite controlar las deudas que están próximas a prescribir, y así poder valorar las acciones para evitarla. Se comprobó, también, la existencia de instrucciones del Departamento de Recaudación a las Delegaciones Territoriales para extremar la vigilancia sobre las deudas cuya prescripción se halla próxima (con objeto de evitarla) e incorporar al sistema informático las fechas interruptivas de la prescripción que no se incorporan de forma automática por la aplicación a la que hemos hecho referencia.

4.32. Cada uno de los años fiscalizados realizó una campaña, a través del Departamento de Recaudación, para depurar las deudas en estado de “presuntas prescritas”. Estas deudas se depuraron con una acción masiva para las de menor cuantía, y se cancelaron por prescripción las que reunían los atributos fijados por el propio Departamento de Recaudación. En las Delegaciones Territoriales, corresponde a los actuarios que tienen asignados los deudores depurar en la gestión ordinaria las deudas en estado de presuntas prescritas para, en su caso, incorporar actuaciones de interrupción de la prescripción, o

proponer la cancelación de la deuda por prescripción. Los datos sobre cancelación de deuda por prescripción ponen de manifiesto que su importe ha ido disminuyendo durante el periodo fiscalizado (173 millones de euros, en 2012, y 145 millones, en 2013)

4.33. La cancelación de deudas sin ingreso, derivada de la insolvencia de los deudores, aumentó durante el periodo fiscalizado. En el apartado III.5 de este Informe se analizan las actuaciones de declaración de fallidos y de rehabilitación de créditos. Los datos más relevantes sobre la cancelación de deudas sin ingreso, distinguiendo entre la deuda cancelada en periodo voluntario y en ejecutiva, se reflejan en el Cuadro 46.

Cuadro 46: Cancelación de deuda por crédito incobrable

CONCEPTO	2011	2012	2013
Crédito incobrable	4.881	6.015	6.477
- En voluntaria	89	148	165
- En ejecutiva	4.792	5.867	6.312
Rehabilitación de Fallidos	-828	-1.374	-1.452
- En voluntaria	-45	-12	-19
- En ejecutiva	-783	-1.362	-1.433

(En millones de €)

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

4.34. El resto de deudas canceladas sin ingreso ascendió a 721 millones de euros, en 2012, y 543 millones, en 2013. Las comprobaciones efectuadas han puesto de manifiesto que de las cancelaciones efectuadas en 2012, 172 millones de euros estaban en periodo voluntario, y 549 millones en periodo ejecutivo. En 2013, aunque disminuyó el importe de estas cancelaciones, 248 millones de euros estaban en periodo voluntario, y 295 millones en ejecutiva. Los datos que se obtuvieron sobre el desglose de las restantes causas de cancelación de deudas sin ingreso se reflejan en el Cuadro 47:

Cuadro 47: Desglose de otras causas de cancelación de deuda sin ingreso

CONCEPTO	2011	2012	2013
Otras causas	364	721	543
- Ingresos ente emisor *	44	53	66
- Pago bienes/adjudicaciones	4	0	4
- Motivos técnicos *	143	0	23
- Otras causas	242	596	616
- Quitas en procedimientos concursales	6	17	33
- Regularización 10% *	95	106	102
- Rectificación cancelaciones	-27	-51	-301

(En millones de €)

* Sólo en ejecutiva

Fuente: Zújar de Gestión Recaudatoria

V. SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES

V.1. Seguimiento de las recomendaciones formuladas en el Informe del Tribunal de Cuentas de 28 de octubre de 2010

5.1. Recomendación nº 1: *Se considera conveniente que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes establezca unas pautas o instrucciones para garantizar la aplicación homogénea de los criterios de carácter discrecional de adscripción de obligados tributarios a la citada Delegación, previstos en la Resolución de 26 de diciembre de 2005.*

- ✓ El apartado tercero de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT, regula los casos de adscripción de los obligados tributarios a la DCGC. Esta regulación permite distinguir entre unos criterios que son de aplicación automática para esa adscripción (que se contemplan en el apartado tercero.1); y otros de aplicación discrecional (apartado tercero.2), que son los que se mencionan en la presente recomendación.
- ✓ Desde la aprobación del Informe del Tribunal de Cuentas, el 28 de octubre de 2010, la citada disposición, que regula estos criterios de adscripción, ha sufrido diversas modificaciones. Las más relevantes para el tratamiento de esta recomendación fueron las introducidas por la Resolución de 13 marzo 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en vigor desde el 1 de abril de 2013).
- ✓ En primer lugar, se incorporó un párrafo en el apartado tercero.1 que regula los criterios de adscripción automática de obligados tributarios a la DGGC. Este nuevo párrafo establece que el titular del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales “podrá acordar” que una persona jurídica o entidad, en la que concurren las circunstancias previstas en las letras a) o b) del citado apartado tercero.1, cese en su adscripción a la DCGC y se adscriba a la Delegación Especial “cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario” (discrecionalmente, a propuesta del titular de la DCGC y previa comunicación al titular de la Delegación Especial correspondiente). En segundo lugar, se añadió un apartado tercero.7 por el que la DCGC podrá extender su competencia a dos supuestos de personas o entidades que, inicialmente, no estaban adscritos a la Delegación. También, en este caso, se amplía la discrecionalidad para la adscripción de obligados tributarios a la DGGC.
- ✓ Este Tribunal considera que la introducción de estas modificaciones no viene a paliar, en el sentido de la recomendación formulada, la discrecionalidad en la adscripción de obligados tributarios a la DCGC. Más bien al contrario, las modificaciones formuladas suponen un incremento de la misma, por lo que este Tribunal considera que esta recomendación no se ha cumplido.

5.2. Recomendación nº 2: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria debe llevar a cabo las modificaciones oportunas en la aplicación informática utilizada para la liquidación de intereses de demora, a fin de que su cálculo en los años bisiestos se realice*

correctamente, conforme a lo establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2007.

- ✓ Se ha comprobado que, en la actualidad, el cálculo de los intereses de demora se realiza teniendo en cuenta el número de días reales de los años bisiestos. Este Tribunal ha analizado algunos aplazamientos del ejercicio 2012, y ha comprobado que la aplicación informática utilizada para la liquidación de intereses de demora tuvo en cuenta 366 días para el año, y 29 días, para el mes de febrero, por lo que puede considerarse cumplida esta Recomendación.

5.3. Recomendación nº 3: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria debe impulsar las actuaciones emprendidas para lograr un mejor acceso y explotación de las aplicaciones de otros órganos (Tribunales Económico-Administrativos y Servicio Jurídico del Estado, entre otros) relacionadas con el control y depuración de las deudas suspendidas, por las ventajas que ello supondría para el más adecuado desarrollo de dichas tareas.*

- ✓ Se han firmado convenios con la Abogacía del Estado, sobre la cesión de información de carácter tributario; y con el Consejo General del Poder Judicial y el Ministerio de Justicia, en materia de cesión de información tributaria por la AEAT a juzgados y tribunales. También se han constatado avances en el acceso de la AEAT a la información que ofrecen las aplicaciones informáticas de los TEAC y del Servicio Jurídico del Estado. En el caso de los TEAC, la AEAT podía consultar en las aplicaciones informáticas los trámites de las reclamaciones y, ahora también, el texto de las resoluciones, aunque sigue sin tener acceso al expediente completo. La Unidad de Suspensiones de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios y la Oficina de Relación y Comunicación con los Juzgados y Tribunales, tienen acceso a la base de datos del Servicio Jurídico del Estado para consultar y descargar la práctica totalidad de la documentación propia de los procedimientos. Por último, desde el SIR también es posible acceder a todos los recursos y a los expedientes electrónicos. No obstante, las distintas aplicaciones informáticas se están desarrollando de modo paralelo, sin coordinación ni conexión alguna, de forma que la información no se actualiza simultáneamente en todas ellas.
- ✓ De acuerdo con todo lo anterior, este Tribunal considera que se ha avanzado en el acceso a la información de las aplicaciones de otros órganos y, en consecuencia, esta recomendación se puede considerar parcialmente cumplida.

5.4. Recomendación nº 4: *Se considera que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con los demás órganos implicados, debe proceder a identificar y solventar los problemas causantes de que un elevado número de las deudas ingresadas en periodo voluntario de pago a través del modelo 069 sean remitidas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes para su gestión recaudatoria en vía ejecutiva, cuando ello resulta improcedente.*

- ✓ En relación con este tipo de deudas, para mejorar la aplicación de los ingresos y evitar los problemas que se pusieron de manifiesto en el Informe del Tribunal de

Cuentas, de 28 de octubre de 2010, se aumentó el tiempo entre la carga de la deuda proveniente de este modelo y su puesta al cobro con la emisión de la providencia de apremio. Al aumentar este periodo se consigue que muchas más deudas ya ingresadas en periodo voluntario consten como pagadas antes de ser remitidas para su gestión recaudatoria en vía ejecutiva, cumpliendo la recomendación formulada. Además, la Administración electrónica en los ámbitos ministerial y de organismos autónomos, mejora el modo de obtención de cartas de pago, así como el pago telemático, lo que permite una aplicación inmediata de los importes, y también mejora el problema que se puso de manifiesto en el Informe, por lo que se puede considerar cumplida esta recomendación.

5.5. Recomendación nº 5: *La Delegación Central de Grandes Contribuyentes debe proceder con mayor celeridad a la ejecución de las resoluciones y sentencias recaídas en relación con las deudas gestionadas por ella, evitando demoras innecesarias en la aplicación de las medidas derivadas de las mismas.*

- ✓ Con carácter general son aplicables a esta recomendación las medidas descritas en el punto anterior, y las establecidas para la gestión de la deuda suspendida que se analizan en el apartado III.7 de este Informe. Con la finalidad de acortar estos plazos, se han implantado mejoras en las aplicaciones informáticas y se ha conseguido, en el ámbito de la DCGC, que el TEAC Central envíe las resoluciones por medios electrónicos. Asimismo, se ha diseñado un INFO de recursos a través del cual se asignan a cada órgano competente las resoluciones a ejecutar, sin necesidad de movimiento de papel o avisos personalizados. Esta aplicación enlaza directamente con la aplicación de recursos para que la ejecución de las resoluciones sea más rápida.
- ✓ Existe un indicador específico en los Planes de objetivos relacionado con los plazos de tramitación. Este indicador mide los días transcurridos desde la fecha de entrada de las resoluciones o sentencias que se deben ejecutar en la DCGC, hasta la fecha de su ejecución. Los valores de este indicador fueron disminuyendo desde el año 2007, que fue el ejercicio fiscalizado en el Informe, y se reflejan en el cuadro 48. Hay que aclarar que se produjo un incremento relevante de los plazos medios, en los ejercicios 2012 y 2013, que se explica, en parte, por una causa específica y puntual (la tramitación de 135 reclamaciones de Fondos de Inversión de Residentes en Alemania), pues aún sin tener en cuenta estos expedientes, el plazo aumenta. No obstante, la tendencia general de estos plazos y las medidas adoptadas permiten considerar cumplida parcialmente esta recomendación.

Cuadro 48: Tiempo medio de tramitación recursos y reclamaciones en la DCGC

	REALIZADO						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ejecución de resoluciones. DCGC. Tiempo medio de tramitación (nº de días)	45	43	32	31	27	59	39

Fuente: Aplicación de objetivos de la AEAT

5.6. Recomendación nº 6: *La Delegación Central de Grandes Contribuyentes debe explotar las ventajas que la nueva aplicación informática de gestión de deudas ha introducido en relación con el control y seguimiento de aquellas deudas que presentan el riesgo de cancelarse por prescripción, impidiendo que se produzca dicha situación y evitando que se gestionen de forma errónea deudas ya prescritas, con los inconvenientes que ello supone para el obligado tributario y para la propia Administración, además de intentar reducir el elevado lapso de tiempo que transcurre entre la fecha real de prescripción y la de su declaración y consiguiente cancelación de la deuda.*

- ✓ Con carácter general son aplicables a esta recomendación las medidas descritas en los puntos 4.32 y 4.33, y las consideraciones sobre declaración de fallidos y rehabilitación de créditos (para evitar la prescripción) que se analizan en el apartado III.5 de este Informe. La DCGC ha incorporado las mejoras introducidas por la Agencia en las aplicaciones informáticas, relacionadas con el control de la deuda prescrita o a prescribir. Concretamente, el desarrollo de la aplicación del Infoclase de Gestión de Deudas y del Zújar de deudas, que aportan un control masivo de las mismas, con datos de cada contribuyente que permiten el uso de la información sobre un gran número de deudas mejorando el control sobre su prescripción. Asimismo, se desarrollaron controles específicos sobre las deudas que iban a prescribir en los siguientes meses para proceder a su análisis. También participó en las campañas anuales del Departamento de Recaudación (sobre vencimientos suspendidos y paralizados, fundamentalmente) para la depuración de las deudas, lo que permite considerar parcialmente cumplida esta recomendación.

5.7. Recomendación nº 7: *Se recomienda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que estudie la oportunidad de introducir entre sus instrumentos de planificación, objetivos específicos relativos a los plazos de tramitación interna de las diversas situaciones en que pueden encontrarse las deudas en gestión recaudatoria, con independencia de los plazos definidos en la normativa reguladora, para mejorar el control interno y la gestión.*

- ✓ Desde 2007 no se han incorporado nuevos indicadores de apoyo a la gestión recaudatoria a la aplicación de objetivos de la Agencia. Los objetivos incluidos en la planificación de la Agencia, algunos medidos en días, ya se utilizaban en el ejercicio fiscalizado por el Informe del Tribunal de Cuentas, de 28 de octubre de 2010. Sin embargo, se han introducido y desarrollado otras herramientas informáticas para la gestión recaudatoria, como por ejemplo, el desarrollo de los Infoclases y la implantación progresiva de la aplicación Zújar, a las que se han incorporado

objetivos específicos relativos a los plazos de tramitación interna de las diversas situaciones en que pueden encontrarse las deudas en gestión recaudatoria.

- ✓ En el Zújar de Deudas, este Tribunal ha comprobado que existe un estudio de los tramos de tiempos de gestión, medidos en días, de todas las situaciones en que pueden encontrarse las deudas gestionadas por la AEAT (de liquidación a contracción, de liquidación a apremio, de liquidación a embargo, de liquidación a cancelación, de apremio a embargo, de apremio a cancelación etc.). Asimismo, se desarrollaron campañas masivas anuales, para actuar en determinados campos o aspectos de la gestión recaudatoria en las que participó la DCGC y, desde 2008, en estas campañas, se incluyeron objetivos específicos relativos a la reducción de plazos de tramitación interna de las deudas en gestión recaudatoria, por lo que se considera cumplida esta recomendación.

5.8. Recomendación nº 8: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria debe abordar sin dilación las necesarias modificaciones de sus aplicaciones informáticas, con la finalidad de superar las dificultades que, en el ejercicio de su control, viene reiterando el Tribunal de Cuentas, ante la carencia en aquéllas de información histórica de los expedientes.*

- ✓ Las aplicaciones informáticas de la AEAT (tal y como se ha venido señalando a lo largo de este informe), mantienen las mismas dificultades que ya se pusieron de manifiesto en el Informe del Tribunal de Cuentas, aprobado el 28 de octubre de 2010, en cuanto a la información histórica que conservan sobre los expedientes y que pueden proporcionar. En consecuencia, siguen existiendo las mismas dificultades para el ejercicio del control y no se puede considerar cumplida esta recomendación.
- ✓ Así, a modo de ejemplo, entre las comprobaciones efectuadas en esta fiscalización se puso de manifiesto que la aplicación informática utilizada para el control de los vencimientos únicamente ofrece información actualizada, de manera que no se puede conocer información de fechas anteriores. Los sistemas informáticos analizados tampoco dejaban rastro de las paralizaciones de deudas, una vez levantadas las mismas, ni contenían información alguna de qué deudas pasaron en algún momento por dicha situación, ni cuándo se paralizó una deuda, los motivos para ello o la fecha en que se levantó la paralización. Las comprobaciones efectuadas sobre la realización de derivaciones de responsabilidad pusieron de manifiesto que, una vez dados de baja los expedientes, tampoco quedaba rastro de haberse hecho investigación patrimonial y derivación de responsabilidad alguna por lo que, se mantienen las carencias de información histórica sobre los expedientes.

V.2. Seguimiento de las recomendaciones formuladas en la Resolución de la Comisión Mixta de 18 de diciembre de 2012

5.9. La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 18 de diciembre de 2012, a la vista del informe de fiscalización de la AEAT referido al ejercicio 2007, acordó:

1. Instar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a continuar en la mejora para el acceso y explotación de las aplicaciones informáticas de otros órganos, relacionados con el control y depuración de las deudas tributarias en suspenso, en la línea puesta en marcha por la propia Agencia.

2. Instar a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes a:

– Continuar con el proceso que facilita una mayor celeridad a la ejecución de las resoluciones y sentencias recaídas en relación con las deudas por ella gestionadas.

– Continuar realizando las variaciones oportunas en las aplicaciones informáticas al objeto de incorporar la información histórica de los expedientes con el fin de permitir una completa y correcta fiscalización.

5.10. El contenido de estos acuerdos coincide con las recomendaciones número tres, cinco y ocho del Informe del Tribunal, de 28 de octubre de 2010, por lo que su cumplimiento ha quedado analizado en los puntos 5.3, 5.5 y 5.8 de este Informe.

VI. CONCLUSIONES

VI.1. Conclusiones sobre las novedades legislativas y los cambios en la planificación.

6.1. Las modificaciones legislativas producidas en el ejercicio 2012 dieron lugar a la incorporación de medidas en la planificación de la Agencia y a la realización de nuevas actuaciones en el ejercicio 2013 (puntos 2.3, 2.5 y 2.11 a 2.20).

6.2. Algunas medidas estratégicas relacionadas con el fraude fiscal en la fase recaudatoria, incluidas en la planificación estratégica de la Agencia, no llegaron a tener reflejo en la planificación anual de los años fiscalizados. Las modificaciones legislativas de 2012, sin embargo, contienen líneas estratégicas para mejorar la gestión recaudatoria de la Agencia que se incorporaron a la planificación anual y a las actuaciones que se realizaron en 2013 (puntos 2.9 y 2.10).

6.3. Los PACTA de los dos años fiscalizados previeron medidas dirigidas a combatir la utilización de los aplazamientos de pago para conseguir una dilación o elusión del pago de las deudas tributarias, así como el impulso de los medios telemáticos de la Agencia. El PACTA de 2013 desarrolló estas previsiones y extendió su ámbito a las medidas

cautelares, a los procedimientos de derivación de responsabilidad, y a la identificación de acciones constitutivas de delito. En 2013, también se planificó potenciar la investigación del patrimonio de los imputados en los delitos contra la Hacienda Pública, de acuerdo con las modificaciones legislativas de 2012 (puntos 2.12, 2.13 y 2.14).

6.4. El PACTA de 2013 introdujo la previsión de adoptar acuerdos de prohibición de disponer, para evitar vaciamientos patrimoniales, y previó potenciar el seguimiento y control de actuaciones de embargo y de la situación patrimonial y las actividades económicas de los deudores. Para el control de los procesos concursales en 2013 se introdujo la imposibilidad de admitir las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de créditos contra la masa, se incentivaron las investigaciones patrimoniales de la situación previa a la declaración de concurso, y se potenció el ejercicio de acciones por insolvencias punibles de los deudores y de los administradores concursales (puntos 2.15 a 2.18).

6.5. El PACTA de 2013 incluyó las nuevas competencias de investigación patrimonial atribuidas por la Ley 7/2012 para acreditar supuestos de insolvencia punible y demás delitos contra la Hacienda. Durante los dos años fiscalizados se previeron medidas de mejora de las garantías sobre la deuda suspendida por haber sido recurrida en instancias judiciales, y se establecieron medidas para intensificar el control y seguimiento de este tipo de deuda (puntos 2.19 y 2.20).

VI.2. Conclusiones sobre las actuaciones realizadas durante el periodo fiscalizado

6.6. Los ingresos derivados de las actuaciones sobre fraccionamientos y aplazamientos de deudas pasaron de 4.772 millones de euros, en 2012, a 5.044 millones, en 2013, creciendo casi un 6%. Las cifras de deuda aplazada se mantuvieron esencialmente constantes, pasando de 5.346 millones de euros al principio del periodo fiscalizado, a 5.356 millones al final del mismo. El análisis de estas actuaciones puso de manifiesto que:

- ✓ El importe total de los aplazamientos concedidos en relación con los solicitados llegó al 50,88%, en 2013, frente al 44,94% en 2012, poniendo de manifiesto que se cumplieron las previsiones de facilitar este tipo de actuaciones.
- ✓ Aunque ha aumentado el número de aplazamientos concedidos en 2013, respecto a los de 2012, no parece que vayan a aumentar los aplazamientos que finalicen por falta de pago. El 64% de las deudas aplazadas en 2012 se habían ingresado el 1 de agosto de 2014, y se había ingresado el 56% de las aplazadas en 2013, aunque parte de los aplazamientos concedidos, sobre todo de este último año, aun no estaban vencidos. Los aplazamientos concedidos en 2012 que ya habían concluido por falta de pago ascendían a 1.366 millones, y los concedidos en 2013 que ya habían finalizado por falta de pago a 975 millones de euros.
- ✓ Se obtuvo una mejora en los tiempos medios de resolución de los aplazamientos y fraccionamientos automatizados (RAM) durante todo el periodo, disminuyendo

desde 21 días en 2009 a 9 días en 2013. Los tiempos medios de resolución de los aplazamientos y fraccionamientos no automatizados (no RAM) fluctuó en torno a los 60 días, sin variaciones significativas.

- ✓ Existieron concesiones de aplazamientos en 2012 que se habían solicitado con anterioridad al ejercicio 2011 (por importe de 157 millones de euros). También se concedieron aplazamientos en 2013 que se habían solicitado antes de 2012 (por importe de 180 millones de euros). Del mismo modo, se detectaron solicitudes de aplazamiento de deudas, que se presentaron en los ejercicios 2012 y 2013, y que aún estaban tramitándose el 1 de agosto de 2014. En cualquier caso, el número de vencimientos y sus cuantías resultan relativamente bajas, y no tuvieron un efecto relevante sobre los tiempos medios de resolución de los aplazamientos.
- ✓ Aunque los importes son bajos en relación con las cifras globales de aplazamientos, se han detectado supuestos en los que la fecha de solicitud del aplazamiento es anterior a la fecha de la autoliquidación que da lugar a la deuda aplazada, según las aplicaciones informáticas de la Agencia. La posibilidad de cometer errores en la grabación de las fechas de solicitud resulta de que no existe ninguna limitación a la introducción de las fechas por parte del actuario.
- ✓ Se han detectado deudas tributarias, hasta de los años 1992 y 1993, sobre las que se solicitaron aplazamientos en los ejercicios fiscalizados, lo que pone de manifiesto la existencia de deuda con antigüedad superior a 20 años, cuya gestión se ha dilatado en el tiempo por diversos motivos y que sigue considerándose como deuda aplazada (puntos 3.1 a 3.24).

6.7. Se produjo un incremento muy relevante en el número de medidas cautelares adoptadas, tanto en términos nominales como ponderados, poniendo de manifiesto que se cumplieron las previsiones de facilitar este tipo de actuaciones. Los análisis sobre su adopción pusieron de manifiesto que:

- ✓ En las medidas cautelares adoptadas por los órganos de recaudación no se aplicó una herramienta informática específica para la gestión, seguimiento y control de las mismas, que las agrupase por expedientes y permitiese el control de la medida adoptada y analizar su evolución, caducidad o extinción.
- ✓ No todas las medidas cautelares están asociadas a un importe de deuda y, además, todos los años variaron los coeficientes de ponderación, lo que dificulta valorar los datos sobre el número de medidas cautelares que se adoptaron y el importe de deuda que garantizaron.
- ✓ El análisis de una muestra de expedientes de medidas cautelares no puso de relieve incidencias relevantes, a excepción de que en ningún expediente analizado se incluyó el acuerdo del órgano competente para la prórroga del plazo de duración de las medidas cautelares de 6 a 12 meses (puntos 3.25 a 3.37).

6.8. El número de derivaciones de responsabilidad realizadas pasó de 6.904 a 11.697, incrementándose casi un 70% de un ejercicio a otro, y el importe de deuda derivada creció casi un 67%. El número de deudores sobre los que se realizó una derivación de responsabilidad pasó de 4.649, en 2012, a 8.145, en 2013, aumentando un 75%. En ambos ejercicios, aproximadamente el 70% de los deudores corresponde a derivaciones de responsabilidad subsidiaria, que requiere la declaración de fallido previa y, el resto, fueron derivaciones de responsabilidad solidaria. El análisis de estas actuaciones puso de manifiesto que:

- ✓ La realización de derivaciones de responsabilidad fue un proceso fundamentalmente individualizado y manual. No existen herramientas informáticas específicas y desarrolladas para seleccionar de manera automática las deudas que se deberían derivar y poder hacer un control y seguimiento de estas actuaciones. Al margen de la regulación de estas actuaciones en la propia LGT y en el RGR, no existieron otros criterios establecidos para todas las Delegaciones sobre cuándo iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad, ni sobre los importes de las deudas sobre las que se debería hacer la derivación.
- ✓ Se produjeron incrementos muy relevantes, tanto de las derivaciones realizadas, como de las planificadas, y en los importes de deuda derivados, que ponen de manifiesto la existencia de un margen elevado para poder seguir aumentando y mejorando este tipo de actuaciones.
- ✓ Los análisis sobre los resultados de las derivaciones de responsabilidad pusieron de manifiesto que eran mucho mayores las cifras de deuda declarada incobrable y cancelada por anulación, que el importe cobrado como consecuencia de estas actuaciones.
- ✓ Los porcentajes de deuda pendiente sobre los que se hizo derivación de responsabilidad subsidiaria eran bajos, lo que también pone de manifiesto la posibilidad de incrementar sustancialmente este tipo de actuaciones.
- ✓ Se comprobó, sin haberse encontrado incidencias relevantes, una muestra de expedientes de derivaciones de responsabilidad. Únicamente en dos casos se excedió el plazo de 6 meses, desde la notificación del inicio del trámite de derivación de responsabilidad, hasta la fecha del acuerdo de derivación. En un caso por 16 días; y en el otro, se declaró la caducidad del procedimiento y se inició la tramitación de uno nuevo (puntos 3.38 a 3.54).

6.9. Durante el periodo fiscalizado aumentaron el número de actuaciones de seguimiento de insolvencias aparentes y el de investigación de movimientos financieros que se previeron realizar, incluidas en los Planes Parciales de Recaudación, así como las efectivamente realizadas, que superaron muy ampliamente a las previsiones en cada uno de los ejercicios fiscalizados. El análisis de estas actuaciones puso de manifiesto las siguientes circunstancias:

- ✓ Se comprobó la situación en que se encontraban, a fecha 25 de julio de 2014, las actuaciones de investigación de movimientos financieros realizadas durante el periodo fiscalizado. Más de la mitad de las actuaciones realizadas ya habían concluido como correctas, sin ofrecer resultados concretos. Una parte mucho menor de las actuaciones se habían recibido y estaban siendo objeto de examen. Resultan relevantes las cifras sobre requerimientos vencidos sin respuesta (1.691); 564 eran requerimientos de información efectuados en 2012, y otros 1.127, requerimientos efectuados en 2013. A pesar de estas cifras, el número de expedientes sancionadores abiertos a las entidades colaboradoras, durante el periodo fiscalizado fue, únicamente, de cuatro; dos en 2012 y otros dos en 2013.
- ✓ Para valorar los resultados económicos de actuaciones concretas se obtuvo información detallada de la personación de funcionarios de la AEAT en entidades bancarias para el embargo de cajas de seguridad, que se realizó por primera vez en 2013. Se efectuaron 542 personaciones, que dieron lugar al embargo de 344 cajas de seguridad en bancos de todo el territorio nacional, en relación con deudores a la Hacienda Pública con una deuda total de 319 millones de euros. No obstante, el análisis de los resultados económicos obtenidos pone de manifiesto una eficacia recaudatoria limitada de estas actuaciones ya que, finalmente, solo se recaudaron 2 millones de euros, el 0,6% de los 319 millones de euros que se perseguían (puntos 3.55 a 3.76).

6.10. Todas los datos que reflejan las declaraciones de fallidos de los deudores insolventes; los importes de los créditos incobrables, que se dan de baja en cuentas; y, en caso de solvencia sobrevenida, los de la rehabilitación de los créditos, tuvieron un incremento relevante. Así, el número de deudores declarados fallidos aumentó de manera importante de un año a otro (43%), y fueron más del triple el número de deudores rehabilitados en 2013 en relación con los de 2012. También aumentó el importe, tanto de crédito declarado incobrable, como de rehabilitado; y el dato realmente relevante para valorar la cancelación de crédito por incobrable (el importe que resulta de disminuir de los créditos incobrables los rehabilitados), pasó de 4.641 a 5.025 millones de euros, incrementándose más de un 8%. El análisis de estas actuaciones puso de manifiesto que:

- ✓ No se está aplicando ningún procedimiento para tramitar la insolvencia parcial de los deudores. La declaración de fallido de un deudor conlleva la consideración de toda su deuda como incobrable; y del mismo modo, cuando el deudor es rehabilitado, la rehabilitación alcanza a toda su deuda, y no solo a la cuantía que podría ser satisfecha con los bienes encontrados. Esa es la razón por la que se produjeron frecuentes declaraciones de fallido y rehabilitaciones del mismo deudor, y declaración de incobrable y rehabilitación de las mismas deudas, en breves periodos de tiempo.
- ✓ No se hizo un seguimiento adecuado sobre las inscripciones o anotaciones en el Registro Mercantil, en virtud de mandamientos emitidos por la Agencia, de las declaraciones de fallido o las rehabilitaciones de personas o entidades inscritas en el Registro.

- ✓ Se detectó la existencia de deudores declarados fallidos que, junto a importes dados de baja por incobrables, también tenían vencimientos de deuda en periodo voluntario pendientes de cobro.
- ✓ Durante 2013 se ha diseñado una herramienta informática dirigida a la revisión de deudores que complementa a las anteriores, sin sustituirlas, y da cumplimiento a la previsión de desarrollo e impulso de las nuevas tecnologías en la gestión recaudatoria.
- ✓ Los importes de la deuda rehabilitada que acabó cobrándose, frente a los importes de deuda rehabilitada que volvieron a ser dados de baja por incobrables, permite valorar los resultados de las rehabilitaciones. En la fecha de obtención de estos datos (octubre de 2014), de los 1.362 millones de euros que se habían rehabilitado en 2012, 857 millones (casi el 63%) se habían vuelto a dar de baja por incobrables. En relación con los datos del ejercicio 2013, 948 millones de euros, de los 1.433 rehabilitados ese año (más del 66%), ya se habían vuelto a dar de baja por incobrables.
- ✓ Los datos sobre ingresos obtenidos de la rehabilitación de créditos también permiten valorar la eficacia de estas actuaciones. En octubre de 2014, se habían ingresado 166 de los 1.362 millones de euros rehabilitados en 2012; y en el ejercicio 2013, 173 de los 1.433 millones de euros rehabilitados en ese año (en torno al 8% en ambos casos). Por lo tanto, solamente un porcentaje muy bajo de créditos rehabilitados llega realmente a cobrarse.
- ✓ Las comprobaciones sobre las fechas en que se declararon fallidos los deudores que fueron rehabilitados permitieron confirmar que el mayor número de rehabilitaciones fue de deudores declarados fallidos el mismo año en que se rehabilitaron, o el año inmediato anterior. Sin embargo, en 2013 se rehabilitaron deudores que habían sido declarados fallidos en 1993; y en 2012, el deudor más antiguo que se rehabilitó había sido declarado fallido en 2005.
- ✓ Las comprobaciones efectuadas para averiguar los periodos medios entre la declaración de fallido y la rehabilitación de los deudores pusieron de manifiesto que entre los créditos rehabilitados en 2012 y dados de baja por incobrables el mismo año, hubo una diferencia media de 32 días; y de 40 días en el año 2013 (puntos 3.77 a 3.101).

6.11. Se produjo un aumento significativo de las acciones judiciales ejercitadas, tanto en cifras nominales (43%), como en ponderadas (73%), aunque se redujo de manera significativa la deuda reclamada con las mismas. Parte del incremento de las actuaciones ponderadas, sin embargo, se debió al incremento de los coeficientes de ponderación. En cualquier caso, las acciones judiciales ejercitadas no alcanzaron las previsiones de la Agencia en ninguno de los ejercicios fiscalizados. El análisis de estas actuaciones puso de manifiesto las siguientes circunstancias:

- ✓ El análisis de los 21 expedientes correspondientes a las acciones penales, aun no autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación, y que se computaron en el ejercicio 2013, permitió conocer la situación de todos ellos, a fecha 29 de octubre de 2014. Diez de estos expedientes habían dado lugar al ejercicio de la acción penal correspondiente. En los once expedientes restantes, todavía no se había ejercido la acción penal; en siete de ellos se seguían realizando actuaciones previas; y en cuatro no había sido factible el ejercicio de la acción penal, habiéndose decidido, en uno de estos últimos casos, el ejercicio de acciones de derivación de responsabilidad contra otros responsables de la deuda, una vez que se determinó la imposibilidad de la vía de la acción penal contra el alzamiento de bienes.
- ✓ Durante el periodo fiscalizado, los órganos jurisdiccionales dictaron 21 sentencias por insolvencia punible, siete de ellas en 2012 y catorce en 2013. Doce sentencias fueron desfavorables para la Agencia y nueve favorables. De estas nueve sentencias, la deuda reconocida en cuatro de ellas ya se había declarado incobrable y, únicamente, se había cobrado la deuda reconocida en dos sentencias por un importe que, en todo el periodo fiscalizado, no alcanzó el millón de euros (puntos 3.102 a 3.121).

6.12. Las cifras de deuda paralizada no sufrieron variaciones relevantes durante el periodo fiscalizado. El total de deuda paralizada al principio del mismo era de 657 millones de euros, y pasó a 697 millones al final del periodo. Las cifras de deuda suspendida disminuyeron un 12% durante el periodo fiscalizado, pasando de 12.793 millones de euros a 11.469 millones. Las cifras de deuda afectada por procesos concursales fueron creciendo de manera muy significativa (un 46%), en coherencia con la situación económica, pasando de 5.259 a 7.682 millones de euros. El análisis de las actuaciones sobre este tipo de deudas puso de manifiesto que:

- ✓ Las comprobaciones sobre los resultados económicos de las campañas de revisión de deuda suspendida ofrecen importes relativamente bajos de ingresos obtenidos como consecuencia de la revisión. El importe de los vencimientos revisados en 2012 alcanzó los 2.982 millones de euros, de los que se cobraron 571 millones. En 2013, el importe de los vencimientos revisados alcanzó 3.307 millones de euros, de los que se cobraron 337 millones. En cambio, fueron mucho más relevantes los importes de anulación de deuda y de confirmación de la suspensión de la deuda, obtenidos como consecuencia de su revisión.
- ✓ En cuanto a los resultados de la gestión de la deuda afectada por procesos concursales, en 2012 se cancelaron 1.442 millones de euros; y en 2013, 1.984 millones. Sin embargo, la deuda cancelada con ingreso apenas ascendió a 582 millones de euros en 2012, y 572 millones en 2013, mientras que las cuantías más relevantes fueron canceladas, sin ingreso, por anulaciones de deuda y declaración de crédito incobrable.
- ✓ Mediante Instrucciones del Departamento de Recaudación se fijaron las actuaciones a realizar respecto a obligados tributarios en proceso concursal. La modificación de

estas Instrucciones en 2013 provocó que 4.139 procedimientos de concurso dejaran de tener un seguimiento completo de la Agencia y pasaran a tener un seguimiento mínimo (puntos 3.122 a 3.146).

6.13. Los ingresos obtenidos como producto de las enajenaciones de los bienes de los contribuyentes crecieron durante el periodo fiscalizado, pasando de poco más de 25 millones de euros en 2012, a casi 28 millones en 2013. Las cuantías más importantes se obtuvieron mediante adjudicaciones directas (más de 19 millones de euros en 2012 y casi 23 millones en 2013). Estos importes cuadruplicaron a los obtenidos mediante subastas (casi seis millones de euros en 2012 y poco más de cinco millones en 2013). Además, mientras los ingresos obtenidos de adjudicaciones directas crecieron un 17% de un año a otro, los obtenidos de subastas se redujeron un 13%. Los datos sobre los procedimientos de enajenación permiten concluir que, igual que sucede con los ingresos, el número de lotes adjudicados de forma directa cuadruplicó a los adjudicados mediante subasta (en 2013, 318 lotes mediante subasta y 1.354 mediante adjudicación directa). El análisis de estas actuaciones puso de manifiesto que:

- ✓ Un número importante de diligencias de embargo generadas en 2012 y 2013, aún se encontraba en fases previas a su inscripción en los registros correspondientes. Incluso, un porcentaje relevante de diligencias de embargo sobre bienes inmuebles, no se había inscrito, pese a los efectos importantes que tiene la publicidad registral sobre este tipo de trabas.
- ✓ Se han detectado retrasos en el plazo de seis meses establecido para realizar las gestiones conducentes a la adjudicación directa de los bienes, después de realizada la subasta o el concurso, cuando quedaron bienes o derechos sin adjudicar.
- ✓ No se han utilizado criterios uniformes para el desarrollo de los procedimientos de enajenación en las fases en que existen actuaciones potestativas de los órganos de recaudación (la exigencia y la cuantía de un depósito previo o la publicidad de los procedimientos).
- ✓ Se produjo la adjudicación del 24% de los lotes ofertados en ambos ejercicios. En cuanto a las cantidades obtenidas con las adjudicaciones, apenas alcanzaron el 5% del importe en primera licitación, en el ejercicio 2012, y el 3% en el ejercicio 2013.
- ✓ De los 7.659 lotes de bienes ofertados mediante subasta fueron adjudicados 662 lotes, apenas el 9% de los que se intentaron enajenar. Atendiendo al valor de los bienes, se adjudicaron por poco más del 1% del importe en primera licitación del total de los lotes ofertados.

- ✓ Casi el 40% de los lotes subastados que se adjudicaron lo hicieron al 75% de su valoración, es decir, por el importe mínimo al que se puede hacer la adjudicación; por lo tanto, en esas subastas, hubo una sola puja. Además, en más del 60% de los lotes, la adjudicación se hizo por debajo de la valoración de los bienes.
- ✓ De los 5.508 lotes de bienes ofertados mediante adjudicación directa, fueron adjudicados 2.466, el 45% de los que se intentaron enajenar. El importe de los lotes adjudicados apenas llegó al 7% del importe en primera licitación del total de los ofertados.
- ✓ La gran mayoría de los lotes enajenados mediante adjudicación directa (73%) se adjudicaron por menos de la mitad de su valoración, y un porcentaje muy relevante (34%), por menos de la cuarta parte de su valoración.
- ✓ No se aplicaron en los ejercicios 2012 y 2013 unos criterios objetivos y específicos para determinar el umbral de la suficiencia económica de las ofertas presentadas en los procedimientos de adjudicación directa. Junto a lotes adjudicados muy por debajo de su valor de tasación, hubo otros lotes que no fueron adjudicados, pese a tener un alto número de licitadores interesados, porque las ofertas se consideraron insuficientes.
- ✓ La agrupación por número de identificación fiscal de los adjudicatarios de estos procedimientos puso de manifiesto los supuestos de adjudicaciones directas que se habían hecho a una misma persona, durante el periodo fiscalizado (puntos 3.147 a 3.181).

VI.3. Conclusiones sobre los resultados de las actuaciones fiscalizadas

6.14. La deuda pendiente creció un 9,7% durante el periodo fiscalizado, pasando de 45.736 millones de euros, a principios de 2012, a 50.174 millones de euros a finales de 2013. Los datos de series temporales más largas confirman el incremento constante y continuado de la deuda tributaria pendiente al final de todos los años considerados. Así:

- ✓ El incremento de la deuda pendiente pone de manifiesto que, cada año, se fueron incorporando nuevas deudas por un importe superior al de las deudas que se cancelaron (ya fuera con ingreso o sin él). Por lo tanto, no fueron suficientes los resultados de las actuaciones fiscalizadas para evitar el incremento de la deuda pendiente.
- ✓ La composición de la deuda pendiente empeoró durante el periodo fiscalizado. La deuda pendiente en periodo voluntario fue disminuyendo y fue superada por la deuda pendiente en periodo ejecutivo, que pasó de 21.429 millones de euros a 27.002 millones. Así, aunque se produjo un incremento de casi el 10% de la deuda pendiente, este incremento supera el 26% si se considera la deuda pendiente en periodo ejecutivo.

- ✓ La magnitud más relevante de la deuda pendiente en periodo voluntario fue la deuda litigiosa. Su cuantía disminuyó, desde 11.970 millones de euros al principio del periodo fiscalizado, a 10.607 millones al final del mismo. Los datos ponen de manifiesto una mejora de los resultados de las actuaciones fiscalizadas que tuvieron por objeto la depuración y control de la deuda litigiosa.
- ✓ La magnitud más relevante de la deuda pendiente en periodo ejecutivo fue la deuda en gestión de cobro, que pasó de 16.605 millones de euros a 20.433 millones, incrementándose un 23%. La deuda en gestión de cobro recoge deudas con grave riesgo de impago, que se fueron incrementando durante los años de crisis económica, sin que las actuaciones fiscalizadas pudieran contener su crecimiento (puntos 4.1 a 4.12).

6.15. El importe de las deudas que se fueron incorporando para su gestión por la Agencia en 2013 (29.089 millones de euros) fue inferior al de las deudas que se incorporaron en 2012 (31.979 millones de euros). Pese a que disminuyó la deuda incorporada en 2013, los resultados de las actuaciones fiscalizadas no pudieron evitar el incremento de la deuda pendiente (puntos 4.13 y 4.14).

6.16. Durante el periodo fiscalizado se canceló deuda, por haber sido cobrada, por importe de 35.567 millones de euros (17.586 millones, en 2012; y 17.981, en 2013), y se canceló deuda sin ingreso, por importe de 21.062 millones de euros (11.454 millones, en 2012; y 9.608, en 2013) (puntos 4.15 a 4.18).

6.17. La deuda ingresada en 2012 alcanzó el 36% de la deuda pendiente a final de año, mientras que en 2013, superó ligeramente ese porcentaje. De forma aproximada se puede concluir que, durante el periodo fiscalizado, de cada tres euros de deuda pendiente, se ha ingresado uno, lo que pone de manifiesto la necesidad de mejorar los resultados de la actividad fiscalizada sobre la gestión de la deuda pendiente. Así:

- ✓ El cobro de la deuda y, en consecuencia, la cancelación por ingreso de la misma se produjo, tanto en periodo ejecutivo, como en periodo voluntario. Aunque el indicador de “recaudación ejecutiva” de la Agencia ofreció cifras de 12.325 millones de euros y 12.131 millones, en cada uno de los años fiscalizados, las cuantías efectivamente cobradas de la deuda en periodo ejecutivo, como consecuencia de las actuaciones fiscalizadas, ascendieron a 4.254 millones de euros, en 2012, y 4.340 millones, en 2013. En definitiva, apenas se cobró el 17% de la deuda en ejecutiva gestionada en cada uno de los años fiscalizados, y la deuda en este periodo ya alcanzó, en 2013, los 27.002 millones de euros.
- ✓ Los ingresos derivados del cobro de las deudas en periodo voluntario fueron muy superiores a la recaudación ejecutiva; ascendieron a 13.332 millones de euros, en 2012, y a 17.981 millones, en 2013. Estos incrementos reflejan resultados positivos de las actuaciones fiscalizadas desde el punto de vista de los ingresos obtenidos, si bien, sus importes son excesivamente modestos ya que, aun aumentando los ingresos por el cobro de las deudas, lo hicieron en mayor medida las deudas

incorporadas en cada ejercicio, de manera que el pequeño aumento de la cancelación de deudas por ingreso no impidió el incremento final de la deuda pendiente (puntos 4.19 a 4.26).

6.18. Las actuaciones fiscalizadas persiguieron, además del cobro de la deuda, depurar los saldos de la pendiente mediante su cancelación, aún sin ingreso. Esta cancelación se produjo, tanto en periodo voluntario, como en ejecutivo, mediante la comprobación de que la deuda que se cancelaba reunía los requisitos para ello. Las principales causas de cancelación de deuda sin ingreso fueron la anulación de liquidaciones, las insolvencias de los deudores, y la prescripción. La deuda cancelada sin ingreso ascendió a 11.454 millones de euros, en 2012, y a 9.608 millones, en 2013. Así:

- ✓ Las anulaciones de liquidaciones procedieron, fundamentalmente, de resoluciones de los Tribunales estimando las pretensiones de los contribuyentes y, por eso, la mayor cuantía se produjo en periodo voluntario. Los importes de estas anulaciones, aunque fueron altos, descendieron de un año a otro, en coherencia con la disminución de la deuda suspendida y con los buenos resultados de las actuaciones de depuración y control de la deuda litigiosa. En 2012, las anulaciones ascendieron a 5.919 millones de euros, y al año siguiente descendieron a 3.896 millones de euros.
- ✓ Los importes de deuda cancelada sin ingreso por insolvencias fueron aumentando durante el periodo fiscalizado, utilizando las cifras netas de crédito incobrable y rehabilitado de los ejercicios fiscalizados se cancelaron sin ingreso 4.641 millones de euros, en 2012, y 5.025 millones, en 2013, por este motivo. Las insolvencias de los deudores se fueron incrementando durante los años de crisis económica, sin que las actuaciones fiscalizadas pudieran contener su crecimiento.
- ✓ Las cifras de deuda cancelada por prescripción fueron disminuyendo durante el periodo fiscalizado (de 173 millones de euros, en 2012, hasta 145 millones, en 2013). El control de las prescripciones se realizó mediante una aplicación informática que incorporó la mayoría de las fechas de actuaciones que interrumpen la prescripción y se realizaron campañas para depurar deudas en estado de “presuntas prescritas” (puntos 4.27 a 4.34).

VI.4. Conclusiones sobre el seguimiento de recomendaciones

6.19. La Agencia ha cumplido las recomendaciones nº 2, 4 y 7 incluidas en el Informe de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la DCGC, durante el ejercicio 2007, aprobado por el Pleno del Tribunal el 28 de octubre de 2010. Se ha comprobado: a) que el cálculo de los intereses de demora se realiza teniendo en cuenta el número de días reales de los años bisiestos; b) que se ha mejorado la aplicación de los ingresos para evitar que deudas ya ingresadas sean remitidas a la DCGC para su gestión recaudatoria en vía ejecutiva; y c) que se han introducido y desarrollado nuevas

herramientas informáticas y campañas anuales, que incluyen objetivos específicos relativos a la tramitación de las deudas en gestión recaudatoria (puntos 5.2, 5.4 y 5.7).

6.20. La Agencia ha cumplido parcialmente las recomendaciones nº 3, 5 y 6 incluidas en el Informe de fiscalización aprobado por el Pleno del Tribunal, el 28 de octubre de 2010. Se ha comprobado: a) que la Agencia ha avanzado en el acceso a la información de las aplicaciones de otros órganos, aunque sin conexión entre distintas aplicaciones informáticas, de forma que la información no se actualiza simultáneamente en todas ellas; b) que se han aplicado medidas concretas para acortar los plazos de ejecución de las resoluciones y sentencias recaídas en relación con las deudas gestionadas por la DCGC; y c) que la DCGC ha incorporado las mejoras introducidas por la Agencia en las aplicaciones informáticas, relacionadas con el control de la deuda prescrita o a prescribir, mejorando el control sobre su prescripción. Consecuentemente se han cumplido, parcialmente, todas las recomendaciones anteriores, así como las recomendaciones incluidas en la Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, aprobada en su sesión del día 18 de diciembre de 2012, en las que se reproducen las recomendaciones nº 3 y 5 del Informe de fiscalización (puntos 5.3, 5.5, 5.6, 5.9 y 5.10).

6.21. La Agencia no ha cumplido las recomendaciones nº 1 y 8 del Informe de fiscalización, aprobado por el Pleno del Tribunal el 28 de octubre de 2010. Este Tribunal considera: a) que no se ha reducido la discrecionalidad en la adscripción de obligados tributarios a la DCGC; y b) que las aplicaciones informáticas de la AEAT mantienen las mismas dificultades en cuanto a la información histórica que conservan y pueden proporcionar sobre los expedientes tributarios. Consecuentemente, no se ha cumplido la recomendación incluida en la Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, aprobada en su sesión del día 18 de diciembre de 2012, en la que se reproduce la recomendación nº 8 del Informe de fiscalización (puntos 5.1, 5.8, 5.9 y 5.10).

VII. RECOMENDACIONES

7.1. Con carácter general, la Agencia debería reforzar como uno de sus grandes objetivos estratégicos la contención de la deuda pendiente y el cobro efectivo de las deudas tributarias y, en consecuencia, potenciar las actuaciones y medios aplicados a estos objetivos.

7.2. La Agencia debería continuar con el desarrollo y la mejora de las aplicaciones informáticas de apoyo de la gestión recaudatoria. Todas las aplicaciones informáticas que se utilizan requieren una actualización y mejora permanentes y se deben desarrollar en el sentido de automatizar tareas y unificar criterios en la actuación de la Agencia. El desarrollo de las aplicaciones informáticas debe mejorar el control y la supervisión de la actuación de la Agencia, evitando en lo posible procesos individualizados y manuales en las actuaciones de gestión recaudatoria. También es necesario reiterar que las aplicaciones informáticas de la Agencia deberían, en la medida de lo posible, conservar y proporcionar información histórica de los expedientes tributarios.

7.3. Además de mejorar y desarrollar las aplicaciones informáticas ya existentes la Agencia debería estudiar el desarrollo y utilización de otras nuevas para el apoyo a algunas actuaciones que no cuentan con ellas. Concretamente, debería considerar el desarrollo de alguna herramienta informática específica para la gestión, seguimiento y control de la adopción de medidas cautelares, que las agrupase por expedientes y permitiese el control de la medida adoptada y analizar su evolución, caducidad o extinción. Así mismo, debería considerar el desarrollo de nuevas aplicaciones en la gestión de las derivaciones de responsabilidad, para seleccionar de manera automática las deudas que se deberían derivar y poder mejorar el control y seguimiento de estas actuaciones.

7.4. La Agencia debería incrementar la selección y depuración de deudas muy antiguas en situaciones de paralización, aplazamiento y suspensión, e incrementar el control sobre la procedencia de esta situación en este tipo de deudas.

7.5. La Agencia debería mejorar el seguimiento y control sobre las inscripciones o anotaciones en los Registros de la Propiedad y Mercantiles en virtud de mandamientos emitidos por la propia Agencia. Concretamente, debería mejorar el control de la constancia de las declaraciones de fallido y de las rehabilitaciones de personas o entidades inscritas en los Registros Mercantiles, así como mejorar el control de la anotación de las diligencias de embargo en los registros correspondientes.

7.6. La Agencia debería mejorar las actuaciones previas al ejercicio de acciones penales e incentivar las investigaciones patrimoniales, de manera que evite que muchas acciones no lleguen a ejercitarse, que la mayoría de las que se ejercitan concluyan con resoluciones desfavorables, y que gran parte de las sentencias favorables no puedan llegar a ejecutarse.

7.7. La Agencia debería de continuar reduciendo, en la medida de lo posible, los plazos que median entre los acuerdos de los Tribunales, los actos de ejecución de sus

resoluciones y su reflejo en las aplicaciones informáticas de la Agencia, para mejorar el control sobre la deuda suspendida y afectada por procesos concursales.

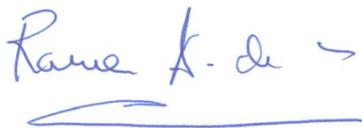
7.8. La Agencia debería considerar la posibilidad de incrementar el número de efectivos destinados en las unidades concursales, dado el volumen de la deuda afectada por procesos concursales, así como las características de este tipo de deuda, y la disminución en el seguimiento de estas situaciones que se produjo durante el periodo fiscalizado.

7.9. La Agencia debería fijar criterios y controles más uniformes sobre el desarrollo de los procedimientos de enajenación de los bienes de los contribuyentes. Concretamente, criterios más homogéneos sobre la publicidad que debe hacerse de estos procedimientos, sobre la suficiencia económica de las ofertas presentadas en los procedimientos de adjudicación directa, y sobre la exigencia y la cuantía de los depósitos previos para participar en los mismos.

7.10. La Agencia debería automatizar la revisión previa a la declaración de la prescripción de la deuda con una antigüedad alta y valor bajo, ya que el control individualizado y manual sobre la deuda con estas características que se realiza en la actualidad no resulta económico ni eficiente.

Madrid, 26 de marzo de 2015

EL PRESIDENTE

A handwritten signature in blue ink, reading "Ramón Á. de" followed by a flourish and a small arrow-like mark.

Ramón Álvarez de Miranda García

ANEXOS

RELACIÓN DE ANEXOS

ANEXO I: AGREGADO DE INDICADORES, NIVELES DE REFERENCIA DE LOS PLANES DE OBJETIVOS Y CIFRAS ALCANZADAS EN 2012.

ANEXO II: AGREGADO DE INDICADORES, NIVELES DE REFERENCIA DE LOS PLANES DE OBJETIVOS Y CIFRAS ALCANZADAS EN 2013.

ANEXO III: DESGLOSE DE LA DEUDA PENDIENTE A 31 DE DICIEMBRE DE 2011, 2012 Y 2013.

ANEXO I

AGREGADO DE INDICADORES, NIVELES DE REFERENCIA DEL PLAN DE OBJETIVOS Y CIFRAS ALCANZADAS EN 2012

I. RESULTADOS.	Referencia	Realizado
1.- Recaudación bruta (en millones de euros)*	218.019	212.731
2.- Recaudación líquida (en millones de euros)*	168.726	168.565
3.- Resultados de la prevención y control del fraude tributario y aduanero	8.171	10.401
3.1.- Ingresos directos de las actuaciones de control (en millones de euros)	6.643	8.821
3.2.- Minoración de devoluciones (en millones de euros)	1.528	1.579
4.- Otros resultados de la prevención y control del fraude tributario y aduanero (en millones de euros)**	5.631	7.990
 II. ACTUACIONES.		
II.1 ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE		
5.1.- Agilización de la gestión tributaria y aduanera (en días)	32	28
5.2.- Administración electrónica (en porcentaje)	33,00	38,74
5.3.- Asistencia en campaña de renta (en porcentaje)	53,00	53,53
II.2 PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO		
6.- Prevención del fraude tributario y aduanero (actuaciones)	2.498.203	3.402.277
7.- Control selectivo e investigación (actuaciones)	542.281	664.138
8.- Control extensivo (actuaciones)	6.616.390	7.770.672
9.- Recaudación ejecutiva (en millones de euros)	9.890	12.325
10.- Actuaciones integrales de prevención y control tributario y aduanero	10.362	14.481

* Importes en términos nominales.

** La referencia del indicador 4 sólo se refiere a los ingresos en voluntaria procedentes de aplazamiento y compensación.

ANEXO II

AGREGADO DE INDICADORES, NIVELES DE REFERENCIA DEL PLAN DE OBJETIVOS Y CIFRAS ALCANZADAS EN 2013

I. RESULTADOS.	Referencia	Realizado
1.- Recaudación bruta (en millones de euros)*	229.276	219.737
2.- Recaudación líquida (en millones de euros)*	177.860	168.829
3.- Resultados de la prevención y control del fraude tributario y aduanero	9.131	10.091
3.1.- Ingresos directos de las actuaciones de control (en millones de euros)	7.723	8.187
3.2.- Minoración de devoluciones (en millones de euros)	1.408	1.905
4.- Otros resultados de la prevención y control del fraude tributario y aduanero (en millones de euros)**	6.513	8.843
 II. ACTUACIONES.		
II.1 ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE		
5.1.- Agilización de la gestión tributaria y aduanera (en días)	32	33
5.2.- Administración electrónica (en porcentaje)	42,00	44.45
5.3.- Asistencia en campaña de renta (en porcentaje)	56,50	71,66
II.2 PREVENCIÓN DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO		
6.1.- Control del censo y obligaciones periódicas (en porcentaje)	47,50	
6.1.- Intervención de Impuestos Especiales (actuaciones)	586.360	636.390
6.1.- Actuaciones selectivas de captación de información (actuaciones)	335.732	441.106
6.1.- Mejora de la calidad de la información (en porcentaje)	22,00	
II.3 CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO		
7.- Control selectivo e investigación (actuaciones)	649.427	884.098
8.- Control extensivo (actuaciones)	7.130.317	8.354.497
9.- Recaudación ejecutiva (en millones de euros)*	10.732	12.131
10.- Actuaciones integrales de prevención y control tributario y aduanero	11.355	15.643

* Importes en términos nominales.

** La referencia del indicador 4 sólo se refiere a los ingresos en voluntaria procedentes de aplazamiento y compensación.

ANEXO III

DESGLOSE DE LA DEUDA PENDIENTE A 31 DE DICIEMBRE DE 2011, 2012 Y 2013 (Importes en euros).

Desg. del pendiente a 31.12.2011	TOTAL		DEUDAS EN VOLUNTARIA		DEUDAS EN APREMIO		DEUDAS EN EMBARGO		DEUDAS EN EJECUTIVA	
	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe
Aplazadas/Fraccionadas	768.719	5.346.043.248,44	514.775	4.283.420.828,16	83.378	394.698.967,87	170.566	667.923.452,41	253.944	1.062.622.420,28
Suspendidas	103.758	12.792.476.387,30	86.777	11.969.869.779,09	12.287	490.499.885,60	4.694	332.106.722,61	16.981	822.606.608,21
En Compensación	25.987	151.884.824,05	0	0,00	11.517	32.460.996,36	14.470	119.423.827,69	25.987	151.884.824,05
En Proceso Concursal	344.545	5.259.064.441,29	158.196	2.783.273.011,92	77.122	679.744.106,27	109.227	1.796.047.323,10	186.349	2.475.791.429,37
Paralizadas	15.855	656.502.473,02	3.211	356.271.858,02	6.721	140.737.544,01	5.923	159.493.070,99	12.644	300.230.615,00
Incidencias	1.738	25.537.680,24	1.187	15.249.726,41	551	10.287.953,83	0	0,00	551	10.287.953,83
En Gestión de cobro	6.600.607	21.504.027.855,90	1.093.772	4.898.976.918,63	1.449.390	2.605.687.331,51	4.057.445	13.999.363.605,76	5.506.835	16.605.050.937,27
Total	7.861.209	45.735.536.910,24	1.857.918	24.307.062.122,23	1.640.966	4.354.116.785,45	4.362.325	17.074.358.002,56	6.003.291	21.428.474.788,01
Desg. del pendiente a 31.12.2012	TOTAL		DEUDAS EN VOLUNTARIA		DEUDAS EN APREMIO		DEUDAS EN EMBARGO		DEUDAS EN EJECUTIVA	
	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe
Aplazadas/Fraccionadas	818.838	5.412.308.718,75	563.237	4.443.230.713,06	83.698	388.002.343,36	171.903	581.075.662,33	255.601	969.078.005,69
Suspendidas	148.356	11.884.920.617,14	132.171	10.851.197.792,70	11.398	776.634.603,73	4.787	257.088.220,71	16.185	1.033.722.824,44
En Compensación	19.640	109.097.615,56	0	0,00	9.323	38.171.832,07	10.317	70.925.783,49	19.640	109.097.615,56
En Proceso Concursal	446.961	6.256.087.298,71	201.593	2.950.179.746,87	101.507	832.186.452,48	143.861	2.473.721.099,36	245.368	3.305.907.551,84
Paralizadas	16.555	540.131.762,59	3.806	290.671.426,63	6.874	146.413.024,05	5.875	103.047.311,91	12.749	249.460.335,96
Incidencias	645	50.265.635,85	310	34.295.701,53	335	15.969.934,32	0	0,00	335	15.969.934,32
En Gestión de cobro	7.135.852	24.421.575.388,36	1.218.776	4.899.972.511,48	1.288.304	2.436.263.967,30	4.628.772	17.085.338.909,58	5.917.076	19.521.602.876,88
Total	8.586.847	48.674.387.036,96	2.119.893	23.469.547.892,27	1.501.439	4.633.642.157,31	4.965.515	20.571.196.987,38	6.466.954	25.204.839.144,69
Desg. del pendiente a 31.12.2013	TOTAL		DEUDAS EN VOLUNTARIA		DEUDAS EN APREMIO		DEUDAS EN EMBARGO		DEUDAS EN EJECUTIVA	
	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe
Aplazadas/Fraccionadas	913.610	5.356.266.720,16	630.526	4.298.083.740,02	84.503	392.301.641,54	198.581	665.881.338,60	283.084	1.058.182.980,14
Suspendidas	167.908	11.469.709.263,85	154.125	10.607.523.506,04	9.649	567.505.740,77	4.134	294.680.017,04	13.783	862.185.757,81
En Compensación	20.594	103.205.631,78	0	0,00	9.380	23.053.244,70	11.214	80.152.387,08	20.594	103.205.631,78
En Proceso Concursal	527.373	7.681.506.824,10	243.884	3.487.597.379,73	112.909	1.074.555.604,51	170.580	3.119.353.839,86	283.489	4.193.909.444,37
Paralizadas	20.719	696.637.288,44	6.211	366.723.949,64	7.501	178.794.710,67	7.007	151.118.628,13	14.508	329.913.338,80
Incidencias	1.050	26.453.524,65	510	5.486.844,94	540	20.966.679,71	0	0,00	540	20.966.679,71
En Gestión de cobro	7.696.907	24.840.060.756,02	1.327.828	4.406.959.090,94	1.105.906	1.977.616.884,61	5.263.173	18.455.484.780,47	6.369.079	20.433.101.665,08
Total	9.348.161	50.173.840.009,00	2.363.084	23.172.374.511,31	1.330.388	4.234.794.506,51	5.654.689	22.766.670.991,18	6.985.077	27.001.465.497,69

ALEGACIONES



En relación el Anteproyecto de **"Informe de Fiscalización de la actividad realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro efectivo de las deudas tributarias durante los ejercicios 2012 y 2013"**, adjunto se remiten las alegaciones formuladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de conformidad con lo previsto en el artículo 44.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Madrid, 20 de febrero de 2015

EL PRESIDENTE,

Miguel Ferré Navarrete

EXCMO. SR. D. JAVIER MEDINA GUIJARRO. PRESIDENTE DE LA SECCION DE FISCALIZACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS



En relación con el Anteproyecto de “Informe de fiscalización de la actividad realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro efectivo de las deudas tributarias durante los ejercicios 2012 y 2013”, esta Agencia Tributaria formula las siguientes alegaciones:

PRIMERA. Respecto del epígrafe III.1 “**ACTUACIONES SOBRE FRACCIONAMIENTOS Y APLAZAMIENTOS DE DEUDAS**”:

- 1) El Tribunal de Cuentas, en el **apartado 3.16** (página 23) estima que *“sólo el 64% de las deudas aplazadas en 2012 se habían ingresado el 1 de agosto de 2014”*.

La deuda que es objeto de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento resulta exigible conforme al calendario de plazos o fracciones establecido en el correspondiente acuerdo de concesión.

En los aplazamientos concedidos, el plazo medio de vencimiento se sitúa en 280 días para los expedientes RAM y 760 días para los expedientes NO RAM. Así pues, en nuestra opinión, el ingreso del 64% de las deudas aplazadas en 2012 es un porcentaje de recuperación totalmente razonable.

- 2) La Administración tributaria dispone de un plazo de 6 meses (180 días) para la resolución de las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos. Además, en la propia gestión de los aplazamientos se prevén plazos para contestar requerimientos (por falta de documentación, subsanación de garantías...) de 10 días hábiles, ampliables de acuerdo con el artículo 49.1 de la Ley 30/1992, o un plazo de 2 meses para constituir garantía desde la concesión del aplazamiento sometida a esta condición.

En este sentido, se estima que la previsión del tiempo medio de resolución de aplazamientos o fraccionamientos cuantificado en 25 días durante el período fiscalizado, tal y como refleja el **cuadro 6 de la página 24**, es un objetivo muy exigente, habiéndose realizado un gran esfuerzo para su consecución.

SEGUNDA. En el epígrafe III.2 relativo a la “**ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES**”, conviene efectuar una aclaración de carácter general.

Las medidas cautelares son instrumentos legales para asegurar el cobro de una deuda, autoliquidada o liquidada por los órganos de la administración tributaria y aduanera, o de una sanción tributaria.

Las medidas cautelares son adoptadas por los Delegados o Delegados Especiales a propuesta de los órganos de recaudación. El número e importe de las medidas



cautelares adoptadas son incorporadas al Plan de Objetivos de la Agencia Tributaria en los términos descritos por el Tribunal de Cuentas en el apartado 3.33.

Ahora bien, en el marco del desarrollo de las medidas previstas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 se planteó la necesidad de explorar nuevas formas de organización de las funciones de liquidación y recaudación como vía para incrementar la eficiencia en la recuperación de la deuda liquidada por la inspección. Fruto de esa necesidad, nació en 2006 el Programa de Seguimiento de Actuaciones Coordinadas entre los órganos de inspección y de recaudación (en adelante, PSAC).

Los obligados tributarios que se incluyen en el PSAC son objeto de un análisis de riesgo recaudatorio realizado por las unidades de planificación y selección de las Dependencias de Inspección y por los equipos y unidades de recaudación, de modo que la anticipación de la función recaudatoria permita detectar aquellos expedientes que nacen, ya en fase de liquidación, con un riesgo recaudatorio elevado para hacer incidir en ellos todos los mecanismos que el ordenamiento jurídico atribuye a la Hacienda Pública para el aseguramiento de los créditos tributarios y, entre ellos, la adopción de medidas cautelares.

Para el correcto seguimiento de los obligados tributarios incluidos en PSAC, el Departamento de Inspección dispone de una herramienta informática específica, de modo que los datos relativos al número de las medidas cautelares adoptadas en el curso de los procedimientos de inspección se incorpora automáticamente al Plan de Objetivos de la Agencia Tributaria, si bien no se recoge información alguna sobre el importe de la deuda afectada por las medidas cautelares.

Hecha esta consideración, se observa lo siguiente:

- 1) En el **apartado 3.30 (página 30)**, la referencia al Departamento de Recaudación debe entenderse realizada a los Delegados o Delegados Especiales de la Agencia Tributaria, a propuesta de los órganos de recaudación (no PSAC) o a propuesta conjunta de los órganos de inspección y recaudación (PSAC).
- 2) La gestión, seguimiento y control de las medidas cautelares adoptadas en el curso de los procedimientos de inspección se efectúa a través de la correspondiente herramienta informática, por lo que el primer inciso del **apartado 3.32 (página 31)** solo sería aplicable a las medidas cautelares no PSAC.
- 3) El procedimiento descrito en el **apartado 3.33 (página 31)** sería el correspondiente a las medidas cautelares no PSAC.



- 4) Para efectuar una correcta valoración del análisis del importe afectado por las medidas cautelares reflejado en el **apartado 3.34 (página 31)** debe tenerse en cuenta que el mismo se refiere, únicamente, a las medidas cautelares no PSAC.

Por otra parte, el Tribunal de Cuentas alude a la selección de una muestra de 56 expedientes del ejercicio 2013 en los que se incluían las medidas cautelares adoptadas, concluyendo en el **apartado 3.37 (página 33)** que *"en ningún expediente analizado se incluyó el acuerdo del órgano competente para la prórroga del plazo de duración de las medidas cautelares de 6 a 12 meses"*.

A estos efectos, hay que aclarar que, una vez revisados por el Departamento de Recaudación de esta Agencia Tributaria la muestra de expedientes seleccionada, se ha comprobado que las medidas cautelares analizadas no fueron objeto de prórroga, y ello por diferentes motivos: por haberse realizado el ingreso de la deuda, por haberse concedido el aplazamiento o fraccionamiento solicitado, por su conversión en definitiva, por ejecución del acreedor preferente, por inicio de proceso concursal previo, por caducidad de un embargo sin traba o por levantamiento de la suspensión con garantía. En todos estos supuestos, no hubo prórroga del plazo de duración de las medidas cautelares, razón por la que, lógicamente, los acuerdos de prórroga tampoco se incluyeron en los expedientes analizados.

TERCERA. Por lo que se refiere al epígrafe III.3 de **"DERIVACIONES DE RESPONSABILIDAD"**:

- 1) En el apartado **3.48 (página 36)**, el Tribunal de Cuentas señala que *"la realización de derivaciones de responsabilidad fue un proceso fundamentalmente individualizado y manual"*.

Al respecto, esta Agencia Tributaria considera importante poner de manifiesto que los procedimientos de derivación de responsabilidad requieren, por su propia naturaleza, una tramitación individualizada, no sólo porque es necesaria una previa labor de investigación sobre la concurrencia o no de los presupuestos de hecho de la derivación previstos legal y reglamentariamente sino también porque es preciso analizar la procedencia de aplicar un supuesto de responsabilidad u otro, toda vez que, en ocasiones, concurren varios.

Ello no impidió, tal y como afirma el Tribunal en el apartado 3.47, que existan unidades específicas en casi todas las Delegaciones que tienen como principal tarea la localización de posibles candidatos sobre los que realizar derivaciones de responsabilidad, tras su estudio y verificación de las condiciones establecidas legal y reglamentariamente.



En otras Delegaciones, y a través de herramientas informáticas que se estaban aplicando en fase de pruebas, la Dependencia Regional de Recaudación confeccionó de forma centralizada listados de deudores y posibles candidatos a derivar (así como sucesores de deuda) que se remitieron a las distintas unidades de recaudación ejecutiva para que realizaran la correspondiente depuración y selección, y, en su caso, iniciaran el correspondiente procedimiento de derivación de responsabilidad.

- 2) En el **apartado 3.51 (página 37)**, el Tribunal de Cuentas indica que, a fecha 20 de junio de 2014 “(...) *habían cancelado, por anulación y otras causas, 356 millones de euros de la deuda derivada en 2012 y 287 millones de la de 2013*”.

Respecto de las anulaciones de los acuerdos de derivación de responsabilidad, interesa destacar la incidencia, sobre todo en el año 2013, del artículo 41.4 de la LGT, tras la modificación introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que posibilitó que los responsables pudieran acogerse a las reducciones previstas para el caso de las sanciones en el deudor principal. Esta modificación normativa supuso la necesidad de dejar sin efecto determinados acuerdos de derivación y, por ende, llevar a cabo anulaciones de derivaciones acordadas que todavía no fueran firmes.

- 3) En el **apartado 3.52 (página 37)**, el Tribunal de Cuentas afirma que “*los porcentajes de deuda pendiente sobre los que se hizo la derivación de responsabilidad subsidiaria eran bajos*”.

A estos efectos, se estima conveniente precisar que no toda la deuda pendiente es susceptible de derivación subsidiaria, pues, tal y como se indica en el apartado 3.40, “*la responsabilidad subsidiaria sólo procede si el vencimiento de la deuda a derivar está en fase de embargo y una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios*”.

CUARTA. En relación con el epígrafe III.4 “**SEGUIMIENTO DE INSOLVENCIAS APARENTES Y CONTROL DE DEUDORES**”, esta Agencia Tributaria comparte la opinión del Tribunal de Cuentas de que la realización de un cierto número de actuaciones de investigación durante el año no tiene efectos directos sobre el cobro de la deuda tributaria.

Pero también es cierto que sin la realización de tales actuaciones de investigación no sería posible que la Administración tributaria tuviera conocimiento de bienes, como dinero en efectivo, joyas u otros bienes muebles o inmuebles no declarados u “ocultos” a la Hacienda Pública. Es, por ello, por lo que se considera necesario potenciar estas actuaciones de investigación incluyendo su realización como uno de los objetivos del área recaudatoria.



Buena prueba de ello fue la campaña de embargo de cajas de seguridad a que se refiere el Tribunal en el **apartado 3.74**. Fruto de las investigaciones realizadas, se obtuvo información sobre deudores a la Hacienda Pública titulares de cajas de seguridad abiertas en entidades financieras a los que previamente se les había embargado el resto de los bienes o derechos conocidos de los que eran titulares.

La recaudación obtenida en las personaciones realizadas es, en efecto, escasa si se relaciona con el importe total de la deuda pendiente de tales deudores. Pero no por ello deben dejar de realizarse este tipo de actuaciones, ya que se estarían dejando de embargar bienes conocidos y renunciando a ingresar un importe, a fecha actual, de más de 3,5 millones de euros.

Este importe, previsiblemente, se incrementará en un futuro próximo, puesto que aún quedan cajas de seguridad cuyo contenido está embargado pero que no han podido ser objeto de apertura, en tanto que se encuentra en tramitación la correspondiente autorización judicial. Este grupo de cajas de seguridad (42, en la actualidad), presumiblemente, tendrá un contenido económico de cierta relevancia. De ahí la negativa a su apertura por parte de los titulares.

En conclusión, se trata de actuaciones necesarias y legales cuyo efecto recaudatorio directo es limitado pero cuyo efecto inducido es claro: Las cajas de seguridad ya no son un refugio para aquellos que tienen deudas con la Hacienda Pública.

QUINTA. En cuanto al epígrafe III.5 sobre la “**Revisión de deudores declarados fallidos y rehabilitación de créditos**”:

- 1) En el **apartado 3.89** (página 51), el Tribunal de Cuentas indica *“la existencia de deudores que tenían la marca de fallido que, sin embargo, junto a importes dados de baja por incobrables, también tenían vencimientos de deuda en período voluntario pendientes de cobro”*.

La existencia de la denominada “marca de fallido”, esto es, la incorporación a las aplicaciones informáticas de la declaración de insolvencia (cualidad del deudor), trae como consecuencia que las deudas pendientes sean declaradas incobrables y, por tanto, provisionalmente canceladas por este motivo.

Ahora bien, ello no impide que tales deudores puedan presentar autoliquidaciones (en su caso, con solicitud de aplazamiento o compensación) o que los órganos liquidadores practiquen nuevas liquidaciones o les impongan sanciones. Lógicamente, estas nuevas deudas tienen que discurrir por su correspondiente período voluntario de pago, independientemente de que el deudor tenga o no la calificación de fallido.



En aplicación estricta del artículo 62.4 del RGR, una vez efectuada la declaración de fallido del deudor principal, estas deudas se dan de baja por referencia cuando su periodo voluntario de pago venza con posterioridad a la fecha de declaración de fallido. Así pues, hasta que este hecho no se produzca, es decir, mientras que no finalice el plazo del artículo 62 de la LGT, la deuda estará en periodo voluntario, por lo que es perfectamente posible la circunstancia apuntada por el Tribunal.

Es más, existen casos en los que el deudor, a pesar de haber sido declarado fallido y sus deudas canceladas provisionalmente como créditos incobrables, puede tener sanciones recurridas en su día, en tiempo y forma, y suspendidas, por tanto, automáticamente, en periodo voluntario que todavía estén pendientes de resolución de los Tribunales Económico-Administrativos o Contencioso-Administrativos. Esta posibilidad explica, asimismo, la circunstancia apuntada por el Tribunal en el apartado 3.89.

- 2) En el **apartado 3.99 (página 55)**, el Tribunal de Cuentas señala que *“únicamente un porcentaje muy bajo de créditos rehabilitados llega realmente a cobrarse”*.

La rehabilitación de créditos es una actuación previa y necesaria que realizan los órganos de Recaudación para poder efectuar las actuaciones ejecutivas dirigidas al cobro de la deuda pendiente, cuando hay indicios de que pueda realizarse el mismo, ya sea total o parcialmente. Estas actuaciones dirigidas al cobro de la deuda pendiente pueden consistir tanto en embargos de bienes o derechos como compensaciones de oficio.

- Ante el conocimiento de un bien o derecho del deudor susceptible de embargo –una cuenta bancaria, por ejemplo- es necesario rehabilitar para poder emitir el embargo, con independencia del importe de traba que pueda producirse.
- En el caso de compensaciones de oficio de las deudas canceladas por incobrable con alguna devolución tributaria que se genere a favor de deudor, es habitual que tales devoluciones no tengan una cuantía elevada.

Desgraciadamente, no siempre existe una relación cuantitativa importante de la deuda rehabilitada con el crédito a compensar, pero son actuaciones que, en todo caso y por imperativo legal y reglamentario, se deben hacer en aras de lograr el cobro efectivo de las deudas.

Por otra parte, el hecho de que únicamente un porcentaje muy bajo de los créditos rehabilitados llegue realmente a cobrarse puede ser indicativo de que la declaración de fallido que en su día se hizo fue adecuada, teniendo en cuenta



las posibilidades patrimoniales del deudor (y la existencia o no de responsables solidarios), y que dicha situación continúa en la actualidad.

- 3) En el **apartado 3.101 (página 56)**, el Tribunal de Cuentas concluye que hay que *“mejorar la investigación patrimonial de los deudores antes de declararlos fallidos”*.

La declaración de fallido de los deudores y, en consecuencia, la declaración de créditos como incobrables debe ser objeto de una puntualización.

La gestión recaudatoria de determinadas deudas, especialmente de importes bajos, se realiza por procedimientos automatizados mediante una herramienta informática, en la que se incorporan los parámetros especificados por el Departamento de Recaudación.

Como parte de dicha gestión informatizada, además de las actuaciones propias del procedimiento de apremio, se analiza la procedencia de declarar a los deudores fallidos y cancelar los créditos pendientes como incobrables, mediante la recopilación automatizada de toda la información patrimonial que consta en las bases de datos de la AEAT, y de acuerdo con unas determinadas reglas de actuación. Este es el motivo por el cual en determinada fecha, mediante una acción colectiva, se declaran fallidos y se cancelan créditos como incobrables de este tipo de deudores en un número significativo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el principal objetivo de la gestión recaudatoria es intentar el cobro de las deudas y sanciones a cargo de los obligados al pago, dicha gestión informatizada analiza también de manera continua la incorporación de cualquier elemento patrimonial nuevo que no haya sido objeto de embargo –por ejemplo- y, de esta forma, va rehabilitando deudores a medida que se tiene constancia de nuevos bienes o derechos susceptibles de embargo. Todo ello trae como consecuencia un elevado número de deudores y deudas que se declaran fallidos e incobrables respectivamente, pero que pueden ser rehabilitados poco después por la propia lógica de la gestión informatizada.

La investigación patrimonial previa a la declaración de fallido de deudores por importes superiores se realiza individualmente, acudiendo a todas las fuentes internas y externas de información patrimonial, tras una investigación concienzuda y minuciosa de la situación patrimonial, tanto para la declaración de fallido como para la posible rehabilitación.

SEXTA. En el epígrafe III.6 “ACTUACIONES DE INVESTIGACIÓN DE INSOLVENCIAS PUNIBLES Y EJERCICIO DE ACCIONES JUDICIALES”, esta Agencia Tributaria estima necesario resaltar que la obligada denuncia de los

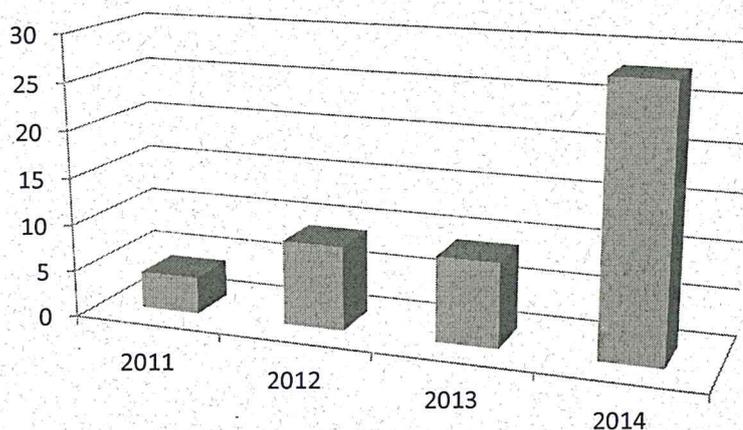


presuntos delitos de insolvencia punible constituye un factor de contención de los fraudes recaudatorios existentes.

A pesar de este convencimiento, en 2012 se constató que, en los últimos años, no se había impulsado de manera contundente el número de acciones penales por delitos de insolvencia punible presentadas. Ante esta situación, tal y como acertadamente señala el Tribunal de cuentas en el apartado 3.105, las directrices generales de la planificación de 2012 previeron el impulso de las actuaciones de investigación tendentes a descubrir este tipo de posibles delitos.

Por ello, desde 2012, y con el fin de incentivar la investigación, detección y denuncia de las insolvencias punibles realizadas con el fin de perjudicar a la Hacienda Pública, se establecieron unos objetivos muy ambiciosos que han permitido multiplicar por más de 5 el número de acciones penales interpuestas por insolvencias punibles en los tres últimos años, tal y como puede verse reflejado en el siguiente gráfico:

Alzamientos denunciados por años



Otras consideraciones a realizar son las siguientes:

- 1) El importe de la deuda que pretende eludirse mediante un vaciamiento patrimonial ilícito, a diferencia de lo que ocurre en los delitos contra la Hacienda Pública, no forma parte del tipo penal contemplado en los artículos 257 y siguientes del Código Penal. De ahí que el dato del importe de la deuda reclamada no sea de obligada grabación, ni pondere, en modo alguno, a efectos de los objetivos previstos en el Plan de Control.



En consecuencia, es posible que existan errores en la grabación manual de los importes de deuda reclamada por presuntos delitos de insolvencias punibles a que se refiere el Tribunal de Cuentas en los **apartados 3.110 y 3.116 (páginas 60 y 62, respectivamente)**.

- 2) El número de acciones judiciales realizadas en años anteriores hizo que no fuera urgente ni prioritaria la realización de una inversión presupuestaria en la creación de un sistema informático como el apuntado por el Tribunal de Cuentas en el **apartado 3.112 (página 61)**.

No obstante, dado el incremento exponencial del número de actuaciones de investigación que concluyen en el impulso de una acción judicial, está previsto que, en 2015, se disponga de una herramienta informática específica de control de estas actuaciones.

- 3) En línea con el contexto descrito anteriormente, el sistema de doble ponderación a que se refiere el Tribunal de Cuentas en el **apartado 3.115 (página 62)** se introdujo en 2013 con el fin de incentivar la realización de actuaciones de investigación por los órganos de recaudación, con independencia de que, tras su realización, se constate o no la existencia de un presunto delito de insolvencia punible.

Así, una vez que una Dependencia de Recaudación informa de la realización de una investigación profunda que podría estar ligada a un posible delito de insolvencia punible, y cuenta con el visto bueno del Departamento, es valorada a efectos del cumplimiento de objetivos dos veces: primero, cuando se informa al Departamento del inicio de una investigación que podría concluir en la denuncia del presunto delito, y después, cuando se autoriza la acción penal.

Sin embargo, si una vez ultimada la investigación, se constata que no resulta procedente la interposición de ninguna acción penal (por ejemplo, por apreciarse un favorecimiento de acreedores), esta doble ponderación no se produce.

- 4) La detección, investigación y denuncia de las más graves formas del fraude recaudatorio, merecedor de un reproche penal, exigen de una mayor y más profunda investigación por parte de los órganos de recaudación.

La realización de una mayor número de actuaciones, la existencia de un plazo de prescripción relativamente reducido (5 años) y la imposibilidad de interrumpir dicha prescripción como consecuencia de la acción de la Administración determinan, inevitablemente, que el ejercicio de la acción penal se acerque al fin del plazo de prescripción, según lo apuntado por el Tribunal de Cuentas en el **apartado 3.118 (página 63)**.



En todo caso, se ha de destacar que para los delitos cometidos a partir del 23 de diciembre de 2010, fecha de entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal, el plazo de prescripción de los alzamientos de bienes realizados para eludir el pago de deudas de naturaleza pública se ha visto incrementado hasta los 10 años, por lo que la situación descrita por el órgano fiscalizador dejará de producirse en un corto lapso de tiempo.

- 5) Las acciones penales por insolvencia punible se ejercitan en aquellos casos en los que, como consecuencia del vaciamiento patrimonial realizado por el deudor, resulta imposible el cobro de las deudas gestionadas por la Agencia Tributaria.

Respecto del análisis de las sentencias dictadas en el período 2012-2013 y de las actuaciones de cobro ejercitadas por los órganos recaudatorios a que se alude en el **apartado 3.121 (página 65)**, es preciso realizar las siguientes puntualizaciones:

- El Código Penal impone al autor del delito de insolvencia punible penas de prisión de 1 a 6 años y multa.
- La ejecución de las sentencias condenatorias corresponde a los órganos judiciales y, en consecuencia, su gestión no es encomendada a la Agencia Tributaria.

SÉPTIMA. Por lo que se refiere al epígrafe III.7 relativo a “**ACTUACIONES SOBRE LA DEUDA PARALIZADA, SUSPENDIDA Y AFECTADA POR PROCESOS CONCURSALES**”:

- 1) En el **apartado 3.142 (página 73)**, el Tribunal de Cuentas afirma que “*en distintos procedimientos se mantienen importes relevantes de deuda suspendida (...) de fechas muy antiguas*”. Se debe precisar que el mantenimiento por la Agencia Tributaria de las deudas en situación “suspendida” es una circunstancia que está directamente relacionada con el largo período de tiempo en que las liquidaciones o sanciones están pendientes de resolución de los Tribunales Económico-Administrativos o Contencioso-Administrativos.
- 2) La Agencia Tributaria no ha sido ajena al marco de contención presupuestaria derivada de la crisis económica, de modo que pese a la consideración del “control y lucha contra el fraude fiscal” como sector prioritario a efectos de la Oferta de Empleo Público, el número de efectivos que prestan sus servicios en esta organización ha disminuido en los últimos años y, en particular, durante el período fiscalizado.



Esta Agencia Tributaria comparte el criterio del Tribunal de Cuentas contenido en el **apartado 3.146 (página 76)** sobre la posible insuficiencia del personal destinado en las unidades concursales. Ahora bien, en el contexto presupuestario descrito anteriormente, la asignación de un mayor número de efectivos a las unidades concursales sería a costa de detraerlos de otras áreas en los que, también son necesarios en aras de salvaguardar la eficacia y eficiencia del conjunto de la organización.

Por ello, el criterio que ha primado en la planificación de los recursos humanos de la Agencia Tributaria es aumentar la eficacia en la utilización de los recursos disponibles mediante una asignación eficiente, abordando reformas organizativas y de procedimientos que aseguren su capacidad operativa y el cumplimiento de sus objetivos. Todo ello, con gran apoyo en las modernas tecnologías de la información y comunicación que permiten potenciar los demás recursos disponibles.

OCTAVA. En relación con el epígrafe III.8 **“ENAJENACIONES Y ADJUDICACIONES DE BIENES”**:

- 1) Las actuaciones discrecionales de los órganos de recaudación a que se refieren los **apartados 3.167 a 3.169 (páginas 83 y 84)** están previstas en el ordenamiento jurídico, debiendo adoptar las decisiones que, en última instancia, le corresponde según el RGR y la Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación.

Ello no obsta a que, tal y como pone de manifiesto el Tribunal de Cuentas, sea conveniente homogenizar los criterios aplicables por los equipos de subastas en el desarrollo del procedimiento de enajenación, circunstancia que, por otra parte, ya se ha producido, mediante la adopción, en diciembre de 2013, de la Instrucción 5/2013, de la Dirección del Departamento de Recaudación sobre tramitación de subastas en el procedimiento de recaudación.

- 2) Las tasaciones de los bienes cuya enajenación se pretende en el periodo fiscalizado se corresponde con épocas expansivas de crecimiento económico.

La elevada valoración de los bienes correspondientes a estas épocas determina unos tipos de subastas muy altos, que no se corresponden con el valor de mercado de los bienes en el momento de la enajenación, lo que, inevitablemente, reduce la participación de licitadores en las subastas y las adjudicaciones realizadas mediante este procedimiento de adjudicación.



Esta problemática, lógicamente, se reduce en los supuestos de segunda licitación y, en mayor medida, en las adjudicaciones directas puesto que, en este último caso, no existe, con carácter general un precio mínimo de adjudicación, lo que aumenta el número de adjudicaciones realizadas.

En este contexto, los datos relativos a los lotes ofertados mediante los procedimientos de subasta y adjudicación directa, y las adjudicaciones efectivas de los mismos reflejadas en el **cuadro 35 de la página 85** se consideran razonables.

- 3) La situación descrita en los párrafos anteriores y el elevado coste de mantenimiento, depósito y almacenaje de determinados bienes dada su naturaleza, determina que, en ocasiones, los órganos de recaudación realicen adjudicaciones a precios bajos en relación con las valoraciones iniciales de los bienes o derechos, en los términos descritos por el órgano fiscalizador en el **apartado 3.174 (página 86)**. Todo ello con el fin de garantizar la eficacia del procedimiento de enajenación.
- 4) El hecho de que en fase adjudicación directa no exista, con carácter general, un premio mínimo de adjudicación, no implica que la Mesa de Subasta deba adjudicar en todo caso, pues se deberá valorar la suficiencia de las ofertas recibidas. Esto explica que, tal y como afirma el Tribunal de Cuentas en el **apartado 3.179 (página 89)**, y aun existiendo un alto número de ofertas, pueda decidirse no adjudicar por estimarse insuficientes.
- 5) Las adjudicaciones de bienes realizadas a una misma persona a que se refiere el **apartado 3.181 (página 89)** no han sido objeto de controles específicos, ni se considera necesario establecerlos habida cuenta de que, en la mayoría de los casos, se trata de bienes de escaso valor en atención a su naturaleza.

NOVENA. En el epígrafe IV “**ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS POR LAS ACTUACIONES FISCALIZADAS**”, hay que señalar, con carácter general, que el concepto de “deuda pendiente” se construye a través de los denominados métodos de existencias de inventarios, conforme a la siguiente fórmula matemática:

Deuda pendiente final t = deuda pendiente inicial t + cargo – cancelaciones

Ahora bien, a diferencia de lo que sucede en contabilidad o en la gestión de almacenamientos, para la realización de análisis sobre la deuda pendiente no se pueden aplicar los métodos FIFO, LIFO...

Las cancelaciones de deuda se producen con sujeción a lo dispuesto en la normativa tributaria, siendo preciso cumplir los plazos mínimos de notificación de cada una de las fases del procedimiento recaudatorio, incluido el pago. En



consecuencia, las cancelaciones de un ejercicio "t" se pueden corresponder tanto con deudas de dicho ejercicio "t" (cargo) como con deudas de años anteriores (deuda pendiente inicial t).

Asimismo, es preciso hacer constar que **no toda la deuda pendiente es exigible**. Así, por ejemplo:

- Las deudas suspendidas no son exigibles hasta que no se levante la suspensión por resolución del correspondiente recurso o reclamación,
- La deuda concursal no es exigible mientras no tenga lugar la correspondiente resolución del concurso.
- Las deudas aplazadas o fraccionadas no son exigibles en tanto en cuanto no se produzca el incumplimiento del aplazamiento, fundamentalmente por la falta de pago en el plazo establecido en el correspondiente acuerdo de concesión.

En todos estos supuestos, la falta de exigibilidad de la deuda tributaria determina que los órganos de recaudación no puedan realizar ninguna actuación de gestión recaudatoria, más allá de la compensación en los casos de aplazamientos o fraccionamientos.

En este sentido, la deuda pendiente es un indicador más de la gestión recaudatoria, cuyo análisis no se puede realizar aisladamente, sin tener en cuenta su naturaleza y características.

Y así, suponiendo que el 1 de enero del año "t" naciera la Agencia Tributaria, y que durante este año "t", se concedieran aplazamientos de las deudas autoliquidadas y los órganos de Gestión, Inspección y Aduanas practicasen liquidaciones que son recurridas todas ellas en los Tribunales Económico-Administrativos, previa aportación de las correspondientes garantías, la deuda pendiente tendría una cuantía muy significativa.

Sin embargo, el análisis de la naturaleza de esta deuda pendiente pondría de manifiesto una adecuada gestión recaudatoria: su importe habría sido gestionado en su totalidad, si bien no se podría exigir a los contribuyentes su ingreso (cancelación), bien porque se hubieran cumplido los plazos del aplazamiento o bien porque la deuda permaneciera suspendida hasta la resolución del recurso por el Tribunal Económico-Administrativo.

Sirva este ejemplo, por tanto, para aclarar que un importe elevado de deuda pendiente no refleja ningún problema de gestión recaudatoria.

Hechas estas dos consideraciones de carácter general, se observan las siguientes circunstancias:



- 1) En los **apartados 4.3, 4.4, 4.5 (páginas 91 y 92)**, el Tribunal de Cuentas analiza la deuda pendiente a 31 de diciembre de cada uno de los años del periodo fiscalizado, manifestando que los resultados de las actuaciones no fueron suficientes para paliar el incremento de la deuda pendiente, en particular, del período ejecutivo, y concluyendo la existencia de un *“grave problema de gestión de la deuda tributaria”*.

Para realizar esta afirmación, el órgano fiscalizador considera como medida de la gestión recaudatoria el importe de la deuda cancelada.

Sin embargo, la gestión de la deuda tributaria incluye todo un conjunto de actuaciones previstas en el Plan Parcial de Recaudación objeto de análisis en el epígrafe III del anteproyecto de informe, que, si bien en ciertos casos no suponen la cancelación de las deudas, son actuaciones de gestión recaudatoria, tal y como reconoce el propio Tribunal.

Estas actuaciones recaudatorias, en muchas ocasiones, entran en conflicto con la posibilidad de cancelar las deudas de manera definitiva, mediante ingreso, o de forma provisional, mediante la declaración de incobrable. Entre éstas, destacan dos:

- La derivación de responsabilidad que impide cancelar la deuda por incobrable. El gran incremento de las derivaciones constatado por el propio Tribunal (cuadro 12 de la página 35) hace que las deudas se “dupliquen”, pues el montante de la deuda se mantiene en el deudor principal y, al mismo tiempo, se genera una nueva deuda para los responsables –solidarios o subsidiarios- por el importe del alcance de la derivación.
- La rehabilitación de deudas que supone una cancelación negativa, esto es, minora las cancelaciones e incrementa, por tanto, la deuda pendiente.

Ambas actuaciones, que implican una carga de trabajo adicional para los órganos de recaudación, no tienen una traducción inmediata en términos de cancelación. Al contrario, las rehabilitaciones y las derivaciones aumentan el cargo “endógeno” pero son actuaciones que deben efectuarse e incrementarse, cualquiera que sea el resultado de las mismas.

La Agencia Tributaria es consciente del problema que supone la deuda pendiente y su incremento anual. Por ello, y especialmente en los últimos años, se han intensificado las actuaciones de gestión recaudatoria dirigidas a lograr el cobro efectivo de la deuda, fomentando la adopción de medidas cautelares, la realización de acuerdos de derivación de responsabilidad, la investigación patrimonial, etc.



Esta situación puede verse reflejada en el gráfico 6 de la página 92. La evolución de la deuda pendiente muestra un claro aplanamiento a partir del año 2010, de modo que la variación interanual de la deuda pendiente es cada vez menor, hasta alcanzar el 3% en el año 2013, tendencia que se intensifica en el año 2014 con una tasa de variación interanual de apenas el 0,1%.

Ahora bien, para una adecuada comprensión de la información recogida en el gráfico 6, resulta preciso analizar la evolución del cargo.

El fuerte crecimiento del cargo en el período 2006-2010, que tiene su origen en la comprobación por los órganos liquidadores de periodos de bonanza económica en que los importes de las bases imponibles de todos los impuestos eran elevadas, tuvo como efecto paradójico que las deudas se liquidaran en años en los que la economía se contrajo y el acceso de los contribuyentes a la financiación se vio frenado, lo que, evidentemente, supuso una dificultad extra al área recaudatoria.

La Agencia Tributaria no es ajena al contexto económico en el que desarrolla su actividad. El período medio de cobro de una deuda desde su liquidación depende de diversos factores:

- La sujeción a los plazos establecidos en el ordenamiento jurídico tributario para cada una de las fases por las que transcurre el procedimiento recaudatorio, sin olvidar que los sujetos sobre los que se ejercita la actuación de la Agencia Tributaria vienen definidos por la normativa reguladora de cada impuesto.
- La situación de crisis por la que atravesó la economía española desde el año 2007 ha influido, inevitablemente, en la liquidez de los ciudadanos. A estos efectos, basta indicar que, según la información difundida por el Banco de España, la tasa de morosidad de las entidades financieras supera el 10% en el período fiscalizado.

La mayor actividad de la Agencia en la lucha contra el fraude, mediante la práctica diaria de liquidaciones por parte de las áreas funcionales, unido a que el período medio de cobro de la deuda no puede reducirse, o incluso aumente por los efectos de la crisis, explica el crecimiento de la deuda pendiente.

La evolución de la deuda pendiente en la Agencia Tributaria es similar a la de otros agentes económicos, lo que no significa que no preocupe. Es muy importante recuperar lo más posible porque esto es lo que da sentido a los ingentes esfuerzos de control, pero ello pone de manifiesto un *“grave problema de gestión de la deuda tributaria”* tal y como afirma el órgano fiscalizador.



La recaudación de las deudas tributarias y aduaneras en estos últimos años ha necesitado de un esfuerzo adicional de todo el personal de recaudación, sin olvidar tanto el apoyo informático como la estrecha y fructífera colaboración con las áreas liquidadoras.

- 2) En el **apartado 4.11 (página 95)**, el Tribunal de Cuentas considera que el incremento de la deuda en gestión de cobro es la causa del incremento de la deuda pendiente en período ejecutivo y, por ende, del incremento de la deuda pendiente global.

En este punto, se echa en falta un desglose de la situación de la deuda que se encuentra en gestión de cobro. Este análisis permitiría afirmar que casi el 90% de la deuda ejecutiva en gestión de cobro se encuentra en fase de embargo. Dentro de este porcentaje, una parte muy significativa de la deuda estaría derivada no siendo, por tanto, susceptible de cancelación, mientras que el resto tendría embargos realizados, estando pendiente, en muchos casos, la práctica de subasta o enajenación. La situación económica descrita en la consideración OCTAVA del presente informe ha supuesto imposibilidad o, al menos, gran dificultad para vender los bienes embargados.

- 3) El progresivo incremento de la deuda concursal a que se refiere el Tribunal en el **punto 4.12 (página 95)** es consistente con el intenso crecimiento de los procesos concursales de los últimos años, en consonancia con la difícil situación económica.

En los procesos concursales, tal y como se ha indicado anteriormente, se paraliza toda actuación recaudatoria dirigida al cobro o cancelación de la deuda, pues, en estos casos, habrá que estar a lo que determine el órgano judicial, que sigue sus propios plazos en la tramitación de este tipo de expedientes.

- 4) En la disminución de deuda cancelada sin ingreso citada en el **apartado 4.16 (página 97)** hay que tener en cuenta el efecto de las rehabilitaciones de deuda, que computan negativamente en el cuadro de cancelaciones.
- 5) En cuanto a la *“insuficiencia de los resultados de las actuaciones fiscalizadas sobre la cancelación de deudas”* señalada en el **apartado 4.17 (página 98)**, hay que insistir en que el objeto de cobro de deudas o, en general, de gestión recaudatoria para la reducción de la deuda pendiente, es intrínsecamente contradictorio con la rehabilitación de deudas previamente declaradas incobrables y con la realización de derivaciones.
- 6) El órgano fiscalizador relaciona la deuda cancelada, y en particular, la ingresada con la deuda pendiente final de cada uno de los ejercicios fiscalizados,



deduciendo en el **apartado 4.18 (página 98)**, que *“de cada tres euros de deuda pendiente se ha ingresado uno”*.

A estos efectos, se deben reiterar las dos consideraciones generales realizadas al principio de la observación NOVENA del presente informe:

- Las cancelaciones que se producen durante el año no forman parte de la deuda pendiente final de ese año.
- No toda deuda es exigible. La falta de exigibilidad de la deuda supone que no pueda realizarse actuación de gestión recaudatoria alguna, es decir, que no pueda “reclamarse” al contribuyente la cancelación o ingreso de la deuda hasta que se incumpla el aplazamiento, se resuelva el concurso o el litigio existente.

Por ello, toda medición del ingreso (o cancelación) de deuda- índice de cobro- debería referirse, en todo caso, a la deuda susceptible de ser exigida a los contribuyentes, por lo que la conclusión del Tribunal de Cuentas no es acertada.

- 7) El Tribunal de Cuentas, en el **apartado 4.23 (página 100)**, señala que las actuaciones con ingreso en período ejecutivo computadas en el indicador 9.1 del Plan de Objetivos *“no reflejan exactamente los ingresos derivados del cobro de la deuda en ejecutiva”*, puesto que en estas cifras se incluyen los *“ingresos en voluntaria fuera de plazo”*.

En este punto, hay que recordar que, en virtud del artículo 161 de la LGT, el período ejecutivo se inicia el día siguiente al de la finalización del período voluntario de pago fijado por el artículo 62.2 de la LGT. Por tanto, todo ingreso realizado con posterioridad a la finalización del período voluntario de pago, denominado “ingreso en voluntaria fuera de plazo”, es un ingreso en ejecutiva.

Esta denominación se utiliza para distinguir las fases por las que transcurre un vencimiento, en concreto, para diferenciar si el ingreso se corresponde con deudas apremiadas o no (vencimiento en “voluntaria vencida”).

Además, los ingresos obtenidos una vez finalizado el plazo de ingreso en período voluntario no se obtienen con carácter general, de la mera voluntad del deudor. En muchos casos, para la obtención de tales “ingresos en voluntaria fuera de plazo” es precisa la intervención del área recaudatoria, ya que, casi siempre, media una previa solicitud de aplazamiento.

La denominación “ingresos en voluntaria fuera de plazo” puede, en definitiva, inducir a error a quien no esté habituado al uso de esta terminología.



- 8) Respecto del análisis contenido en el **apartado 4.24 (página 101)**, hay que tener en cuenta que los “ingresos en voluntaria fuera de plazo” son ingresos en ejecutiva (art. 161 de la LGT), que las cancelaciones no forman parte de la deuda pendiente final y que no toda la deuda pendiente es exigible, tal y como se ha puesto de manifiesto en los puntos 6) y 7) anteriores.

En este apartado, al igual que en el **4.26 de la página 102**, el Tribunal estima que *“los importes de la recaudación de deudas en ejecutiva son excesivamente modestos”*.

De conformidad con los datos reflejados en el cuadro 44 (página 100), las actuaciones de recaudación en ejecutiva con ingreso desarrolladas en 2013 se incrementaron en más de un 10% respecto de las realizadas en 2012. Ambas magnitudes superan ampliamente las previsiones realizadas por la Agencia Tributaria en el marco de la correspondiente planificación anual, que tiene en cuenta la posibilidad de gestión de la deuda pendiente, agrupando la misma por antigüedad y situación en la que se encuentra.

Por tanto, en opinión de esta Agencia Tributaria, el sobrecumplimiento de los ingresos respecto a las previsiones tiene un valor muy significativo, máxime si se toma en consideración el escenario económico y financiero en el que tales ingresos se obtuvieron.

- 9) La situación descrita por el Tribunal en el apartado **4.26 (página 102)** relativa a que las deudas incorporadas en cada ejercicio crecieron en mayor medida que los ingresos por el cobro de las deudas es consecuencia del propio procedimiento recaudatorio previsto en el ordenamiento jurídico, habida cuenta, en particular, de los plazos previstos en la LGT para el cobro de las deudas, una vez notificadas.

La efectividad del cobro de las deudas cargadas en 2013 fue muy superior a al de años anteriores, pudiendo medir el esfuerzo recaudatorio en el cobro de deudas en fase de embargo utilizando como ratio el número de diligencias emitidas. En 2013, se emitieron más de 385.000 diligencias que en 2012.

DÉCIMA. Las observaciones PRIMERA A NOVENA resultan asimismo de aplicación a los apartados 6.6 a 6.18 del anteproyecto de informe (páginas 114 a 125) en los que se exponen las conclusiones sobre las actuaciones realizadas durante el período fiscalizado.

DECIMOPRIMERA. En el punto V.1, el órgano fiscalizador efectúa un **“SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES FORMULADAS EN EL INFORME DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE 28 DE OCTUBRE DE 2010”**, respecto del cual, se estima oportuno realizar las siguientes apreciaciones:



- 1) La posible discrecionalidad en la adscripción de deudores a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes a que se refiere la recomendación nº 1 (**apartado 5.1 de la página 106**) no supone arbitrariedad.

Al contrario, en línea con lo indicado en el punto 2) de la observación SÉPTIMA del presente informe, la discrecionalidad pretende dar cumplimiento a lo que la propia Resolución de 22 de enero de 2013 del Presidente de la Agencia Tributaria establece como principio de norma de organización: la mejora de la capacidad organizativa del área de recaudación, incrementando la flexibilidad del modelo en función de las necesidades y capacidades que cada centro de trabajo precisa, con objeto de conseguir la máxima eficacia en el ejercicio de las funciones que el área tiene encomendadas.

- 2) La carencia de información histórica de los expedientes en determinadas aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria que se menciona en la **recomendación nº 8 (páginas 111 y 112)** es, en efecto, un inconveniente para la realización de estadísticas.

Pero no hay que perder de vista que cuando la Agencia Tributaria desarrolla e invierte en una aplicación informática para el área recaudatoria, lo hace con la finalidad de mejorar la eficacia y eficiencia de la gestión recaudatoria, es decir, para obtener una mejor y mayor información de las deudas y deudores en el momento de la gestión, y que ello se traduzca en más resultados.

Así, por ejemplo, el Zújar de vencimientos de deuda tiene carácter dinámico, pudiendo comprobar, para cada deuda existente, los distintos vencimientos y etapas por las que ha transcurrido.

En la actualidad, el Zújar de vencimientos ofrece información de más de 100 millones de deudas que se corresponden con más de 235 millones de vencimientos. La información varía de un día a otro, sin que sea posible mostrar estadísticas a una fecha concreta. Motivos técnico-informáticos impiden reflejar esa información global de finalidad estadística.

Consideraciones similares se pueden efectuar respecto de la falta de rastro informático de los vencimientos suspendidos y paralizados citados en la página 112. En esta materia, el objetivo del área es controlar y depurar los vencimientos que se encuentran suspendidos y paralizados en el momento de la gestión, es decir, "ahora", porque es en este momento cuando se puede efectuar dicha depuración o control, revirtiendo en mejores resultados recaudatorios.

Tras la depuración, se levanta la suspensión o la paralización por lo que deja de aparecer, en efecto, en la aplicación de Control de Vencimientos. La



conservación de esta información tendría interés estadístico pero no a efectos de la gestión recaudatoria.

En cualquier caso, el Zújar de Gestión Recaudatoria de cada año conserva estos datos, pudiendo acceder a la información histórica a través de un adecuado manejo de la herramienta informática.

DECIMOSEGUNDA. OTRAS CONSIDERACIONES de índole formal son las siguientes:

- 1) El indicador “Notificaciones efectivas (ratio)” no es propio del área de Recaudación ni se corresponde con las actuaciones de gestión recaudatoria, por lo que sería conveniente su exclusión del **CUADRO 1** relativo a “datos de indicadores de apoyo en Objetivos a las principales actuaciones de gestión recaudatoria” contenido en la **página 8**.
- 2) En el **segundo guión del apartado 2.5 (página 12)** se observa una errata de modo que la referencia al artículo 62.5 de la LGT debe entenderse realizada al artículo 65.2 de dicha Ley, modificado por la Ley 7/2012.

Por otra parte, y según el artículo 65.5 de la LGT que no ha experimentado modificación alguna desde la entrada en vigor de la LGT, la presentación de toda solicitud de aplazamiento en período voluntario impide el inicio del período ejecutivo. En este sentido, se considera que la expresión “Ahora” resulta un tanto equívoca, por lo que se sugiere prescindir de ella.

- 3) En el **apartado 2.7 (página 16)**, las referencias al indicador de apoyo “investigación de movimientos de fondos” deben entenderse realizadas a “investigación de movimientos financieros”.
- 4) En el **apartado 3.168 (página 84)**, se observa una errata de modo que la referencia al “artículo 105 del RGR” debe entenderse realizada al “artículo 106 del RGR”.
- 5) Las referencias a las “Direcciones territoriales” contenidas en los apartados, **3.166 (página 83)**, **3.168 (página 84)** deben entenderse realizadas a las “Dependencias Regionales de Recaudación”.
- 10) Las especificaciones del indicador 9.2 “Actuaciones de Gestión” del Plan de Objetivos excluyen explícitamente las deudas declaradas prescritas, por lo que debe prescindirse de esta mención en el **apartado 4.22 (página 100)**.