

GRADO: FISCALIDAD Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Curso 2017/2018

TÍTULO: La Administración Tributaria en la CAPV: Un Análisis Comparativo

Autor: LUIS MIGUEL ASPIAZU GAMARRA

Director: IGNACIO ZUBIRI ORIA



Bilbao, a 21 de junio de 2018

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. EL FRAUDE FISCAL	5
2.1 CONCEPTO DEL FRAUDE FISCAL.....	5
2.2 MEDICIÓN DEL FRAUDE FISCAL.....	6
TABLA 2.2.1: ECONOMIA SUMERGIDA Y FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA Y LA CAPV.7	
2.3 DETERMINANTES DEL FRAUDE FISCAL.....	8
2.3.1 ENFOQUE TEÓRICO: TEORÍA TRADICIONAL Y POSTERIORES	8
TABLA 2.3.1: OTRAS TEORIAS QUE MOTIVAN EL FRAUDE FISCAL	9
2.3.2 EVIDENCIA EMPÍRICA.....	10
TABLA 2.3.2: RESUMEN MODELOS ECONOMETRICOS.....	12
3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL FRAUDE FISCAL	15
4. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA CAPV.....	16
4.1 LOS RECURSOS DEDICADOS POR LOS TERRITORIOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN 2017.....	17
TABLA 4.1.1: DATOS BASE BIZKAIA.....	17
TABLA 4.1.2: DATOS BASE ÁLAVA.....	19
TABLA 4.1.3: DATOS BASE GUIPÚZCOA	20
4.2) COMPARACIÓN RECURSOS ENTRE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS PARA EL AÑO 2017	20
4.2.1 PARTICIPACIÓN DE CADA TERRITORIO HISTÓRICO EN LOS RECURSOS DESTINADOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	21
TABLA 4.2.1: PORCENTAJE DE PARTICIPACION DE CADA TERRITORIO HISTÓRICO (2017).....	22
4.2.2 NIVELES DEL PERSONAL DE INSPECCIÓN Y GESTIÓN	24
TABLA 4.2.2.A: PERSONAL POR NIVELES DE TT.HH (2017).....	24
TABLA 4.2.2.B: FUNCIONARIOS EN INSPECCIÓN Y GESTIÓN POR NIVELES (2017).25	
4.2.3 NIVELES DE DEUDA DESCUBIERTA EN LOS TRES TERRITORIOS	26
TABLA 4.2.3: DEUDA DESCUBIERTA EN LA CAPV	26
4.3 EVOLUCIÓN DE LOS RECURSOS EN BIZKAIA Y EN ÁLAVA.....	27
4.3.1 BIZKAIA	27
TABLA 4.3.1.A: EVOLUCIÓN DEL PERSONAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE BIZKAIA (2012, 2015, 2017).....	28
TABLA 4.3.1.B: EVOLUCIÓN DEL GASTO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE BIZKAIA (2012, 2015, 2017)	30
4.3.2 ÁLAVA	30

TABLA 4.3.2.A: EVOLUCIÓN DEL PERSONAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ÁLAVA (2012, 2015, 2017)	31
TABLA 4.3.2.B: EVOLUCIÓN DEL GASTO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ÁLAVA (2012, 2015, 2017)	32
5. COMPARACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES CAPV CON OTRAS ADMINISTRACIONES	33
5.1 COMPARATIVA NACIONAL.....	33
TABLA 5.1: COMPARATIVA NACIONAL RECURSOS PERSONAL, GASTO Y DEUDA DESCUBIERTA AET Y ADMINISTRACIONES DE LA CAPV.....	34
5.2 COMPARATIVA INTERNACIONAL	35
TABLA 5.2: COMPARATIVA INTERNACIONAL RECURSOS DE PERSONAL Y GASTO EN ADMINISTRACIONES DE LA CAPV, ESPAÑA Y OTRAS ADMINISTRACIONES DE LA OCDE.....	35
6. CONCLUSIONES	37
7. BIBLIOGRAFÍA	39
8. ANEXO.....	42

1. INTRODUCCIÓN

El fraude fiscal ha existido siempre. Sin embargo, en los últimos años la preocupación social por el problema del fraude ha aumentado de forma considerable por al menos dos razones. Primero porque la globalización ha hecho que sea más fácil defraudar con lo que la cuantía del fraude ha ido creciendo. Segundo porque la crisis económica ha obligado a aumentar los impuestos y ha puesto manifiesto de forma más clara el coste en términos de recursos y de equidad que supone el fraude.

El fraude tiene muchas implicaciones no deseables. Entre ellas, las más importantes son:

- a) Reduce la recaudación y, por extensión la oferta de bienes y servicios públicos.
- b) Aumenta la presión fiscal sobre los contribuyentes honrados.
- c) Crea una discriminación sobre los que no defraudan, lo que reduce la equidad horizontal del sistema fiscal.
- c) Disminuye la progresividad efectiva del sistema fiscal, lo que reduce la equidad vertical del sistema.
- d) Hace que los contribuyentes honrados cuestionen la credibilidad del sistema fiscal y se sientan tentados de unirse a las filas de los defraudadores.

Las causas del fraude fiscal son diversas. Los análisis teóricos y las estimaciones disponibles sugieren que los determinantes más importantes del fraude fiscal son la probabilidad de detección a la hora de evadir, la sanción que la Administración impone a los defraudadores, la moral fiscal del contribuyente, la presión fiscal en determinadas áreas, ineficiencia administrativa y la confianza en las instituciones.

Un elemento esencial en la lucha contra el fraude es la, la Administración Tributaria que es quien se encarga de la gestión e inspección de los impuestos. La Administración tributaria es clave porque incide sobre dos determinantes básicos del fraude fiscal, la probabilidad de detección y la imposición de las sanciones. Para ser efectiva debe tener suficientes recursos humanos y monetarios que, además, deben utilizarse de forma eficiente.

En este contexto, el objetivo de este trabajo es cuantificar y comparar los recursos que dedican las Administraciones Tributarias Vascas al control de los impuestos. Para ellos el punto de partida es, en el apartado 2, definir y cuantificar el fraude así como analizar los factores que determinan el fraude. A continuación en el apartado 3 se delimita qué es una Administración Tributaria, qué funciones tiene y qué papel juega en la reducción de fraude fiscal. En las secciones 4 y 5 se cuantifican los recursos monetarios y humanos dedicados por las Administraciones Tributarias de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) a la lucha contra el fraude y se comparan entre sí y con los de otras Administraciones. El trabajo concluye en la sección

6 recopilando las principales conclusiones que se han obtenido en las secciones anteriores.

2. EL FRAUDE FISCAL

En esta sección se definirá el concepto del fraude fiscal, se dará una cifra aproximada de lo que supone dentro de la economía española y vasca, y se expondrán las diferentes causas que dan lugar a la evasión fiscal.

2.1 CONCEPTO DEL FRAUDE FISCAL

El fraude fiscal son todos aquellos impuestos que se deberían ingresar a hacienda pero que no se ingresan. El fraude, a veces, se materializa ocultando hechos imponible para evitar la tributación. Otras veces se lleva a cabo mediante la aplicación de deducciones ficticias o la deslocalización de artificiosa de actividades económicas. Cualquiera que sea la vía el resultado final es que se pagan unos impuestos que son legalmente exigibles.

Un concepto íntimamente ligado al de fraude fiscal es el de economía sumergida. La economía sumergida son todas aquellas actividades que se ocultan a las autoridades. Estas actividades se pueden ocultar por diferentes causas. Entre ellas, evitar el pago de impuestos, evitar la normativa legal o medioambiental porque son ilegales, etc.

El fraude fiscal y la economía sumergida se refieren a fenómenos distintos. Así, por ejemplo, la economía ilegal forma parte de la economía sumergida pero no genera fraude. De igual forma, hay economía sumergida que no genera fraude fiscal porque se refiere a actividades que, en todo caso, hubieran quedado exentas. Este es el caso, por ejemplo, del trabajo oculto que gana salarios bajos. A la inversa hay actividades que generan fraude fiscal (ocultación de herencias o de plusvalías) que no se suelen medir en la economía sumergida.

En todo caso, a pesar de las divergencias, en la mayoría de las estimaciones se supone que la economía sumergida es una buena aproximación a la ocultación con fines defraudatorios. Por ellos el fraude fiscal se suele estimar simplemente multiplicando la economía sumergida por el tipo medio global (la presión fiscal). Esto es equivalente a suponer que la economía sumergida, si aflorara, estaría sujeta al mismo tipo medio al que está sujeta la economía legal. De esta forma el fraude fiscal, FF, se suele estimar muchas veces como:

$$FF = PF \cdot ES$$

Donde PF = Presión Fiscal y ES= Economía sumergida. Evidentemente esto implica que

$$\frac{FF}{R} = \frac{PF \cdot ES}{PF \cdot PIB} = \frac{ES}{PIB}$$

Esto es, que el porcentaje de economía sumergida (ES/PIB) es igual al porcentaje de fraude fiscal (FF/R).

2.2 MEDICIÓN DEL FRAUDE FISCAL

La mayoría de los estudios sobre el fraude estiman la economía sumergida y luego transforman a fraude los resultados obtenidos. Para medir la economía sumergida se utilizan dos tipos de métodos:

a) Métodos directos: Se trata de cuantificar la economía sumergida fraude midiéndolo directamente. Dado que el fraude no es observable, la vía más habitual es recurrir a encuestas sobre el fraude dirigidas a la población en general o a colectivos más especializados como los asesores fiscales o los empresarios.

b) Métodos indirectos: Estos métodos cuantifican la economía sumergida utilizando indicadores del nivel de ocultación. Los más comunes son:

b.1. El método monetario. Supone que la economía sumergida siempre se realiza en efectivo y usa la cantidad de dinero en circulación para estimar la economía sumergida.

b.2. El método de la electricidad. Cuantifica la economía sumergida a partir del consumo de electricidad. Todo aquel consumo de energía no explicado por la economía declarada se considera economía sumergida.

b.3. El método MIMIC. Se basa en relacionar indicadores de los determinantes de la economía sumergida con indicadores de la economía sumergida. El fraude es una variable latente (no observable) que se estima a partir de la relación entre determinantes e indicadores.

Casi todas las estimaciones de la economía sumergida utilizan métodos indirectos, fundamentalmente el método monetario y el método MIMIC. La Tabla 2.1 resume algunas de las estimaciones de la economía sumergida realizadas para España y para la CAPV. Algunos resultados calculan la economía sumergida como porcentaje del PIB lo que, como ya se ha señalado, bajo ciertos supuestos es igual al porcentaje de fraude. Otras estimaciones cuantifican directamente los niveles absolutos (o relativos) de fraude.

TABLA 2.2.1: ECONOMÍA SUMERGIDA Y FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA Y LA CAPV

ESPAÑA		
ECONOMÍA SUMERGIDA	AÑO ESTIMACIÓN	RESULTADO COMO PORCENTAJE PIB
ICO (2011)	2011	20-25%
Comision Europea (2010)	2010	23%
Gestha (2011)	2011	23,30%
Arrazola,Hevia, Mauleón y Sanchez (2011)	2011	23,70%
Labeaga (2012)	2012	26,20%
Pickhardt y Sardá (2009)	2009	21,10%
Murphy (2012)	2012	22,50%
FRAUDE FISCAL		
RESULTADO COMO PORCENTAJE PIB / VALORES ABSOLUTOS PERD.RECAUDACIÓN		
Arrazola et al. (2011)	1980-2008	Pérdida recaudación entre 5,4-5,6% PIB
Murphy (2012)	2012	Pérdida recaudación 72.709 mill. de euros (6,8 % PIB)
Almunia y Lopez Rodriguez (2012)	2012	Pérdida recaudación en impuesto sociedades equivalente a 0,17-0,95% PIB
Gestha (2011)	2011	Pérdida recaudatoria de 88.000 mill. de euros
Fundacion Estudios Financieros (2013)	2013	Pérdida recaudatoria de 70.000 mill. de euros
Mauleón (2014)	2014	Pérdida recaudatoria de 67.000 mill. de euros equivalente a 6,7% PIB
PAIS VASCO		
RESULTADO COMO PORCENTAJE PIB / VALORES ABSOLUTOS PERD.RECAUDACIÓN		
Zubiri, I., Fernández-Macho, J, Gallastegui,M. (2016)	2016	17,40% Pérdida recaudación de 3.700 mill. de euros

Fuente: Elaboración propia

En el caso de España, se observa que de los distintos estudios que cifran la economía sumergida, ésta se encuentra entre el 20% y el 26,2%. De media se puede decir que la economía sumergida es un 23% sobre el PIB. Como ya se ha mencionado antes, la economía sumergida abarca más irregularidades que solo el fraude fiscal, pero la mayoría de los estudios lo estiman a la vez. En cuanto a la pérdida de recaudación asociada al fraude, Arrazola et al. (2011) la cuantifican para el periodo 1980-2008 en un 5,4-5,6% del PIB; Murphy (2012) estima una pérdida recaudatoria que supone el 6,8% del PIB; Gestha (2011) cuantifica la pérdida de impuestos en 88.000 millones de euros. Almunia y López Rodríguez (2012) se centran en el Impuesto de Sociedades y estima una pérdida de recaudación debida al fraude de en torno al 0,17-0,95% del PIB. La Fundación de Estudios Financieros (2013) estima una minoración de recaudación por el fraude que en promedio es de 70.000 millones anuales; Mauleón (2014) aporta la cifra de 67.000 millones, un 6,5% del PIB. (Vaquero García, Lago Peña, Fernández Leicega, 2015)

Tomando en cuenta todos los estudios, parece razonable afirmar que la economía sumergida está en torno al 22% del PIB y el fraude fiscal equivale a un 6,8% del PIB.

Este trabajo también busca exponer la situación en nuestro entorno. Por ello es recomendable conocer el nivel de economía sumergida y fraude fiscal en la CAPV. En el informe de “Economía sumergida y fraude fiscal en C.A de Euskadi” (Zubiri, Fernández-Macho, Gallastegui, 2016) apunta aproximadamente un 17,4% de economía sumergida entre el periodo 1990-2014. Se estima siempre por un valor inferior a la de España en torno a un rango de diferencia del 5,5%-4,3% dependiendo el periodo comparado. Comparado a la Unión Europea se sitúa en torno a la media.

A partir de la estimación de la economía sumergida este informe cuantifica la pérdida de recaudación. Entre 2011-2014 se reduce la recaudación en más de 3.700 millones de euros anuales de los cuales un 60% son de impuestos concertados en la CAPV, es decir, 2.320 millones de euros.

2.3 DETERMINANTES DEL FRAUDE FISCAL

Con una idea aproximada de lo que supone el fraude fiscal y la economía sumergida, este apartado se centra en los motivos que llevan al fraude. En primer lugar se revisa la motivación económica del fraude partiendo de las teorías tradicionales y posteriores que han ido desarrollándose. A continuación se analiza la evidencia empírica para evaluar qué determinantes del fraude son más importantes.

2.3.1 ENFOQUE TEÓRICO: TEORÍA TRADICIONAL Y POSTERIORES

El primer estudio que da explicación al fraude fiscal es el realizado por Allingham y Sandmo (1972), basado en la teoría de selección de cartera (Arrow, 1965 y Stiglitz, 1969). Este modelo explica la evasión fiscal como medio para maximizar la utilidad del individuo. El individuo debe evaluar el riesgo de ser detectado, el de ser sancionado y el beneficio que le genera evadir el impuesto. Este trabajo original es la base sobre la que han partido los demás, tratando de mejorarlo y aportando variables nuevas que veremos más adelante. El modelo parte de maximizar la utilidad esperada de un individuo ($E(U)$). Para ello debe evaluar la probabilidad de ser detectado por la administración (P) y la sanción que se le pueda imponer (ζ). De estas variables, depende la mayor o menor proporción de impuesto evadido ($\beta t(x)$, donde $t(x)$ son los impuestos a pagar con una renta x y β el porcentaje que se evade). Esto hace que el problema que debe resolver - el individuo para determinar la cantidad óptima de fraude (β) sea:

$$\max_{\beta} E(U) = (1 - P)U(x - t(x) + \beta t(x)) + PU(x - t(x) - \zeta\beta(x))$$

Por tanto lo que hace el individuo es buscar el porcentaje de fraude que maximiza su utilidad esperada, dada una probabilidad de detección y una sanción en caso de ser detectado.

Sin embargo, esta teoría tradicional ha sido criticada por varias causas:

- El modelo no aporta otras razones de comportamiento que no sea maximizar la utilidad del individuo.
- El modelo no tiene en cuenta la moral fiscal o actitud social del contribuyente, y estas son influyentes a la hora de defraudar más o menos.
- Percepción del contribuyente acerca del sistema fiscal y la contraprestación recibida al formar parte de éste. Los contribuyentes no perciben que lo recibido en concepto de

bienes y servicios públicos es correspondido con su factura fiscal. Este desagrado provoca que el nivel de fraude fiscal sea mayor o menor dependiendo la percepción de cada individuo.

Estas críticas han hecho que se desarrollen modelos más elaborados que añaden alguna mejora para acercar la teoría a la realidad. La tabla 2.3.1 resume las principales teorías sobre los factores que motivan este comportamiento que van desde factores psicológicos, factores de equidad y percepción social hacia la administración a factores relacionados con la moral fiscal y aspectos más individuales de los contribuyentes.

TABLA 2.3.1: OTRAS TEORIAS QUE MOTIVAN EL FRAUDE FISCAL

TEORÍA	CONTENIDO	PRINCIPALES AUTORES
Teoría prospectiva	Explica el fraude fiscal por el comportamiento de los contribuyentes en escenarios de riesgo e incertidumbre, aplicando la psicología cognitiva. Se valoran las pérdidas o ganancias respecto de una situación de partida.	Cowell (2004); Kahneman y Tversky (1979); Tversky y Kahneman (1992); Alm et al (1992) y Kirschler y Maciejovsky (2001).
Teoría de la equidad	Explica el fraude fiscal atendiendo a cómo los contribuyentes perciben la relación de intercambio entre impuestos-bienes públicos. Si la relación no es equitativa, encuentran en ello una legitimación moral para defraudar, buscando con el fraude restablecer esa equidad.	Schmolders (1970); Spicer y Lundsted (1976); Song y Yarbrough (1978); Cowell (1992) y Falkinger (1995).
Teoría de la confianza	Explica el fraude fiscal por la confianza de los contribuyentes en el Estado, si los contribuyentes confían o no en el Estado y en otros contribuyentes. La corrupción incentiva el fraude fiscal.	Levi (1998); Scholz y Lubell (1998) y Slemrod (2003).
Teoría de la moral	Explica el fraude fiscal atendiendo a la motivación interna o predisposición a pagar impuestos (edad, sexo, situación financiera, religiosidad,...)	Andreoni et al (1998); Baldry (1987); Frey (1997); Elffers (2000) y Torgler (2004).

Fuente: Pulido (2014)

Como conclusiones a las distintas teorías se puede recapitular, de manera muy amplia, que los factores más determinantes del fraude son el comportamiento del contribuyente (moral fiscal alta o baja), la probabilidad de detección y la cuantía de la sanción. Estos dos últimos factores tienen gran importancia y depende totalmente de la Administración mediante la gestión eficiente de recursos humanos y monetarios, como se analizará más adelante.

2.3.2 EVIDENCIA EMPÍRICA

Dentro del enfoque teórico económico se han visto las principales teorías que explican las causas del fraude. Sin embargo, para determinar la importancia relativa de cada uno de los determinantes es necesario recurrir a la evidencia empírica, puesto que muchas veces teoría y práctica no se confirman. En este apartado se revisarán algunos estudios econométricos y estudios basados en la economía experimental que cuantifican la importancia de los determinantes del fraude.

2.3.2.1 MODELOS ECONOMÉTRICOS

Los modelos econométricos utilizan métodos estadísticos para comprobar hasta qué punto el enfoque teórico se cumple en la práctica. No obstante, estos modelos también tiene limitaciones debido a que hay variables que son difíciles de medir o incluso no se puede incluir en los modelos.

Existen diversos trabajos que recoge Pulido (2014) a su vez de modelos econométricos realizados por Valdés, 1982; Raymond, 1987; Sánchez, 1990; Beron et al, 1992 y Ladsman et al, 2002 para España. De estos trabajos se concluye que el fraude fiscal depende del tipo de ingresos y factores socioeconómicos de los contribuyentes y del control al que estén sometidas las rentas obtenidas. Además señala que existen una correlación positiva entre la cantidad de ingresos y la posibilidad de fraude, es decir, a mayor renta o riqueza mayor será la posibilidad de cometer delito fiscal. Por el contrario, existe una correlación negativa entre la probabilidad de inspección y el fraude, factor determinante señalado en la teoría tradicional.

También como evidencia para España cabe destacar informe elaborado por Lagares, Quevedo, Castellano, Raymond, Pereira y Sanchís (1987) que evalúa el fraude fiscal en el IRPF entre los periodos 1976-1987. Sus conclusiones son que para este periodo las declaraciones presentadas van en aumento pero con grandes discrepancias entre magnitudes económicas y fiscales. Los mayores rendimientos declarados son los procedentes del trabajo; el resto son declarados por valores muy inferiores. Los resultados evidencian que la ocultación se produce sobre todo en los rendimientos que no son del trabajo. (Gamazo, 1994)

Otro estudio realizado por Alarcón y Pablos (2006) acerca de la conciencia fiscal y el fraude fiscal muestra que la imagen que tiene del sistema fiscal es importante a la hora del fraude. La gestión pública es importante para transmitir un buen o mal uso del gasto público y sirve de percepción para los contribuyentes. Relacionado con este último punto, la imagen que se tiene de las instituciones políticas y su funcionamiento también determinara su valoración y una mayor o menor probabilidad de fraude.

Este mismo estudio concluye una importante correlación positiva a favor de una mayor conciencia fiscal factores como la solidaridad del contribuyente, la percepción de un sistema fiscal justo, tener un nivel de estudios superiores, trabajar como autónomo o asalariado y tener un nivel de renta media-alta.

Uno de los análisis econométricos más importantes es el realizado por Clotfelter (1983). El resultado de su modelo correlaciona de forma positiva el fraude con un mayor nivel de renta disponible después de impuestos y tipo marginal. Aparte de esto, señala una mayor propensión a defraudar por parte de las personas casadas, así como los jóvenes tienden a evadir más que las personas mayores.

Partiendo de los datos base del análisis econométrico de Clotfelter, existen otros estudios realizados por Witte, A.D y Woodhouse, D.F (1985) donde relacionan la probabilidad de detección y sanción con el nivel de ingresos declarados. Las conclusiones a estos estudios son:

- a) Mayor probabilidad de inspección mayor nivel de cumplimiento fiscal.
- b) Incremento en la sanción provoca mayor cumplimiento fiscal.
- c) Con lo observado, a mayor nivel de renta mayor nivel de evasión.
- d) Contribuyentes con mayor porcentaje con rentas obtenidas del trabajo defraudan menos que contribuyentes con rentas de otros orígenes. (Gamazo, 1994)

Como conclusiones derivadas de los modelos econométricos se puede decir que de forma general coinciden con los determinantes de la teoría tradicional, es decir, que la probabilidad de detección y la cuantía de la sanción son las dos causas que más conducen al fraude. Además, estos modelos señalan que la principal evasión es sobre las rentas procedentes distintas del trabajo y una mayor propensión a evadir de las rentas altas respecto a las más bajas.

A continuación, se presenta un cuadro 2.3.2 que resume con los trabajos anteriormente expuestos.

TABLA 2.3.2: RESUMEN MODELOS ECONOMETRICOS

PRINCIPALES AUTORES	RESULTADOS
Valdés, 1982; Raymond, 1987; Sánchez, 1990; Beron et al, 1992 y Ladsman et al, 2002	Fraude fiscal depende del tipo de ingresos y factores socioeconómicos de los contribuyentes y del control al que estén sometidas las rentas obtenidas
	Correlación positiva entre la cantidad de ingresos y la posibilidad de fraude
	Correlación negativa entre la probabilidad de inspección y el fraude
Lagares, Quevedo, Castellano, Raymond, Pereira y Sanchís (1987)	Cumplimiento fiscal creciente pero con discrepancias entre magnitud económicas y fiscales
	Los mayores rendimientos declarados son los procedentes del trabajo y evidencia mayor fraude en rendimientos de otros orígenes.
Alarcón y Pablos (2006)	La conciencia fiscal y el fraude fiscal depende de la imagen del sistema fiscal, la gestión pública, percepción del gasto público y la imagen y funcionamiento de las instituciones publicas
Clotfelter (1983)	Correlaciona positiva entre fraude y un mayor nivel de renta disponible después de impuestos y tipo marginal
	Mayor propensión a defraudar por parte de las personas casadas, así como los jóvenes
Witte, A.D y Woodhouse, D.F (1985)	a) Mayor probabilidad de inspección mayor nivel de cumplimiento fiscal b) Incremento en la sanción provoca mayor cumplimiento fiscal c) Con lo observado, a mayor nivel de renta mayor nivel de evasión d) Contribuyentes con mayor porcentaje con rentas obtenidas del trabajo defraudan menos que contribuyentes con rentas de otros orígenes.

Fuente: Elaboración propia

2.3.2.2 ENFOQUE EXPERIMENTAL

En este caso nos centraremos en esta herramienta porque a pesar de tener numerosas críticas (así como aciertos), permiten aproximar la relevancia empírica de algunos supuestos y resultados teóricos. Este apartado se subdividirá en resultados obtenidos en laboratorio y resultados obtenidos en campo. Antes de empezar se explicará de manera somera en qué consiste la economía experimental y las principales ventajas y desventajas que presenta.

La economía experimental permite obtener resultados de manera controlada. Estos resultados se obtienen a partir de experimentos que se realizan bien en un laboratorio o en un área controlada. En el primer caso una muestra pequeña donde experimenta diferentes variables y en el segundo caso se trata de experimentos en una población amplia donde se pueden estudiar más variables mirando según que estímulos. Estos experimentos permiten aislar variables que no son relevantes económicamente y ofrece la posibilidad de centrarse en aspectos económicos y de incidencia. Como indica García Gallego (2011) los experimentos tienen como base tres pilares: entorno, que construye una situación inicial; institución, que pone unas reglas para ese entorno y un comportamiento, donde se observa a los sujetos del entorno cómo interactúan dentro del entorno e institución.

Existen fuertes críticas hacia esta metodología porque trata a la economía como una ciencia y la economía al ser una ciencia social carece de resultados extrapolables a todas las situaciones. Además, al ser experimentos dentro de un área reducida no son extrapolables al resto del mundo por motivos tales como densidad de población o incluso culturales. Aparte de estas críticas, se consideran otras como que carece de un reflejo total de las teorías económicas, que el sistema de incentivos conduce a errores de resultados o la disonancia del comportamiento del mundo real con el observado en el experimento. Por ello, los resultados obtenidos en este campo se toman con precauciones.

No todo es malo por parte de la economía experimental. Los investigadores afines a este campo realzan ventajas tales la inmediatez y eficacia en la obtención de resultados gracias a la posibilidad de poder aislar variables que no interesan. Permite ajustar el entorno y la institución del experimento a los supuestos de los modelos económicos y así ver la interacción del sujeto ante tales hechos.

Con todo, los resultados que se obtienen son variados como se recoge a continuación.

A) EXPERIMENTOS EN LABORATORIO

Los experimentos de laboratorio permiten controlar el entorno y simular la situación económica que se quiera analizar.

a) Un estudio de Blackwell (2007 citado en Rodríguez Priego, 2017) sobre cumplimiento fiscal revela que los factores determinantes para los sujetos son el tipo impositivo, la probabilidad de detección y el importe de la sanción. Este resultado no se aleja de lo concluido de la teoría económica que vimos previamente.

b) Otros experimentos señalan como causas del fraude fiscal la probabilidad de inspección, la incertidumbre, la contraprestación hacia los contribuyentes, la percepción de parcialidad y justicia y los incentivos fiscales (Alm y Jacobson, 2007 citado en Rodríguez Priego, 2017). Los resultados obtenidos por (Spicer y Becker, 1980; Alm, Jackson y Mckee, 1992; Slemrod, 2007 citados por Rodríguez Priego, 2017) que van por esta misma vertiente de equidad y justicia en el sistema fiscal también lo realza como determinante a la hora del cumplimiento del contribuyente.

B) EXPERIMENTOS DE CAMPO

Para complementar y alternar los resultados procedentes de laboratorio, existen investigaciones de campo. Consiste en tomar una pequeña población como sujeto experimental y proporcionar ciertos incentivos o alteraciones en ella. (En los estudios que se recogen a continuación la alteración es una carta enviada a distintos contribuyentes)

Los resultados en estos experimentos no son tan claros como los obtenidos en laboratorio.

a) Torgler (2004) realiza un experimento en Suiza en el cual se envía a los contribuyentes dos cartas. Una hacía referencia a la necesidad de cumplir sus obligaciones tributarias para poder sufragar el gasto en bienes y servicios públicos. La segunda avisaba al contribuyente de una posible inspección. La consecuencia de las dos cartas no tiene un resultado evidente en ningún caso. Este mismo autor repite un experimento similar en Suiza en 2013 con similares resultados.

b) Un estudio realizado por Kleven et al. (2011) en Dinamarca indica que la probabilidad de inspección si es influyente a la hora de determinar el comportamiento del contribuyente.

c) Hallsworth et al, (2017, citado por Rodríguez Priego, 2017) experimentó con el comportamiento moral de las sujetos. En este caso a través de dos cartas, una con un contenido moralista hacia el contribuyente y la segunda advirtiéndolo de una inminente

inspección. El efecto producente es una mayor rapidez en el pago de impuestos ante la incertidumbre de inspección.

Como conclusión global que se puede obtener de la evidencia empírica tanto en los modelos econométricos como en el enfoque experimental es que los determinantes más importantes son la probabilidad de detección, la sanción que se pueda imponer y la actitud y moral fiscal.

3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL FRAUDE FISCAL

El papel de la administración tributaria es de gran importancia. Como decía el considerado fundador de la Hacienda Pública moderna Richard Musgrave:

“Un sistema tributario vale lo que valga la administración tributaria encargada de aplicarlo”. Musgrave (1991)

Esta frase resume de manera perfecta la función de la administración tributaria y las consecuencias de que ésta sea eficiente o no.

En el caso de España la administración encargada de aplicar el sistema tributario es la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Las funciones de la AEAT son principalmente gestión, inspección y recaudación de los impuestos. Así como la colaboración con las distintas administraciones tanto a nivel interno de país como extranjeras. En la CAPV no existe el equivalente a la AEAT y cada Hacienda Foral administra directamente los impuestos. La actuación de la AEAT y las Haciendas Forales inciden de forma directa en la probabilidad de detección.

Y es evidente que esta actuación será más efectiva cuanto más personal y recursos se dediquen a la Administración Tributaria.

La relación entre recursos dedicados a la Administración Tributaria y reducción del fraude ha sido puesta de manifiesto en muchos estudios. Por ejemplo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) considera clave los recursos humanos y monetarios. En su publicación *Tax Administration 2017* destina un capítulo entero (*Chapter 7: Budget and human resources*) para explicar su importancia y recoge diferentes composiciones entre administraciones del mundo. En este informe de la OCDE resalta la importancia cada vez mayor de la tecnología de la información (TI), así como muchos aspectos claves dentro del personal administrativo: edad, cualificación, remuneración, carga funcional, tipo de empleo (completo o parcial), subcontratación. A su vez hace una comparación entre diferentes administraciones, que veremos más adelante.

Según recoge Pulido Alba (2014) el sindicato de Técnicos de Hacienda de GETSHA explica la ineficiencia de la gestión como consecuencia de una falta de incentivos, sobre todo salarial una vez conseguido el objetivo marcado; una importancia cada vez mayor en las tecnologías de la información y comunicación (TIC), lo cual

provoca que se dependa en exceso de ellas y sus limitaciones y por último una escasez de recursos humanos. Además señala que la Organización de Inspectores de Hacienda solicita un aumento de efectivos de inspectores y subinspectores en un informe (2006). Ambos organismos mencionados recalcan el escaso número de efectivos en la Agencia Tributaria para luchar contra el fraude fiscal.

En Onrubia, J. (2012) se muestra la relación de la disminución de efectivos y presupuesto en la Agencia Tributaria con el aumento de la economía sumergida en España para el año 2009. De esta forma, nuevamente se pone de manifiesto la importancia de los recursos humanos para conseguir un sistema tributario eficiente.

Hay un conjunto adicional de trabajos para España que refuerzan la idea de que más recursos implican menos fraude. Entre ellos, cabe destacar un análisis de la administración donde se relaciona de manera directa la eficiencia entre el número de inspectores y la cantidad de fraude existente para el año 1995 realizado por González y Miles (2000 citado en Barrilao, Villar y Jiménez, n.d.); otro trabajo realizado por Jiménez y Barrilao (2001 y 2003 citado en Barrilao, Villar y Jiménez, n.d.) señala que existe una relación positiva entre el número de funcionarios y el gasto de funcionamiento en la efectividad contra el fraude en el año 1997. Por último, un estudio realizado por Esteller (2003 citado en Barrilao, Villar y Jiménez, n.d.) estudia mediante indicadores como la presión fiscal nominal, capacidad fiscal y capital y trabajo administrativo es directamente proporcional a la eficiencia de la administración y su lucha contra el fraude.

4. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA CAPV

A lo largo de este trabajo se ha puesto de manifiesto la importancia que tiene la Administración Tributaria en la reducción del fraude.

En esta sección se cuantificarán los recursos que dedican las Administraciones de la CAPV al control fiscal. La variable que se utilizará será el número de personas que se dedica en cada Territorio a la Administración Tributaria. Este personal se divide en tres grupos, inspección, gestión y resto. Idealmente esta información debería complementarse con la de gasto en Administración Tributaria. Sin embargo la falta de comparabilidad directa de los datos presupuestarios de las Haciendas Forales complica este ejercicio. En todo caso, en buena medida la eficacia de la administración tributaria depende del número de personas dedicadas a esta actividad más que del gasto en la actividad, ya que las diferencias de gasto pueden deberse a diferencias salariales o a diferencias en los procesos temporales de inversión.

En lo que sigue, primero se comparan los recursos humanos que dedica cada Territorio a la Administración Fiscal en el año 2017. A continuación se analiza cómo

han evolucionado estos recursos en los últimos años. Por falta de datos, este análisis excluye a Guipúzcoa.

4.1 LOS RECURSOS DEDICADOS POR LOS TERRITORIOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN 2017

Antes de comenzar este análisis, presentaremos la información base de la cual obtendremos todo los resultados posteriores. Para ello los cuadros 4.1.1 a 4.1.3 resumen los datos básicos de cada Territorio.

La Tabla 4.1.1 recoge los datos de base utilizados en Bizkaia. Presenta tres tipos de datos. Primero datos de personal, donde se recoge información de los funcionarios y recursos de Hacienda divididos en tres grupos: Gestión, Inspección y total de Hacienda. A continuación se presentan varios datos económicos del Territorio y resultados de la actuación recaudatoria, que nos servirán posteriormente para calcular ratios y poder realizar comparaciones y obtener conclusiones.

TABLA 4.1.1: DATOS BASE BIZKAIA

PERSONAL BIZKAIA	2012	2015	2017
SECCIÓN HACIENDA	717	759	756
INSPECCION Y SCAT			
INSPECTOR/A EN INSPECCION	32	40	48
INSPECTOR/A RESTO	-	3	3
INSPECTOR/A TOTAL	32	43	51
SUBINSPECTOR/A EN INSPECCION	47	51	51
SUBINSPECTOR/A RESTO	-	2	2
SUBINSPECTOR/A TOTAL	47	53	52
GESTION TRIBUTARIA	332	457	457
GESTION RECAUDATORIA	131	133	131
RECURSOS BIZKAIA (en euros)			
TOTAL PREP. AJUSTADO	132.913.750	121.170.901	119.996.829
INSPECCION Y SCAT	10.148.423	11.342.393	12.536.120
GESTION TRIBUTARIA	18.397.203	29.072.773	30.402.340
GESTION RECAUDATORIA	7.630.763	7.402.665	7.512.546
RESTO PROGRAMAS	96.737.361	73.353.070	69.545.823
DATOS ECONÓMICOS			
POBLACION BIZKAIA (eustat)	1.154.134	1.141.442	1.140.569
RECAUDAC.GESTION PROPIA (MILES DE EUROS)	5.515.460,00	5.963.200,00	6.478.930,00
PIB BIZKAIA (MILES DE EUROS)	2012 (Base año 2010) 33.918.944	2015 (Base año 2015) 34.635.845	2017 (Base año 2015) 37.385.620
TOTAL DEUDA TRIBUTARIA (MILES DE EUROS)	90.315	229.234,00	209.117,00
CONTRIBUYENTES INSPECCIONADOS	1.225	927	947 (1)
TOTAL ACTAS TRIBUTARIAS	2.672	2.774	2744 (1)

(1) Datos del 2016

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria anual de la Hacienda Foral 2012, 2015, 2016; presupuestos generales departamento de Hacienda y Finanzas 2012, 2015, 2017; plantilla del sector público administrativo 2012, 2015, 2017 (Bizkaia) (A); Eustat.

Los **datos de personal** son para tres periodos de tiempo distintos (2012, 2015 y 2017). El personal de hacienda se ha dividido en tres grupos. El total y los dedicados, respectivamente, la inspección y la gestión. La diferencia existente entre estos funcionarios deriva en que la inspección focaliza sus esfuerzos en la búsqueda de datos y actuaciones no declaradas, mientras la gestión se ocupa fundamentalmente de la comprobación de la veracidad los datos declarados, actuar en la supervisión, revisión y persecución del cumplimiento tributario. Esta división contra el fraude, distinguiendo entre el cruce de actos (gestión) y la búsqueda de datos en la calle (inspección). En el caso de Bizkaia, las áreas operativas que se incluyen en este trabajo son las que se en Bikaia se denominan Inspección y Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica (SCAT), gestión tributaria y gestión recaudatoria. Una descripción detallada de sus funciones se puede encontrar en la memoria del departamento de Hacienda y Finanzas.

Los **datos presupuestarios** están compuestos por las cifras que componen el presupuesto del departamento de Hacienda y finanzas en sus respectivos años. No obstante, el presupuesto ha sido ajustado de tal forma que al total se le ha restado los intereses financieros (capítulo 3 de gasto) y las transferencias de corrientes (capítulo 4 de gasto) y transferencia de capital (capítulo 7 de gasto). /Aunque, como ya se ha señalado, las cifras de gasto no son directamente comparables entre Territorios, la evolución del gasto dentro de cada Territorio puede aportarnos información sobre la importancia relativa dada en el presupuesto a la Administración Tributaria.

Los últimos datos que aparecen en la tabla son **económicos**. Dentro de estos se recoge la población y el PIB de Bizkaia. Estos datos permiten saber el peso demográfico y económico del Territorio. A continuación se detalla la recaudación por gestión propia. Esta recaudación excluye los ajustes por IVA y especiales que, en última instancia, corresponden a recaudación gestionada e inspeccionada por el Estado. La recaudación por gestión propia es, por tanto, la que debe gestionar con los recursos propios de la Hacienda de Bikaia. A continuación se recoge la deuda tributaria recogida en las memorias de Hacienda de los respectivos años. Este último outputs servirá para poder ver los resultados de la lucha contra el fraude en las tres administraciones.

La Tabla 4.1.2 presenta, para Álava, la misma información que la Tabla 4.1 para Bizkaia. La principal diferencia a la hora de confeccionar este cuadro ha sido la organización del departamento de Hacienda y Finanzas. Álava considera dentro del departamento las secciones de administración tributaria y prevención y lucha contra el fraude. El Anexo 2 recoge los distintos objetivos que tienen ambas secciones. Como se puede ver la organización no es idéntica pero los objetivos dentro de las secciones son similares, es por ello que se podrá comparar en apartados posteriores.

TABLA 4.1.2: DATOS BASE ÁLAVA

PERSONAL ÁLAVA	2012	2015	2017
DEPART. HACIENDA	252	251	258
INSPECTOR/A EN INSPECCION	7	7	10
INSPECTOR/A RESTO	0	0	0
INSPECTOR/A TOTAL	7	7	10
SUBINSPECTOR/A EN INSPECCION	12	12	15
SUBINSPECTOR/A RESTO	0	0	0
SUBINSPECTOR/A TOTAL	12	12	15
GESTION TRIBUTARIA	93	93	112
GESTION RECAUDATORIA	1	-	4
RESTO SECCION HACIENDA	89	89	117
RECURSOS ÁLAVA (en euros)			
TOTAL PREP. AJUSTADO	79.589.314,00	83.479.112,00	88.158.200,0
ADMINISTRACION TRIBUTARIA	13.507.194,38	13.412.408,81	14.521.073,00
LUCHA CONTRA EL FRAUDE	450.000	915.588,41	2.133.111
RESTO PROGRAMAS	65.632.119,62	69.151.114,78	71.504.016,00
DATOS ECONÓMICOS			
POBLACION ALAVA (eustat)	321.862	321.777	323.889
RECAUDAC LIQ.GESTION PROPIA (MILES DE EUROS)	1.618.018,79	1.813.573,50	1.748.594,68
PIB ÁLAVA (MILES DE EUROS)	2012 (Base año 2010) 10.845.318	2015 (Base año 2015) 11.192.856	2017 (Base año 2015) 12.008.563
DEUDA (miles euros)	131.676,25	129.491,22	124182,09576 (1)
TOTAL ACTAS TRIBUTARIAS	*NO HALLADO	283	280 (1)

(1) Datos año 2016

Fuente: Elaboración propia a partir de Clasificación Económica de Programas por Departamento 2012, 2015 y 2017, relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio 2012, 2015 y 2017, informe anual integrado 2012, 2015, 2016 (Álava) (B); Eustat.

La Tabla 4.1.3 relaciona los datos de Guipúzcoa. Al igual que en las tablas anteriores, divide los datos de personal, presupuestarios y de carácter económico. En este caso cabe destacar dos diferencias respecto al resto de los territorios. En primer lugar, los datos ofrecidos solo tienen en cuenta un año, 2017. Esto conlleva que la comparación que se haga posteriormente sea únicamente de este año. La segunda diferencia y similar a Álava es la organización departamental. El departamento de Hacienda y Finanzas de Guipúzcoa no separa las distintas funciones que se están estudiando, sino que las agrupa en dos grandes secciones: administración tributaria y plan especial de lucha contra el fraude. A continuación se expondrá los objetivos que tienen tales secciones. Como se puede comprobar en el anexo 3, las diferentes secciones o programas que componen el departamento de Hacienda y Finanzas se pueden denominar de forma distinta pero en el fondo persiguen objetivos idénticos.

TABLA 4.1.3: DATOS BASE GUIPÚZCOA

PERSONAL GUIPÚZKOA	2017
DEPARTAMENTO HACIENDA	658
INSPECTORES EN INSPECCIÓN	41
INSPECTORES/AS	24
SUBINSPECTORES/AS	17
RESTO ADM.TRIBUTARIA	453
AT.CIUDADANA Y EDUC.TRIBUTARIA	56
RESTO PROGRAMAS DEPARTAMENTO	139
RECURSOS GUIPUZCOA (en euros)	
TOTAL PREP. AJUSTADO	94.583.605
ADMINIST.TRIBUTARIA	24.647.619
AT.CIUDADANA Y ED.TRIB.	3.132.500
RESTO PROGRAMAS DEPT.	66.803.486
DATOS ECONÓMICOS	
POBLACION GUIPUZCOA (eustat)	712.119
RECAUDAC.GESTION PROPIA (MILES DE EUROS)	3.838.000,00
PIB GUIPUZCOA (MILES DE EUROS)	2017 (Base año 2015) 24.248.777
TOTAL DEUDA TRIBUTARIA(MILES DE EUROS)	89274 (1)
CONTRIBUYENTES INSPECCIONADOS	442 (1)

(1) Datos año 2016

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria Guipúzcoa 2016; remuneraciones al personal por departamento y programa presupuesto 2017; presupuesto departamento Hacienda y Finanzas 2017 (Guipúzcoa) (C); Eustat.

De entrada hay que señalar que la información obtenida no es completamente homogénea debido a la distinta organización dentro de las administraciones. Esto hace que cuando se comparen puedan surgir ciertos problemas que sobrestimen o subestimen ligeramente los resultados obtenidos.

En suma, por tanto, aunque los criterios de clasificación presupuestaria de las tres hacienda no son idénticos, ese ha agrupado los datos de forma razonablemente comparable entre TT.HH.

4.2) COMPARACIÓN RECURSOS ENTRE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS PARA EL AÑO 2017

El objetivo de esta sección es comparar los recursos dedicados por cada TT.HH a la Administración Tributaria y algunos indicadores de resultados.

En cuanto a los recursos se comparan el personal y el gasto de cada TT.HH en relación a diferentes indicadores. Las comparaciones que se realizan son:

4.2.1 Participación de cada territorio histórico en los recursos destinados a la Administración Tributaria. : Esto permite ver si la participación en la Administración

fiscal de los TT.HH es mayor o menor que su peso poblacional, económico o recaudatorio.

4.2.2 Niveles del personal de inspección y gestión. En esta sección se analiza el personal en estas secciones mediante variables como población, recaudación y deuda descubierta. Esta comparativa mostrara que territorio destina más personal a determinada área en cuanto a los indicadores anteriores de refiere.

El gasto en Administración se traduce en acciones concretas (outputs), fundamentalmente en descubrir Deuda. En esta sección también se compara la deuda descubierta por los tres TT.HH.

4.2.3 Niveles de deuda descubierta en los tres territorios. Esta comparativa nos presenta la cantidad de deuda descubierta y por tanto nos servirá como medida de efectividad a los recursos utilizados en los tres territorios.

4.2.1 PARTICIPACIÓN DE CADA TERRITORIO HISTÓRICO EN LOS RECURSOS DESTINADOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En esta sección se compara la participación de la Administración Vasca en el personal y en el gasto de la de la CAPV dedicado al control fiscal con su peso poblacional, económico y recaudatorio. Esto permitirá determinar si el esfuerzo de cada Territorio en la gestión fiscal es mayor o menor que su peso poblacional, económico y recaudatorio.

La Tabla 4.2.1 resume esta comparación y refleja la participación de cada territorio en las variables económicas y de personal entre Administraciones Tributarias.

En los **datos económicos** se relacionan variables como la recaudación, el PIB y el total de la población. Estos datos nos permiten observar el peso económico que tiene cada territorio y el esfuerzo que hace cada territorio considerando el personal y el gasto en inspección y gestión. La recaudación por gestión propia recoge todos los ingresos tributarios que dispone la CAPV de forma íntegra para acometer sus gastos. Esta recaudación es importante considerar porque es la que se obtiene después de restar los ajustes de IVA y por impuestos especiales; lo cual conlleva a poder asegurar que la cantidad de recaudación en gestión propia es la que los territorios disponen dentro de sus distintas políticas. Los datos de PIB y población permiten observar el peso tanto económico como demográfico de cada territorio y nos dará mayor información acerca del esfuerzo que se haga en cada área. Estos indicadores también sirven para analizar si los recursos dedicados a la Administración Tributaria están por encima o por debajo del peso de cada territorio en concepto de estos indicadores. Se puede ver que Bizkaia tiene más del 50% en cada una de las variables dentro de la CAPV. Esto hace que su participación sea la más importante de los tres territorios y puede considerarse de referencia. Si analizamos con estos datos la presión fiscal, que es la cantidad pagada de

impuestos entre la renta del territorio (PIB), Bizkaia soporta una presión fiscal de 17,33%, Álava 14,56% y Guipúzcoa 15,83%. Bizkaia es la que mayor carga tributaria soporta un 5,77% más de impuesto respecto a su renta. A su vez Álava y Guipúzcoa soportan un 11,88% y un 3,4% menos de impuesto comparado a su renta.

TABLA 4.2.1: PORCENTAJE DE PARTICIPACION DE CADA TERRITORIO HISTÓRICO (2017)

DATOS ECONÓMICOS	CAPV	ÁLAVA	BIZKAIA	GUIPÚZCOA
TOTAL RECAUDACION GESTION PROPIA (miles euros)	12.065.524,68	1.748.594,68	6.478.930,00	3.838.000,00
PIB (miles de euros)	73.642.960	12.008.563	37.385.620	24.248.777
TOTAL POBLACIÓN	2.176.577	323.889	1.140.569	712.119
% recaudacion gestion propia	100	14,49	53,70	31,81
% PIB	100	16,31	50,77	32,93
% POBLACIÓN	100	14,88	52,40	32,72
Presion fiscal territorio	16,38	14,56	17,33	15,83
DATOS SOBRE PERSONAL				
Número de inspectores y subinspectores	165	25	99	41
Número de funcionarios en gestión	1.157	116	588	453
Número funcionarios inspección y gestión	1.322	141	687	494
% Inspección dentro CAPV	100	15,15	60,00	24,85
% Gestión dentro CAPV	100	10,03	50,82	39,15
% Inspeccion y gestion dentro CAPV	100	10,67	51,97	37,37

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria anual de la Hacienda Foral 2016; presupuestos generales departamento de Hacienda y Finanzas 2017; plantilla del sector público administrativo 2017 (Bizkaia) (A); clasificación económica de programas por departamento 2017, relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio 2017, informe anual integrado 2016 (Álava) (B); memoria Guipúzcoa 2016; remuneraciones al personal por departamento y programa presupuesto 2017; presupuesto departamento Hacienda y Finanzas 2017 (Guipúzcoa) (C); Eustat (todos los territorios).

Otro ratio que manifiesta esto puede ser la recaudación obtenida según la población de cada territorio. En Bizkaia se recauda 2,47% por encima de lo obtenido en los otros territorios. Álava recauda un 2,61% menos por cada habitante y Guipúzcoa 2,77% menos.

Estos datos pueden concluir que Bizkaia además de ser la que más aporta a la CAPV en términos de PIB y población, lo hace por encima de estas variables también en cuanto a recaudación. Por otra parte, Álava y Guipúzcoa aportan de forma proporcional a su porcentaje de PIB y población, sin embargo sus recaudaciones se encuentran por debajo de sus aportaciones.

Los **datos de personal** están relacionados con la plantilla de inspección, en concreto inspectores y subinspectores, y la plantilla de gestión, tanto tributaria como recaudatoria. Disponer de los funcionarios en estas secciones junto con los datos económicos permite ver el esfuerzo que hace cada administración en personal de inspección y gestión. Se puede observar de forma general que en comparación a los indicadores económicos el territorio que mas destina en personal al área de inspección y gestión en Guipúzcoa, estando por encima de sus ratios económicos. Bizkaia se halla en una situación intermedia en comparación con sus indicadores económicos, puesto que está por encima en términos de PIB, pero por debajo en términos de recaudación por gestión propia y en términos de población. No es una diferencia muy elevada porque no supera los tres puntos porcentuales pero cabe destacarla y señalarla. Por su parte la que

menos destina a personal es Álava que está por debajo de todos sus indicadores económicos y con una diferencia porcentual entre 4,5-6 puntos.

Sin embargo esta situación varía completamente si se disgrega entre personal dedicado a la inspección y a la gestión. Si analizamos al personal bajo esta premisa, se observa que Álava y Bizkaia están por encima de todos sus indicadores económicos y que Guipúzcoa por el contrario está por debajo en todos. A su vez, este análisis diseminado para el personal destinado solamente a gestión refleja que Guipúzcoa presenta porcentajes superiores a su peso económico, Bizkaia se hallaría en una posición intermedia siendo superior en términos de PIB pero inferior en recaudación y población. Álava, al igual que en el análisis que contemplaba el personal de inspección y gestión en conjunto, está por debajo en todos sus indicadores económicos

Bizkaia, siempre en este análisis referencia por ser la más importante, tiene un 11,74% de personal por encima de nivel de recaudación y un 14,5% por encima con respecto a la población del territorio. Esta situación es invertida para el personal destinado a gestión. El personal es un 5,36% menor teniendo en cuenta el porcentaje de recaudación y un 3,01% menos teniendo en cuenta la población.

Álava da más importancia al personal de inspección en cuanto a su recaudación y población que al personal destinado a gestión. Así se puede ver que el personal de gestión es un 30,82% menor respecto a la recaudación en el territorio y un 32,62% menos si se considera la población. Por contraste, el personal de inspección supone un 9,87% de trabajadores más por nivel recaudado y un 7% superior tomando en cuenta la población.

Guipúzcoa destina más personal a gestión que a personal de inspección dentro de los parámetros que estamos comparando. Se sitúa en un 22,45% por encima en base a la recaudación obtenida y un 19,05% superior en términos de población. El personal de inspección a su vez es un 17,9% menor respecto a la recaudación y un 20,18% inferior como porcentaje de la población.

Por tanto, los datos de personal totales como inspección y gestión hacen asegurar que Guipúzcoa destina más funcionarios en comparación a sus datos económicos. Bizkaia se sitúa en una posición intermedia y Álava por debajo respecto a sus indicadores económicos. Por otro lado y de forma separada el personal destinado a inspección y gestión, refleja que Bizkaia y Álava tiene personal en inspección por encima de sus indicadores económicos. Guipúzcoa a su vez destina personal a inspección por debajo de las variables económicas. El análisis del personal destinado a gestión muestra que Guipúzcoa destina funcionarios a esta función por encima del peso económico; Bizkaia se sitúa en una zona intermedia y Álava por debajo de sus indicadores económicos. .

4.2.2 NIVELES DEL PERSONAL DE INSPECCIÓN Y GESTIÓN

Esta comparativa tratará de poner en relieve los niveles de personal que disponen las tres administraciones vascas en especial en las secciones de inspección y de gestión.

TABLA 4.2.2.A: PERSONAL POR NIVELES DE TT.HH (2017)

PERSONAL	CAPV	ÁLAVA	BIZKAIA	GUIPÚZCOA
TOTAL DEPARTAMENTO HACIENDA	1.673	258	757	658
Por cada diez mil habitantes	7,69	7,97	6,64	6,99
Por cada diez millones euros recaudados gest.propia	1,52	1,48	1,66	1,30
Por cada millón de euros descubiertos	2,94	2,08	2,63	5,58
PERSONAL INSPECCION	165	25	99	41
Por cada diez mil habitantes	0,76	0,77	0,87	0,58
Por cada diez millones euros recaudados gest.propia	0,14	0,14	0,15	0,11
Por cada millón de euros descubiertos	0,27	0,20	0,24	0,46
PERSONAL GESTION	1.157	116	588	453
Por cada diez mil habitantes	5,32	3,58	5,16	6,36
Por cada diez millones euros recaudados gest.propia	0,96	0,66	0,91	1,18
Por cada millón de euros descubiertos	1,86	0,93	1,44	5,07
PERSONAL INSPECCION Y GESTION	1.330	141	687	502
Por cada diez mil habitantes	6,11	4,35	6,02	7,05
Por cada diez millones euros recaudados	1,10	0,81	1,06	1,31
Por cada millón de euros descubiertos	2,14	1,14	1,68	5,62

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria anual de la Hacienda Foral 2016; presupuestos generales departamento de Hacienda y Finanzas 2017; plantilla del sector público administrativo 2017 (Bizkaia) (A); clasificación económica de programas por departamento 2017, relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio 2017, informe anual integrado 2016 (Álava) (B); memoria Guipúzcoa 2016; remuneraciones al personal por departamento y programa presupuesto 2017; presupuesto departamento Hacienda y Finanzas 2017 (Guipúzcoa) (C); Eustat (todos los territorios).

En el cuadro 4.2.2.A podemos ver el personal de las haciendas vascas en el año 2017. La información está dividida en tres partes: personal de la sección de Hacienda, personal dentro de la sección de inspección y personal de gestión.

Este cuadro confirma el comentario que se hizo en la comparativa anterior. Bizkaia y Álava dedican más esfuerzos hacia el personal de inspección que Guipúzcoa. Por otro lado, Guipúzcoa da prioridad al personal de gestión.

Bizkaia es la que más personal destina a inspección dentro de la CAPV. Dentro del departamento de Hacienda y finanzas, el personal inspector supone el 13,07% del total. Esta cifra es en términos relativos en Álava un 9,69% y 9,83% en Guipúzcoa.

Además, los resultados de personal obtenidos por habitantes, recaudación y deuda descubierta refleja que el esfuerzo es mayor en Álava y Bizkaia en inspección. Sin embargo, se debe comentar que existe una considerable diferencia entre la deuda descubierta de Guipúzcoa con la de Bizkaia y Álava.

En el caso del personal destinado a gestión se encuentra una situación inversa. Dentro del personal del departamento, Guipúzcoa emplea 90,96% de recursos humanos a la gestión. Esta cifra es bastante superior a la que se halla en Bizkaia (77,68%) y

Álava (44,96%). Obviamente, los ratios obtenidos de personal de gestión son más favorables en Guipúzcoa, considerando como se ha explicado previamente el dato extremo de la deuda descubierta.

Resulta importante destacar que entre las tres Administraciones existen diferencias sustanciales en la organización y cualificación del personal. Como se puede observar en la tabla 4.2.2.B los funcionarios dentro de la administración están divididos por niveles que recorre desde el nivel A hasta el D dependiendo la formación del trabajador. De este cuadro podemos sacar la conclusión que Álava y Bizkaia poseen en inspección y gestión funcionarios mayoritariamente pertenecientes a los niveles A y B, mientras que Guipúzcoa dentro de las mismas áreas su personal más predominante se halla en los niveles B-C. Dado que la gestión requiere menos inspectores que la inspección, esto puede deberse al diferente énfasis que se da a la gestión y la inspección en los tres territorios.

TABLA 4.2.2.B: FUNCIONARIOS EN INSPECCIÓN Y GESTIÓN POR NIVELES (2017)

ESTRUCTURA POR GRUPO INSPECCIÓN Y GESTIÓN	Álava	Bizkaia	Guipúzcoa
GRUPO A	83	295	114
GRUPO B	26	172	217
GRUPO C	28	200	148
GRUPO D	4	20	15
Total inspec. y gestion	141	687	494
Porcentaje total por grupo			
GRUPO A	58,87	42,94	23,08
GRUPO B	18,44	25,04	43,93
GRUPO C	19,86	29,11	29,96
GRUPO D	2,84	2,91	3,04
Total inspec. y gestion	100,00	100,00	100,00

Fuente: Fuente: Elaboración propia a partir de plantilla del sector público administrativo 2017 (Bizkaia) (A); relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio 2017 (Álava) (B); remuneraciones al personal por departamento y programa presupuesto 2017 (Guipúzcoa) (C)

La conclusión que se obtiene con los datos mostrados confirma los resultados del primer cuadro comparativo, donde ya se intuía la tendencia de Álava y Bizkaia por una mayor actividad inspectora que de gestión y a su vez en Guipúzcoa donde la actividad gestora tiene mayor importancia que la inspectora. Una consecuencia de estos es que la cualificación del personal es más baja en Guipúzcoa que en los demás Territorios. Por otro lado hay que relatar que, quizá por el menor coste, en términos relativos Guipúzcoa dedica más personal que los demás Territorios a la Administración Tributaria.

4.2.3 NIVELES DE DEUDA DESCUBIERTA EN LOS TRES TERRITORIOS

Este apartado cuantifica la deuda descubierta en la CAPV a través de distintas ratios. Estos ratios pueden ser indicadores de la eficacia recaudatoria de las Administraciones Tributarias vascas.

El cuadro 4.3.2 nos muestra la deuda descubierta para el último trienio. Son las últimas cifras que se dispone desde la memoria de las administraciones tributarias de la CAPV. Para la comparación se utilizan indicadores sobre la deuda a nivel demográfico, de recaudación, como porcentaje por territorio o el PIB. Lo primero que pone de manifiesto este cuadro que es en relación a cualquier indicador, la deuda descubierta en Guipúzcoa decae sustancialmente comparado con los demás Territorios. Por otro lado, lo descubierto en Álava y Bizkaia es similar durante el último trienio siendo cifras y porcentajes constantes.

TABLA 4.2.3: DEUDA DESCUBIERTA EN LA CAPV

2016	CAPV	ALAVA	BIZKAIA	GUIPUZCOA
DEUDA DESCUBIERTA (miles de euros)	422.573,10	124.182,10	209.117,00	89.274
% DEUDA DESCUBIERTA POR TERRITORIO	100	29,39	49,49	21,13
DEUDA DESCUBIERTA PER CAPITA (euros)	194,15	383,41	183,34	125,36
DEUDA DESCUBIERTA POR CADA MILLÓN RECAUDADO (GEST.PROPIA) (euros)	35.023,18	71.018,23	32.276,47	23.260,55
DEUDA DESCUBIERTA COMO %PIB	0,57	1,03	0,56	0,37
2015				
DEUDA DESCUBIERTA (miles de euros)	553.285,22	129.491,22	229.234	194.560
% DEUDA DESCUBIERTA POR TERRITORIO	100	23,40	41,43	35,16
DEUDA DESCUBIERTA PER CAPITA (euros)	254,59	402,43	200,83	274,03
DEUDA DESCUBIERTA POR CADA MILLÓN RECAUDADO (GEST.PROPIA) (euros)	48.028,80	71.401,14	38.441,44	51.978,43
DEUDA DESCUBIERTA COMO %PIB	0,81	1,16	0,66	0,86
2014				
DEUDA DESCUBIERTA (miles de euros)	491.709,47	143.604,47	191.921	156.184
% DEUDA DESCUBIERTA POR TERRITORIO	100	29,21	39,03	31,76
DEUDA DESCUBIERTA PER CAPITA (euros)	225,57	447,01	166,40	221,47
DEUDA DESCUBIERTA POR CADA MILLÓN RECAUDADO (GEST.PROPIA) (euros)	273.379,96	24.550,50	53.327,95	13.886,90
DEUDA DESCUBIERTA COMO %PIB	0,74	1,33	0,57	0,71
Total 2014-16				
DEUDA DESCUBIERTA (miles de euros)	1.467.567,79	397.277,79	630.272,00	440.018,00
% DEUDA DESCUBIERTA POR TERRITORIO	100,00	27,07	42,95	29,98
DEUDA DESCUBIERTA PER CAPITA (euros)	674,31	1.232,85	550,58	620,87
DEUDA DESCUBIERTA POR CADA MILLÓN RECAUDADO (GEST.PROPIA) (euros)	118.810,65	55.656,62	41.348,62	29.708,63
DEUDA DESCUBIERTA COMO %PIB	2,12	3,52	1,79	1,94

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria anual de la Hacienda Foral 2014, 2015 y 2016 (Bizkaia) (A), informe anual integrado 2014, 2015 y 2016 (Álava) (B) ; memoria Guipúzcoa 2014, 2015 y 2016 (C); Eustat (todos los territorios).

Según cualquiera de los criterios usados, en el trienio 2014-2016, Álava ha sido más eficaz descubriendo deuda que Guipúzcoa y ésta más efectiva que Bizkaia. Por ejemplo a pesar de que su peso en la recaudación supera en poco el 15% Álava ha descubierto más del 27% de la Deuda. Bizkaia, a pesar de representar más del 55% de la recaudación descubre menos del 43% del fraude. Guipúzcoa por su parte, representa el 32% de la recaudación y descubre casi un 30% del fraude. Estas cifras se repiten para los indicadores demográficos donde la deuda per cápita es mayor en Álava

seguida de Guipúzcoa y Bizkaia; así como en términos de recaudación donde de nuevo la administración que mas deuda descubre por euro recaudado de nuevo es Álava, por delante de Guipúzcoa y Bizkaia. En lo esencial estos resultados se repiten todos los años, salvo lo indicado al principio de sección por la caída en la administración guipuzcoana.

Obviamente estas diferencias deben interpretarse con cautela porque pueden indicar una gestión peor en Guipúzcoa (si el fraude fuera igual en los tres territorios) o una gestión ex ante mejor (si el fraude en Guipúzcoa fuera más bajo).

4.3 EVOLUCIÓN DE LOS RECURSOS EN BIZKAIA Y EN ÁLAVA

En este apartado se analizará cómo han evolucionado los recursos humanos y monetarios a lo largo de los años 2012 al 2017 en los territorios de Bizkaia y Álava.

Para este análisis se han utilizado los datos de las tablas ilustradas en el apartado 4.1. Se han obtenido unos ratios que ayudaran a ver la evolución de los recursos a través de variables como la población, la recaudación obtenida, la deuda descubierta y el PIB.

Estas series temporales tienen como objetivo ver la evolución de los recursos, en este caso de Bizkaia y Álava, en los recientes años donde la crisis ha supuesto recortes en la administración.

La información se presenta primero para el territorio de Bizkaia y se dividirá en una tabla relacionada con el personal y otra tabla que muestre el gasto relacionado.

4.3.1 BIZKAIA

La tabla 4.3.1.A recoge la evolución del personal en Bizkaia en la sección de Hacienda, así como el personal destinado a inspección y a gestión. Esta división engloba a los funcionarios de mayor a menor amplitud en la escala contra la lucha contra el fraude. Es decir, el personal de Hacienda tiene más funciones que solo combatir el fraude fiscal, es por ello que también se focaliza el análisis en la evolución del personal dedicado a la inspección y a la gestión. La importancia de estos funcionarios está en que están vinculados de manera muy directa con funciones relacionadas a reducir el fraude.

Los datos de la tabla 4.3.1.A nos divide la información para tres años. La información del año 2017 es la que hemos tomado para hacer la comparativa entre los

tres territorios en el apartado 4.2. En este caso los años restantes nos servirán para hacerse una idea de la evolución plurianual.

El personal de Hacienda engloba a los funcionarios dentro de inspección, gestión, servicios generales e información así como destinados a catastro. Se puede decir que dentro de la serie temporal total ha aumentado. La evolución se puede apreciar a través de tres indicadores que son funcionarios por cada diez mil habitantes, funcionarios por cada diez millones de euros recaudados y funcionarios por cada millón de euros descubiertos. Hay que destacar que la deuda descubierta en 2012 es bastante inferior a la del resto de años, es por ello, que en la evolución por personal por cada millón de euros descubierto ese año resulta un dato un tanto anómalo. Considerando la media de los tres indicadores, se puede decir que el personal de Hacienda ha aumentado en un 26,82% entre los años 2012 al 2017.

TABLA 4.3.1.A: EVOLUCIÓN DEL PERSONAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE BIZKAIA (2012, 2015, 2017)

2012	Por cada diez mil habitantes	Por cada diez millones de euros recaudados	Por cada millón de euros descubierto
Personal Hacienda	6,25	1,31	7,98
Personal Inspeccion	0,68	0,14	0,87
Personal Gestión	4,03	0,84	5,15
2015			
Personal Hacienda	6,65	1,27	3,31
Personal Inspeccion	0,80	0,15	0,40
Personal Gestión	5,17	0,99	2,57
2017			
Personal Hacienda	6,64	1,66	5,14
Personal Inspeccion	0,87	0,15	0,47
Personal Gestión	5,16	0,91	2,81

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria anual de la Hacienda Foral 2012, 2015, 2016; presupuestos generales departamento de Hacienda y Finanzas 2012, 2015, 2017; plantilla del sector público administrativo 2012, 2015, 2017 (Bizkaia) (A); Eustat.

El personal dedicado a inspección es aquel compuesto por el sumatorio de inspectores y subinspectores dentro de la sección de inspección. Dentro de la evolución temporal estos funcionarios han aumentado. De nuevo hay que tomar los datos para la deuda descubierta en 2012 con cautela porque distorsiona la visión general. Esta evolución de crecimiento también puede explicar el aumento de deuda descubierta, además del análisis que se hizo en el apartado 4.2 donde se apreciaba que Bizkaia dedica especialmente recursos a la inspección tanto más que a la gestión. La media de crecimiento del personal de Hacienda destinado a inspección teniendo en cuenta los indicadores económicos resulta un 16,42% entre los años 2012 al 2017.

El personal de gestión es el comprendido en gestión tributaria y recaudatoria y es el encargado de la tarea administrativa así como de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La evolución de la serie muestra que se

ha producido un crecimiento a través de todos los indicadores. Considerando la media a través de todos los ratios el crecimiento del personal de gestión es del 13,81%. Esta evolución parece confirmar la conclusión del análisis comparativo del apartado 4.2 donde se afirmaba que Bizkaia hace más esfuerzos en recursos destinados a inspección que a gestión.

Como conclusión general a la evolución de los recursos humanos en la administración tributaria vizcaína se puede decir que es creciente entre los años 2012 al 2017. No obstante, se puede apreciar un mayor aumento en el personal destinado a inspección respecto al destinado a gestión.

A continuación se analizará de forma similar la evolución de los recursos monetarios entre los años 2012 al 2017. La información se encuentra recogida en la tabla 4.3.1.B y se divide en gasto destinado al departamento de Hacienda y el gasto destinado a la sección de inspección y gestión.

El gasto destinado al departamento de Hacienda ha disminuido en este periodo de tiempo. Los indicadores económicos que se han utilizado son similares a los utilizados en el análisis de la evolución del personal. El gasto per cápita permite saber cuánto le supone al ciudadano los gastos destinados a Hacienda. El porcentaje de gasto muestra la parte del presupuesto general es destinado a cada sección. Los datos que relativiza con la recaudación valoran lo que supone el gasto por ingreso que tiene la administración así como el gasto que supone por euro descubierto. La evolución como gasto del PIB resultara útil siempre en su comparativa a nivel nacional e internacional.

El gasto en el departamento de Hacienda ha disminuido del año 2012 al 2017 un 9,71%. Este decremento se puede apreciar en cualquiera de las variables de la tabla 4.16 y muestran una clara evolución negativa respecto al gasto y contrasta con el incremento de personal en la serie temporal.

Los gastos dedicados a la sección de inspección y gestión, sin embargo, se incrementan. Parece intuirse que dentro del departamento de Hacienda, la inspección y la gestión han ido tomando más importancia a través de los años de crisis. Esto puede deberse a la falta de recaudación y previsible aumento del fraude en épocas recesivas. Esta conclusión se puede observar por ejemplo en el peso que tienen los gastos de inspección y gestión que ha aumentado un 54,47% del año 2012 al 2017. La misma lectura se puede hacer del resto de los ratios. Se puede observar mayor porcentaje como gasto en el PIB, mayor gasto por ciudadano o mayor gasto por euro recaudo o euro descubierto.

La conclusión al gasto refleja que hay una disminución del presupuesto general destinado al departamento de Hacienda. Sin embargo, dentro del departamento el gasto

destinado a inspección y gestión ha ido tomando mayor peso conforme a pasado el tiempo y la crisis.

TABLA 4.3.1.B: EVOLUCIÓN DEL GASTO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE BIZKAIA (2012, 2015, 2017)

2012	Gasto dep. Hacienda	Gasto sección Inspeccion y gestión
Per capita	115,16	31,35
Porcentaje del gasto	100,00	27,22
Por cada diez millones de euros recaudados	240.983,98	65.590,88
Por cada millón de euros descubierto	1.471.668,60	400.557,93
% PIB	0,39	0,11
2015		
Per capita	106,16	41,89
Porcentaje del gasto	100,00	39,46
Por cada diez millones de euros recaudados	203.197,78	80.188,21
Por cada millón de euros descubierto	528.590,44	208.598,34
% PIB	0,35	0,14
2017		
Per capita	105,21	44,23
Porcentaje del gasto	100,00	42,04
Por cada diez millones de euros recaudados	185.210,87	77.869,35
Por cada millón de euros descubierto	573.826,27	241.257,32
% PIB	0,32	0,13

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria anual de la Hacienda Foral 2012, 2015, 2016; presupuestos generales departamento de Hacienda y Finanzas 2012, 2015, 2017; plantilla del sector público administrativo 2012, 2015, 2017 (Bizkaia) (A); Eustat.

4.3.2 ÁLAVA

Los datos para analizar la evolución de los recursos en Álava son similares a la expuesta en Bizkaia.

En primer lugar se analizara la evolución del personal que este caso con los datos obtenidos son del personal incluido en el departamento de Hacienda, así como en las secciones de inspección y gestión dentro de administración tributaria.

Para realizar el análisis se han confeccionado ratios económicos que muestren la evolución del personal a través de indicadores como la población, la recaudación y la deuda descubierta.

TABLA 4.3.2.A: EVOLUCIÓN DEL PERSONAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ÁLAVA (2012, 2015, 2017)

2012	Por cada diez mil habitantes	Por cada diez millones de euros recaudados	Por cada millón de euros descubierto
Personal Hacienda	7,83	1,56	1,91
Personal Inspeccion	0,59	0,12	0,14
Personal Gestión	2,92	0,58	0,71
2015			
Personal Hacienda	7,75	1,38	1,94
Personal Inspeccion	0,59	0,10	0,15
Personal Gestión	2,89	0,51	0,72
2017			
Personal Hacienda	7,97	1,48	2,08
Personal Inspeccion	0,77	0,14	0,20
Personal Gestión	3,58	0,66	0,93

Fuente: Elaboración propia a partir de Clasificación Económica de Programas por Departamento 2012, 2015 y 2017, relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio 2012, 2015 y 2017, informe anual integrado 2012, 2015, 2016 (Álava) (B); Eustat.

El personal de Hacienda incluye a los que se dedican a la administración tributaria (inspección, gestión, información...). Se puede observar en la tabla 4.3.2.A que ha aumentado a través de cualquiera de los indicadores mostrados. Se puede comentar que el crecimiento medio de personal a través de los tres indicadores analizados es de un 1,77%. No obstante, a continuación se analizara la evolución disgregada en inspección y gestión para poder observar si el aumento del personal del departamento en general se focaliza más en una sección u otra.

El personal de inspección en Álava se encuentra dentro de la función o programa administración tributaria. Para este análisis están incluidos los inspectores y subinspectores pertenecientes a esta área (solo inspección). Los distintos indicadores nos indican un aumento del personal en dicha función. Si se toma la media de los indicadores económicos muestra un crecimiento de 30,67% del personal dedicado a la inspección para el periodo entre 2012 y 2017.

El personal de gestión se ubica dentro del programa de administración tributaria. La función que tiene es tramitar y facilitar al contribuyente sus deberes fiscales. Como visión general se aprecia un aumento de este tipo de funcionario. La media resultante de los tres indicadores señala un incremento en plantilla para los ejercicios estudiados del 22,55%. Al igual que en el caso de Bizkaia, la evolución parece confirmar la conclusión obtenida en la comparativa, donde Álava destinaba más recursos de personal a inspección que a gestión.

Con todo, se puede resumir la evolución de personal en la administración tributaria alavesa como creciente, siendo este crecimiento mayor en el personal dedicado a inspección que al dedicado a la gestión.

A continuación se analizará la evolución del gasto tanto del departamento de Hacienda así como el gasto destinado a inspección y gestión como se puede observar en la tabla 4.3.2.B.

De igual forma que se hizo con la evolución en Bizkaia, se tomaran variables macroeconómicas que permitan ver cómo ha variado el gasto a lo largo de los años.

TABLA 4.3.2.B: EVOLUCIÓN DEL GASTO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ÁLAVA (2012, 2015, 2017)

2012	Gasto dep. Hacienda	Gasto sección Inspeccion y gestion
Per capita	247,28	43,36
Porcentaje del gasto	100,00	17,54
Por cada diez millones de euros recaudados	491.893,63	86.261,02
Por cada millón de euros descubierto	604.431,82	105.996,29
% PIB	0,73	0,13
2015		
Per capita	259,43	44,53
Porcentaje del gasto	100,00	17,16
Por cada diez millones de euros recaudados	460.301,78	79.004,23
Por cada millón de euros descubierto	644.670,04	110.648,40
% PIB	0,75	0,13
2017		
Per capita	272,19	51,42
Porcentaje del gasto	100,00	18,89
Por cada diez millones de euros recaudados	504.166,01	95.243,25
Por cada millón de euros descubierto	709.910,71	134.110,99
% PIB	0,73	0,14

Fuente: Elaboración propia a partir de Clasificación Económica de Programas por Departamento 2012, 2015 y 2017, relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio 2012, 2015 y 2017, informe anual integrado 2012, 2015, 2016 (Álava) (B); Eustat.

El gasto destinado al departamento de Hacienda ha aumentado en el periodo estudiado. Todos los indicadores estudiados indican dicho incremento. Se puede tomar la media de dichas variables la cual muestra un incremento presupuestario en el departamento de Hacienda del 10% entre los años 2012 al 2017.

Este análisis del gasto también se puede trasladar al gasto destinado a inspección y gestión. Analizando esos gastos se aprecia un aumento todavía mayor que en presupuesto general del departamento. Además el peso respecto al gasto total destinado a inspección y gestión se incrementa en este periodo estudiado un 7,7%. Esto puede responder al mismo efecto que se ha comentado en Bizkaia. En época recesiva, la administración necesita más ingresos y por tanto destina más presupuesto a combatir el fraude fiscal. Tomando de media todos los indicadores económicos se puede afirmar que el gasto en inspección y gestión supone un incremento del 14,20%.

5. COMPARACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES CAPV CON OTRAS ADMINISTRACIONES

La comparación entre distintas administraciones permite ver la intensidad con la que éstas combaten el fraude. No obstante hacer comparaciones no es sencillo. Para hacer esta comparación se ha tenido que presuponer y estimar datos. Es por ello que los resultados hay que tomarlos con cautela y no como una verdad absoluta. Aun con todo, se puede decir que los resultados no se alejan demasiado de la realidad y permite sacar conclusiones que no difieren de la realidad administrativa.

Primero se va a proceder con la comparación dentro de la Agencia Estatal Tributaria donde se medirán variables tanto inputs (personal y presupuesto) como outputs (deuda descubierta).

A continuación, se comparará los esfuerzos en la lucha contra el fraude en distintos países de la OCDE a través de variables de gasto y personal.

5.1 COMPARATIVA NACIONAL

En esta sección tratara de comparar la actuación de la administración tributaria vasca con la del Estado. Nos permitirá valorar si el esfuerzo que se hace en la CAPV es similar al de la Agencia Tributaria en cuanto a niveles de gasto, personal y deuda descubierta.

La tabla 5.1 muestra los datos comparativos entre la Agencia Tributaria Estatal y la administración tributaria vasca. En primer lugar indicar que la comparativa debe hacerse con cautela debido a que no hay una homogeneidad absoluta en los datos debido a la información facilitada y hallada. La tabla permite comparar desde el punto de vista del personal, el gasto y la deuda descubierta.

La comparativa a nivel de personal integra a los funcionarios dentro de inspección y gestión. Estas áreas son las que más importancia deben tener para combatir el fraude y es por ello que han de compararse. En la memoria de la Agencia Tributaria se facilita el número de funcionarios dedicados a inspección y a gestión. Esto hace que en la comparativa con la CAPV sea similar al tratarse de funcionarios en las mismas áreas.

TABLA 5.1: COMPARATIVA NACIONAL RECURSOS PERSONAL, GASTO Y DEUDA DESCUBIERTA AET Y ADMINISTRACIONES DE LA CAPV

PERSONAL	AET	CAPV	ÁLAVA	BIZKAIA	GUIPÚZCOA
TOTAL	25.014	1.991	258	1.075	658
NÚMERO PERSONAL INSPECCION	4.850	251	42	168	41
NÚMERO PERSONAL EN GESTIÓN	7.236	1.157	116	588	453
TOTAL INSPECCIÓN Y GESTIÓN	12.086	1.408	158	756	494
Funcionarios por cada diez mil habitantes	5,44	7,69	7,97	6,64	6,99
% INSPECCIÓN Y GESTIÓN	48	71	61	70	75
% INSPECCIÓN	19,39	15,01	16,28	15,63	6,23
%GESTIÓN	28,93	69,20	44,96	54,70	68,84
GASTOS					
TOTAL GASTO INSPECCIÓN Y GESTIÓN(miles de euros)	1.317.300,00	94.885,31			
PIB (miles de euros)	1.163.662.000	73.642.960			
%PIB	0,11	0,13			
DEUDA DESCUBIERTA					
Deuda descubierta (miles euros)	5.059.490	422.573	124.182	209.117	89.274
PIB (miles de euros)	1.163.662.000	73.642.960	12.008.563	37.385.620	24.248.777
%DEUDA DESCUBIERTA SOBRE PIB	0,43	0,57	1,03	0,56	0,37

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria anual de la Hacienda Foral 2016; presupuestos generales departamento de Hacienda y Finanzas 2017; plantilla del sector público administrativo 2017 (Bizkaia) (A); clasificación económica de programas por departamento 2017, relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio 2017, informe anual integrado 2016 (Álava) (B); memoria Guipúzcoa 2016; remuneraciones al personal por departamento y programa presupuesto 2017; presupuesto departamento Hacienda y Finanzas 2017 (Guipúzcoa) (C); Eustat (todos los territorios); memoria AET 2016, INE (España).

La comparativa a nivel de gasto se enfoca sobre las áreas de inspección y gestión. Al igual que en la comparativa del personal, los gastos en inspección y gestión son importantes porque cuantos más recursos monetarios se dispongan, mas medios se podrán dedicar a la administración tributaria tanto en su faceta inspectora como gestora. La variable que se va a utilizar para comparar es la importancia del gasto en términos del PIB. Esta variable servirá a modo intuitivo tanto a nivel nacional como más adelante para comparar a nivel internacional. Se observa, entonces, que el gasto como porcentaje del PIB para la CAPV es del 0,13%. A nivel estatal el gasto dedicado a inspección y gestión supone el 0,11% sobre el PIB. De igual manera se puede comparar la variable que hace referencia al personal. En este caso son los números de funcionarios por cada diez mil habitantes. Se puede observar que la CAPV tiene unos recursos de personal superiores a los invertidos en el Estado.

La deuda descubierta es un output que permite verificar la eficiencia de la administración. Al igual que en el análisis del gasto, el indicador a comparar será la deuda descubierta como porcentaje del PIB. Este indicador nos permite valorar la importancia que tiene la deuda descubierta dentro de la riqueza de la economía. La comparación muestra que la deuda descubierta es mayor en la CAPV que en el Estado. Este hecho se puede explicar a que como se ha visto las administraciones vascas disponen de más recursos tanto humanos como monetarios. Esto sumado a que en el País Vasco se estima un porcentaje algo menor de economía sumergida y fraude fiscal respecto al resto de España, pueden ser los determinantes de este resultado.

Dentro de la CAPV, existen diferencias entre administraciones. La deuda descubierta de Álava y Bizkaia es bastante superior a la de Guipúzcoa. Este resultado no resulta

extraño dado que durante la comparativa de los territorios se vio que Guipúzcoa destinaba más recursos a la gestión que a la inspección.

5.2 COMPARATIVA INTERNACIONAL

En esta subsección, se verá una comparativa a nivel internacional entre países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Esta comparativa se hará a través de una visión a través de recursos humanos y monetarios. El indicador que servirá para comparar los recursos monetarios es el porcentaje de PIB destinado a gasto de lucha contra el fraude. A su vez, para la comparación del personal se utilizara el número de funcionarios en Hacienda por cada diez mil habitantes. Cabe destacar de nuevo que comparar administraciones y más a nivel internacional resulta tarea compleja puesto que pueden hallarse conceptos poco homogéneos. Aun así, resulta un ejercicio más que ilustrativo para poder sacar conclusiones.

TABLA 5.2: COMPARATIVA INTERNACIONAL RECURSOS DE PERSONAL Y GASTO EN ADMINISTRACIONES DE LA CAPV, ESPAÑA Y OTRAS ADMINISTRACIONES DE LA OCDE

PAISES	%PIB GASTO LUCHA CONTRA EL FRAUDE	Funcionarios Hacienda por cada diez mil habitantes
ESPAÑA	0,11	5,78
CAPV	0,13	7,69
ÁLAVA		7,97
BIZKAIA		6,64
GUIPÚZCOA		6,99
HUNGRÍA	0,42	23,21
HOLANDA	0,32	16,73
BÉLGICA	0,3	22,09
ALEMANIA	0,27	13,69
PORTUGAL	0,22	11,06
REINO UNIDO	0,21	11,7
FRANCIA	0,19	17,51
ITALIA	0,18	6,81

Fuente: Elaboración propia a partir de memoria anual de la Hacienda Foral 2016; presupuestos generales departamento de Hacienda y Finanzas 2017; plantilla del sector público administrativo 2017 (Bizkaia) (A); clasificación económica de programas por departamento 2017, relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio 2017, informe anual integrado 2016 (Álava) (B); memoria Guipúzcoa 2016; remuneraciones al personal por departamento y programa presupuesto 2017; presupuesto departamento Hacienda y Finanzas 2017 (Guipúzcoa) (C); Eustat (todos los territorios), INE (España), Tax Administration 2015 (OCDE), Güell C.(2016)

En la tabla 5.2 presenta la comparativa de los recursos tanto humanos como monetarios en diferentes países de la OCDE. Cabe destacar que son datos obtenidos del informe Tax Administration 2015 y el informe “fraude empresarial” (Güell, 2016) que por ello sitúa tales recursos en el año 2013. No obstante, los datos de la CAPV son los calculados en este trabajo y dentro de este contexto son bastante comparables. Además se ha extraído del informe Tax Administration 2017 resultados que permiten afirmar que los datos comparables son más que razonables y coherentes.

El gasto que hace la CAPV en materia de lucha contra el fraude supone sólo el 0,13% del PIB, frente al 0,42% que invierte Hungría, Holanda con 0,32%; Bélgica 0,30%, Alemania 0,27%; Portugal con 0,22%; Reino Unido un 0,21%; Francia 0,19%, Italia 0,18%. Se puede apreciar que el gasto invertido por la CAPV es de lo más bajo entre las administraciones vecinas. En el caso de España incluso se sitúa por debajo de la inversión de las administraciones vascas y muy por debajo del resto internacionales con un 0,11% del PIB.

La comparativa a nivel de personal también sitúa a la administración española y vasca entre las peores situadas. Los datos indican que en la CAPV por cada diez mil habitantes la administración tributaria dispone de 7,69 funcionarios. Este mismo dato en España es todavía menor siendo 5,78 funcionarios. Estas cifras quedan muy alejadas respecto a administraciones del entorno como 23,21 funcionarios en Hungría; 16,43 funcionarios en Holanda; 22,09 en Bélgica; 13,69 en Alemania; 11,06 en Portugal; 11,7 en Reino Unido; 17,51 en Francia y la única por debajo se encuentra Italia con 6,81 funcionarios.

Como se ha comentado al principio del análisis comparativo, los datos pertenecen al 2013. Sin embargo se puede obtener del informe de Tax Administration 2017 cifras del personal dentro de la agencia tributaria. Estas cifras se sitúan en el año 2015 pero sirve para mostrar la evolución seguida en estos años. Tal como consta en el informe de la OCDE, en España había en 2015 un trabajador de la AET por cada 2.122 personas. Esto supone un empeoramiento de la cifra correspondiente al 2013 (uno para cada 2.081) y también respecto a la de 2014 (uno para cada 2.106). En cambio, en otros países el dato es bien distinto. En 2015, en Francia había un empleado de tributos por cada 994 habitantes; en Reino Unido, uno por cada 1.146; en Alemania, uno por cada 732; y en Italia, uno por cada 1.485.

Como conclusiones a la comparativa de recursos humanos y presupuestarios tanto en el ámbito interior como exterior se puede decir que la CAPV se sitúa en un punto intermedio. Por un lado está ligeramente por encima de las cifras que presenta en el estado español, sin embargo se sitúa muy por debajo de cifras obtenidas en administraciones exteriores, en este caso países del entorno pertenecientes a la OCDE.

6. CONCLUSIONES

El fraude fiscal es el fenómeno que se produce al ocultarse un hecho imponible y por consecuencia, el pago de impuestos correspondiente. Se debe distinguir entre economía sumergida y fraude fiscal debido a que la primera engloba más delitos que solo la evasión. No obstante, los estudios suelen asemejar ambos conceptos con el fin de no generar confusión y llegar a resultados claros.

La medición del fraude fiscal se hace a través de dos métodos: directos e indirectos. Los métodos directos se hacen generalmente mediante encuestas. Los métodos indirectos estiman el fraude mediante indicadores como la electricidad, demanda monetario o modelos econométricos. La estimación de economía sumergida en España se encuentra en torno al 20-25% del PIB y el fraude fiscal en torno al 6,8% del PIB. Estas cifras son algo inferiores en la CAPV donde la economía sumergida se sitúa en torno al 17,4% del PIB.

En este trabajo también se han recogido las causas que provocan el fraude fiscal. Para ello se ha visto desde dos perspectivas, las causas argumentadas en la teoría económica y las causas a través de la evidencia empírica. La teoría económica se basa en la teoría tradicional de Sandmo (1978) y explica el problema del fraude como un problema de maximización de la utilidad esperada donde el contribuyente debe considerar la probabilidad de detección, la renta disponible después de impuestos y la cuantía de la sanción para cometer mayor o menor fraude. Es por ello que la teoría tradicional señala como determinantes claves la probabilidad de detección y la cuantía de la sanción. No obstante, también se han recogido teorías posteriores donde aparte de estas causas añade otras como la moral fiscal, la conciencia del contribuyente, percepción del sistema, entorno social, entre otros. Posteriormente estas causas se han contrarrestado con la evidencia empírica. Para ello, se ha dividido en evidencia a través de modelos econométricos y en resultados de economía conductual. Los resultados que se obtienen en ambos casos es una confirmación de las causas que señala la teoría tradicional. Existen también otras explicaciones como la moral pero la probabilidad de inspección y de sanción son determinantes según la evidencia empírica.

La Agencia Tributaria es la administración encargada de gestionar el funcionamiento del sistema fiscal en España. Es por ello que su papel es básico para combatir el fraude. Como se ha visto, uno de los determinantes del fraude fiscal es la probabilidad de detección. El número de recursos que utilice la administración tanto monetarios como humanos en perseguir el fraude conducirá por consiguiente que éste sea reduzca o no. La hacienda de la CAPV no actúa bajo la supervisión de la AET sino que cada territorio tiene su propia administración tributaria. No obstante, los objetivos en ambas administraciones son los mismos, reducir el fraude fiscal. En esta sección se recogen trabajos que relacionan la importancia de la administración y la asignación de recursos para combatir el fraude.

Dentro de la CAPV cada territorio dispone de su propia administración tributaria que se encarga de gestionar su sistema fiscal. En este trabajo se ha recolectado los inputs más trascendentes en cuanto a combatir el fraude se refiere. Uno de los medios más importantes para combatir el fraude es el personal dedicado a la Administración Tributaria. Por ello se dispone de recursos humanos dedicados a este fin y con los cuales se ha realizado diferentes comparativas. Primero se ha hecho una comparación entre las tres administraciones para el año 2017 considerando el personal dedicado a inspección y gestión a través de indicadores demográficos, macroeconómicos y outputs como es la deuda descubierta. Posteriormente se ha visto estudiado la evolución los recursos en las administraciones vizcaínas y alavesas.

Las conclusiones obtenidas de la comparativa son las siguientes:

- a) En relación a todos los indicadores establecidos, la administración de Guipúzcoa es la que más recursos humanos dedica a la Administración Tributaria. A su vez, Álava y Bizkaia dedican por debajo de algunos de sus indicadores económicos.
- b) Cabe señalar que existen diferencias organizativas importantes entre las tres administraciones. Es así que la administración de Guipúzcoa invierte y dedica más a la tarea de gestión, mientras que Álava y Bizkaia centran esfuerzos en tareas de inspección.
- c) Como consecuencia de este último punto, el nivel de cualificación de personal es diferente en cada territorio. En Guipúzcoa se encuentran más funcionarios dentro de la administración y la gestión con rango menor que el porcentaje hallado en Álava y Bizkaia, debido posiblemente a que la gestión no requiere mayores rangos.
- d) La evolución de los recursos tanto humanos como monetarios ha sido creciente para los territorios de Álava y Bizkaia. Sin embargo, se aprecia mayores aumentos relativos en los recursos destinados a la inspección en ambos territorios. La explicación que puede hallarse detrás de esto es que durante los recientes años de crisis, la administración ha realizado mayores esfuerzos para combatir el fraude y conseguir mayores ingresos fiscales.
- e) Los niveles de deuda descubierta sirven para mostrar la eficacia de la administración. En el último trienio se observa que el nivel de deuda descubierta en Guipúzcoa desciende notablemente. Por su parte, Álava es la administración más eficaz respecto a todos sus indicadores económicos y Bizkaia presentan niveles intermedios respecto a sus magnitudes calculadas.

Por último, se ha realizado una comparativa de los recursos que la administración tributaria destina en la CAPV con la que la AET realiza en el Estado y otras administraciones en el mundo, en este caso, países vecinos pertenecientes a la OCDE y por tanto de los más importantes y referentes del mundo. La comparativa muestra que la administración tributaria vasca se sitúa ligeramente por encima de la española pero muy por debajo de los recursos invertidos para combatir el fraude de las administraciones del entorno, siendo únicamente Italia la que tiene niveles comparables a los recursos de la CAPV.

7. BIBLIOGRAFÍA

Alarcón, G., Garre, M. y María-Dolores, R. (2006): *Un análisis empírico de los principales determinantes de la evasión fiscal en España*. MIMEO
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3137341.pdf>

Arias, R. (2010): *Ensayos sobre la teoría de la evasión y elusión de impuestos indirectos*. Argentina: Universidad Nacional de la Plata. MIMEO
sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/52921

Agencia Estatal de Administración Tributaria, (2016): *Memoria AET 2016*. Memorias y estadísticas.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria.html

Barrilao, P., Villar, E. y Jiménez, J. (2004): *La eficiencia de la Administración Tributaria en España*. Granada: Departamento de Economía Aplicada. Facultad de CCEE, MIMEO.

encuentros.alde.es/antiguos/xveea/trabajos/b/pdf/142.pdf

Diputación Foral de Álava (varios años):

(B) Álava:

- *Clasificación Económica de Programas por Departamento*.
- *Relación de puestos de trabajo y altos cargos por departamento, dirección y servicio*.
- *Informe anual integrado*

Diputación Foral de Bizkaia (varios años):

(A) Bizkaia:

- *Memoria anual de la Hacienda Foral*.
- *Presupuestos generales departamento de Hacienda y Finanzas*.
- *Plantilla del sector público administrativo (RPT)*.

Diputación Foral de Guipúzcoa (varios años):

(C) Guipúzcoa:

- *Memoria Guipúzcoa*.
- *Remuneraciones al personal por departamento y programa presupuesto*.
- *Presupuesto departamento Hacienda y Finanzas*.

Esteller, A. (2003): *La eficiencia en la administración de los tributos cedidos: un análisis comparativo*. Papeles de economía española. Sector Público y eficiencia; (2003), nº 95

<http://www.funcas.es/Publicaciones/Detalle.aspx?IdArt=13705>

Economistas, Consejo General y REAF-REGAF, asesores fiscales (2017): Informe: *Reflexiones sobre el fraude fiscal y el problema de las estimaciones. 20 propuestas para reducirlo*. (Junio, 2017)

https://www.economistas.es/Contenido/.../Estudio%20Fraude%20Fiscal_15.06.17_.pdf

Eustat (varios años); *Datos demográficos y económicos (PIB) de la CAPV*.

<http://www.eustat.eus/indice.html>

Gamazo, J. (1994): *Principales trabajos empíricos en materia de evasión fiscal*. Anales de estudios económicos y empresariales, ISSN 0213-7569, Nº 9, págs. 199-218: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=116380>

Gestha (2016): Informe: *Situación actual de los recursos humanos de la administración tributaria en España. Una perspectiva interna*. MIMEO

www.gestha.es/archivos/actualidad/2016/Dossier_Moscovici_17-03-2016__2_.pdf

González, X. y Miles, D. (2000): *Eficiencia en la inspección de hacienda*. Revista de Economía Aplicada, vol. VIII, núm. 24, 2000, pp. 203-219. Universidad de Zaragoza, España.

www.redalyc.org/pdf/969/96917630007.pdf

García, A. (2011): Presentación: *El método experimental de la economía*. LEE y Dpto. de Economía, UJI. MIMEO

upct.es/~de/fundeso/grupoinv/.../cursoeconomiaexp/presentacionAURORA1.pdf

Giachi, Sandro (2014): *Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea*. Revista Española de Investigaciones Sociológicas, nº 145, págs. 73-98.

<http://dx.doi.org/10.5477/cis/reis.145.73>

Güell, C. (2016): Informe: *El fraude empresarial*. OBS Business School. Barcelona: Universitat de Barcelona. MIMEO

<https://www.obs-edu.com/es/estudio-obs/estudio-obs-el-fraude-empresarial>

Instituto Nacional de Estadística (varios años): *Datos demográficos y económicos (PIB) de España*.

<http://www.ine.es/>

Onrubia, J. (2012): *La reforma de la Administración Tributaria: mitos y realidades*. MIMEO

www.ieb.ub.edu/files/Paper%20AT%20_Jorge%20Onrubia%20DEF-1.pdf

OCDE (varios años): *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris.

https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en

Prieto, J., Sanzo, M. y Suarez, J. (2006): *Análisis económico de la actitud hacia el fraude fiscal en España*. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública, 177-(2/2006), págs. 107-128

www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/hac_pub/177_Fraude.pdf

Pulido, E. (2014): Tesis doctoral. *El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de contabilidad nacional*. Universidad de Salamanca. Mimeo
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=92092>

Panadés, J. (2012): *Tasa impositiva única y cumplimiento fiscal*. El trimestre económico, vol. LXXIX (2), núm. 314, abril-junio de 2012, pp. 311-332.
www.redalyc.org/pdf/313/31340971003.pdf

Rodríguez, N. (2017): *La economía del comportamiento en el análisis del sistema fiscal*. Papeles de la economía española, nº 154, 2017. ISSN: 0210-9107, págs. 131-141.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6313907>

Sardá, J. y Gestha (2014): Informe: *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude fiscal en España durante la crisis*. Madrid, Fundación URV
www.gestha.es/.../2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf

Villar, E y Barrilao, P. (2014): La eficiencia de la administración tributaria en España a través del análisis envolvente de datos. Documentos de Trabajo FUNCAS, ISSN-e 1988-8767, Nº. 755, 2014
<http://www.funcas.es/publicaciones/Sumario.aspx?IdRef=7-05755>

Vaquero, A., Lago y S. Fernández, X. (2016): *Economía sumergida y fraude fiscal en España: un análisis de la evidencia empírica*. Fundación de las cajas de ahorros, documentos de trabajo nº 768/2015 ISSN: 1988-8767
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5696738>

Zubiri, I., Fernández-Macho, J. y Gallastegui, M (2016): Informe: *Economía sumergida y fraude fiscal en la comunidad autónoma de Euskadi*.
www.euskadi.eus/contenidos/informacion/.../INFORME%20FRAUDE%20160606.pdf

8. ANEXO

Anexo 1: Objetivos inspección y SCAT, gestión tributaria y gestión recaudatoria en Bizkaia

-Inspección y SCAT:

- VERIFICAR CUMPLIMIENTO NORMATIVA TRIBUTARIA
- COMPROBACION CUMPLIMIENTO NORMATIVA TRIBUTARIA
- ELABORACIÓN Y DIFUSIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA
- RELACIONES CON OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
- COORDINACIÓN INTERNA

-Gestión tributaria:

- CONFECCION DE DECLARACIONES IRPF CAMPAÑA Y PROPUESTAS DE LIQUIDACION
- REVISION Y LIQUIDACION DEL IRPF E IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO
- ATENCION AL PUBLICO EN RELACION CON EL IRPF E IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO ACTUACIONES DE CONTROL DE OBLIGACIONES EN RELACION CON EL IRPF E IMPUESTO DEPATRIMONIO
- GESTION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
- LIQUIDACION Y REVISION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES GESTION DE DECLARACIONES DE RETENCIONES SOBRE LOS RENDIMIENTOS DE TRABAJO PERSONAL, CAPITAL MOBILIARIO Y OTROS
- GESTION DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.
- GESTION DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS
- GESTION DE TASAS Y EXACIONES DIVERSAS
- DECLARACIONES INFORMATIVAS (MOD.781, 347, 345, 198,182,...)
- DECLARACIONES CENSALES (036-037)
- GESTION DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES
- FACILITAR AL CONTRIBUYENTE EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
- IMPUESTOS INDIRECTOS - IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES Y AJD, IMPUESTOS ESPECIALES
- GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA TASA FISCAL SOBRE EL JUEGO IMPUESTOS INDIRECTOS
- GESTIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE IMPUESTOS INDIRECTOS - GESTIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA TRANSFERENCIA DE VEHICULOS USADOS (ITP)
- IMPUESTOS INDIRECTOS - GESTIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGURO
- ATENCIÓN AL PÚBLICO
- REGISTRO Y NOTIFICACIONES
- ACTUACIONES LIQUIDADORAS
- CERTIFICADOS TRIBUTARIOS
- SISTEMAS DE EVALUACIÓN Y MEJORA
- GESTIÓN DE IMPRESOS
- CONVENIOS DE COLABORACIÓN
- CONTRATACIÓN

-Gestión recaudatoria:

- INFORMACIÓN PARA EL FRAUDE
- ACTUAR CONTRA LA ELUSION EN EL PAGO DE LA DEUDA
- FACILITAR EL PAGO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS Y DEMAS DE DERECHO PUBLICO

Anexo 2: Objetivos administración tributaria y prevención y lucha contra el fraude en Álava

-Administración tributaria:

- GESTIÓN TRIBUTARIA
- RELACIÓN Y ATENCIÓN A LOS CONTRIBUYENTES
- RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS
- NORMATIVA TRIBUTARIA

-Prevención y lucha contra el fraude:

- LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL
- FIJAR PLAN DE INSPECCIÓN ANUAL
- DOTAR MEDIOS TECNOLÓGICOS AL SERVICIO DE INSPECCIÓN
- INCREMENTAR ACTUACIONES CONTRA ECONOMÍA OCULTA

Anexo 3: Objetivos administración tributaria y plan de lucha contra el fraude en Guipúzcoa.

-Administración tributaria:

- COLABORAR CON EL DIPUTADO EN LA DEFINICIÓN DE LAS LÍNEAS GENERALES DE LA POLÍTICA FISCAL, CONFORME A LAS DIRECTRICES MARCADAS POR EL CONSEJO DE DIPUTADOS Y DIRIGIR SU EJECUCIÓN A TRAVÉS DE LAS UNIDADES DE HACIENDA.
- DESARROLLAR LA GESTIÓN TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS CONCERTADOS
- CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE INSPECCIÓN APROBADO POR ORDEN DEL DIPUTADO FORAL DEL DEPARTAMENTO
- DESCENTRALIZACIÓN Y ACERCAMIENTO DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA AL CONTRIBUYENTE

-Plan especial de lucha contra el fraude:

- PROMOVER MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS DEL FRAUDE
- MEJORAR LA EFICACIA EN LA COMPROBACIÓN DE DECLARACIONES
- MEJORAR LA EFICACIA RECAUDATORIA