

REVISTA
QUINCENA FISCAL

MARZO
2014

NÚM. 5

DIRECCIÓN
RAMÓN FALCÓN Y TELLA
ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO

El embargo de bienes gananciales por deudas tributarias de uno de los cónyuges: la Res. TEAC de 8 de mayo de 2013

Problemática generada en torno a la **tasa suplementaria en el sector de la leche y los productos lácteos** en los ámbitos comunitario e interno (I)

El panorama actual de la **coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales**: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local

¿La agencia tributaria hace todo lo posible en la lucha contra el fraude fiscal? la opinión de sus trabajadores

Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (I): **disolución y liquidación**

Doctrina legal del Tribunal Supremo sobre la **exención de correos en los tributos locales**

INCLUYE LA REVISTA EN
SOPORTE ELECTRÓNICO,
THOMSON REUTERS
PROVIEW™



LEX NOVA



THOMSON REUTERS



THOMSON REUTERS PROVIEW® eBOOKS
incluye versión en digital

Revista incluida en



AGENCIA NACIONAL DE EVALUACIÓN
DE LA CALIDAD Y ACREDITACIÓN



QUINCENA FISCAL no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conflicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

© 2014 Quincena Fiscal Editorial Aranzadi, SA
31190 Cizur Menor (Navarra)
Depósito Legal: NA 1914/1992
ISSN 1132-8576

Printed in Spain. Impreso en España
Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA
Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11
31013 - Pamplona

DIRECTORES

RAMÓN FALCÓN Y TELLA

Catedrático Universidad Complutense de Madrid. Abogado

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO

Catedrático Universidad de Valladolid

SECRETARIO

AMANCIO PLAZA VÁZQUEZ

Abogado

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Catedrático Universidad de Navarra. Abogado

Vocales

RAFAEL CALVO ORTEGA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

EMILIO CUATRECASAS

Cuatrecasas Abogados

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ

Catedrático Universidad de Extremadura

GASPAR DE LA PEÑA VELASCO

Catedrático Universidad Complutense de Madrid

MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA

Catedrática Universidad de Oviedo

SILVA LÓPEZ RIVAS

Inspectora de Finanzas del Estado

LUIS LÓPEZ TELLO

Inspector de Finanzas del Estado (exc.)

RICARDO LOZANO ARAGÜÉS

Inspector de Finanzas del Estado

CARMELO LOZANO SERRANO

Catedrático Universidad de Valencia

FERNANDO PÉREZ ROYO

Catedrático Universidad de Sevilla

JUAN MARTIN QUERALT

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Valencia

EDUARDO SANZ GADEA

Inspector de Finanzas del Estado

M^a TERESA SOLER ROCH

Catedrática Universidad de Alicante

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

Catedrático UNED. Abogado

MIGUEL CRUZ AMORÓS

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid y UNED

ADRIANO DI PIETRO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Director de la Escuela Europea de Altos Estudios
Tributarios
Universidad de Bolonia

Redacción Aranzadi: Silvia Alzate Alzorritz (Responsable Editorial de revistas-Licenciada en Derecho)
Carlos Jericó Asín (Editor-Licenciado en Derecho)
e-mail: carlos.jerico@thomsonreuters.com
Camino de Galar, 15 - 31190 - Cizur Menor (Navarra)
Tel.: (948) 297273 FAX: (948) 280315



SUMARIO

EDITORIAL

RAMÓN FALCÓN Y TELLA

- EL EMBARGO DE BIENES GANANCIALES POR DEUDAS TRIBUTARIAS DE UNO DE LOS CÓNYUGES: LA RES. TEAC DE 8 DE MAYO DE 2013..... 11

ESTUDIOS

BELÉN GARCÍA CARRETERO

- PROBLEMÁTICA GENERADA EN TORNO A LA TASA SUPLEMENTARIA EN EL SECTOR DE LA LECHE Y LOS PRODUCTOS LÁCTEOS EN LOS ÁMBITOS COMUNITARIO E INTERNO (I)..... 19

MANUEL LUCAS DURÁN

- EL PANORAMA ACTUAL DE LA COORDINACIÓN TRIBUTARIA ENTRE LOS DISTINTOS ENTES TERRITORIALES: LA CONCURRENCIA DEL ESPACIO IMPOSITIVO ESTATAL, AUTONÓMICO Y LOCAL 39

PEDRO ENRIQUE BARRILAO GONZÁLEZ|JUAN DELGADO ALAMINOS|ELENA VILLAR RUBIO

- ¿LA AGENCIA TRIBUTARIA HACE TODO LO POSIBLE EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL? LA OPINIÓN DE SUS TRABAJADORES..... 91

AGUSTÍN MORA LAVANDERA

- MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA CUANDO NO RESULTA ADECUADA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO: DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN (I)..... 113

CASOS Y CUESTIONES PRÁCTICAS

SÚPUESTOS PRÁCTICOS

BEGOÑA VILLARROYA LEQUERICAONANDIA

VALORACIÓN DE LAS SUBVENCIONES EN LA RESOLUCIÓN DE 26 DE MARZO DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE APRUEBA EL PLAN DE CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS	151
---	-----

LEGISLACIÓN

RESEÑAS	158
---------------	-----

JURISPRUDENCIA

PEDRO PADILLA RUIZ

DOCTRINA LEGAL DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA EXENCIÓN DE CORREOS EN LOS TRIBUTOS LOCALES	163
--	-----

RESEÑAS DE JURISPRUDENCIA

RECLAMACIONES Y RECURSOS

SE INADMITE LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PLANTEADA POR EL TSJ ANDALUCÍA EN RELACIÓN CON EL DECRETO-LEY 2/2013, DE 12 DE MARZO, QUE CONFIRMÓ A POSTERIORI DETERMINADOS ACTOS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, POR POSIBLE VULNERACIÓN DEL ART. 9.3 CE	173
---	-----

EL DERECHO A LAS DEVOLUCIONES DERIVADAS DE RESOLUCIONES FIRMES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS NO QUEDA SOMETIDO AL PLAZO DE 4 AÑOS DE PRESCRIPCIÓN PREVISTO PARA LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS, SINO AL DE 15 AÑOS DE LAS ACCIONES PERSONALES	174
--	-----

SE DECLARA NULO EL ART. 58-4 DEL DECRETO FORAL 41/2006 DE GUIPÚZCOA, QUE EQUIPARA LA OMISIÓN DE ALEGACIONES EN LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA AL DESISTIMIENTO	175
---	-----

NAVARRA

COMPETENCIA EXCLUSIVA DEL ESTADO PARA REGULAR LOS BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS	177
---	-----

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

CARÁCTER OBJETIVO DE LA BONIFICACIÓN PREVISTA EN EL ART. 73.2 TRLHL: APLICACIÓN A VIVIENDAS CALIFICADAS COMO DE PROTECCIÓN OFICIAL, INCLUSO MIENTRAS PERTENEZCAN A SU PROMOTOR	179
--	-----

IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

LA ORDEN EHA/2814/2009, DE 15 OCTUBRE, EN CUANTO LIMITA LA EXENCIÓN	
---	--

APLICABLE A LA IGLESIA CATÓLICA, A LOS INMUEBLES QUE ESTÉN EXENTOS EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES, VULNERA EL ACUERDO ENTRE EL ESTADO ESPAÑOL Y LA SANTA SEDE PARA ASUNTOS ECONÓMICOS DE 3 DE ENERO DE 1979 181

RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

CONTESTACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LOS TRIBUTOS. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

TIPO DE GRAVAMEN APLICABLE A LOS SERVICIOS DE ORGANIZACIÓN DE CACERÍAS 185

LOS SERVICIOS DE PERITAJE O VALORACIONES RELACIONADOS CON MUEBLES, SIENDO EL DESTINATARIO UN EMPRESARIO NO ESTABLECIDO EN EL TAI, ESTARÁN NO SUJETOS AL IVA..... 187

EL CONSULTANTE TENDRÁ DERECHO A PERCIBIR DE SU CLIENTE LA COMPENSACIÓN DEL 12 POR CIENTO, POR LOS SERVICIOS ACCESORIOS DE RECOGIDA DE ALMENDRA..... 188

RESOLUCIONES TEAC

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS EN RELACIÓN CON UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN A NO RESIDENTES..... 189

TRIBUTACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA UNILATERAL A FAVOR DE LA AEAT, EN GARANTÍA DE UNA DEUDA (APLAZAMIENTO, FRACCIONAMIENTO O SUSPENSIÓN) 190

CONSULTAS INFORMA

SUJETO PASIVO Y TRIBUTACIÓN EN EL IVA DE LA ADJUDICACIÓN DE LOS INMUEBLES A LOS COMUNEROS Y DE LA POSTERIOR ENTREGA QUE ÉSTOS REALICEN A TERCEROS DE LOS INMUEBLES ADJUDICADOS..... 191

¿SON DEDUCIBLES LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADO EN GASTOS COMO REPARACIONES, PAGOS DE COMUNIDAD, LUZ, AGUA, ETC. DE UN LOCAL DESTINADO AL ARRENDAMIENTO DURANTE EL PERÍODO DE TIEMPO EN QUE SE ENCUENTRE VACÍO, A LA ESPERA DE UN NUEVO CONTRATO DE ALQUILER? 193

RESEÑA DE FISCALIDAD EUROPEA

LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO NO SE OPONE A QUE UN ESTADO MIEMBRO APLIQUE UN IMPUESTO DE MATRICULACIÓN A PARTIR DE LA PRIMERA UTILIZACIÓN EN LA RED VIARIA NACIONAL DE QUE YA HA SIDO SOMETIDO A GRAVAMEN CON MOTIVO DE SU MATRICULACIÓN EN OTRO ESTADO MIEMBRO, CUANDO DICHO VEHÍCULO SE DESTINA A SER UTILIZADO ESENCIALMENTE EN ESOS DOS ESTADOS MIEMBROS DE MANERA EFECTIVA Y CON CARÁCTER PERMANENTE O, DE HECHO, ES UTILIZADO DE ESTE MODO, SIEMPRE QUE DICHO IMPUESTO NO SEA DISCRIMINATORIO 197

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

VISITANTES QUE NO SON MIEMBROS DE UN CLUB DE GOLF Y PAGAN UN DERECHO

DE ACCESO AL GREEN («GREEN FEE»): SE APLICA LA EXENCIÓN RELATIVA A LOS
SERVICIOS DIRECTAMENTE RELACIONADOS CON EL DEPORTE..... 199

¿LA AGENCIA TRIBUTARIA HACE TODO LO POSIBLE EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL? LA OPINIÓN DE SUS TRABAJADORES*

PEDRO ENRIQUE BARRILAO GONZÁLEZ

Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Granada

JUAN DELGADO ALAMINOS

Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Granada

ELENA VILLAR RUBIO

Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Granada

Quincena Fiscal Aranzadi 5

Marzo I - 2014

Págs. 91 - 112

SUMARIO: INTRODUCCIÓN. REVISIÓN DE LA LITERATURA. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA. DATOS Y CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA. RESULTADOS. *a. Conozco el organigrama de la Agencia Tributaria. b. Conozco los objetivos de la Agencia Tributaria. c. Se identifica con los objetivos de la Agencia. d. Los resultados de la AEAT son mejorables. e. La Agencia hace todo lo posible para evitar el fraude fiscal. f. La Agencia es culpable del alto porcentaje de fraude. g. La Agencia tiene una buena imagen que no está acorde con sus resultados. h. La atención al contribuyente es la oportuna.* CONCLUSIONES. REFERENCIAS.

RESUMEN: En este trabajo se realiza un análisis de la percepción que tienen los recursos huma-

ABSTRACT: This paper analyses the opinions of Spanish Tax Authority staff on the agency's ob-

* Este trabajo es parte del resultado del proyecto con nº de referencia: PRY157/12 financiado íntegramente por la Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces en la 8ª edición de la Convocatoria de Proyectos de Investigación.

nos que prestan sus servicios en la administración tributaria española sobre los objetivos que ésta tiene en general y en la lucha contra el fraude en particular. Para ello, se ofrecen los resultados de un estudio empírico basado en la realización de 1.401 encuestas a los trabajadores que la integran. Entre otras cuestiones, en este estudio se abordan diferentes aspectos que guardan estrecha relación con la consecución de los fines de cualquier administración tributaria, como son los relativos al conocimiento del organigrama de esta institución, el conocimiento de los objetivos y la identificación del personal con éstos, la percepción que tienen sobre si los resultados de la AEAT son mejorables y si hace todo lo posible por luchar contra el fraude fiscal. Los resultados indican que la gran mayoría de los empleados de la agencia consideran que los resultados de la agencia son mejorables, que no hace todo lo posible para evitar el fraude fiscal y que una gran cantidad de trabajadores no se identifican con los objetivos de la agencia, lo que indudablemente repercute de forma negativa en la consecución de los objetivos de la AEAT.

PALABRAS CLAVE: motivación, fraude fiscal, agencia tributaria, participación, ingresos fiscales, método de encuesta, administración pública.

Fecha recepción original: 18 diciembre 2013

Fecha aceptación: 14 enero 2014

INTRODUCCIÓN

Las administraciones tributarias tienen en el uso de los recursos humanos el principal activo para la consecución de sus objetivos, teniendo un papel determinante en el cumplimiento de sus fines. Por ello, la percepción que éstos tengan sobre el desarrollo de sus tareas en relación con la lucha contra el fraude fiscal, es una tarea interesante para conocer y que no ha sido abordada en la administración tributaria. Estos análisis se muestran muy útiles para aportar respuestas eficaces que contribuyan a mejorar el desempeño en todas las tareas en general y, en particular, en la lucha contra el fraude fiscal, buscando la optimización de los resultados. Al ser el campo de actuación de estas administraciones la recaudación de impuestos, esto se convierte en una cuestión determinante para la consecución de los objetivos planteados por cualquier gobierno.

En cuanto a los resultados cuantitativos que ofrezcan estas administraciones, la aplicación efectiva de la norma tributaria dependerá de la eficiencia de todos los recursos utilizados, en especial los recursos humanos. El nivel de eficacia alcanzado por la administración tributaria respecto de sus objetivos vendrá determinado, en parte, por el grado de eficiencia mostrado en su comportamiento organizativo (ONRUBIA, 2010). Si esta organización no es efectiva,

jectives in general and on the fight against fraud in particular. This analysis is based on the results of an empirical study conducted by means of a survey addressed to 1,401 Tax Authority employees. Among other issues, this study considers various aspects that are closely related to the goals of any such tax administration, such as those relating to awareness of its organisational structure, awareness of its objectives, staff commitment to achieving these objectives, opinions as to whether the results obtained by the Tax Authority can be improved and whether everything possible is being done to combat tax fraud. The results obtained show that the vast majority of Tax Authority employees believe its results could be improved and that it is not doing everything possible to prevent tax fraud. Moreover, many workers do not feel personally committed to the agency's objectives. These considerations undoubtedly have a negative impact on the Tax Authority's capacity to achieve its objectives.

KEYWORDS: motivation, tax fraud, tax agency, participation, tax revenue, survey method, public administration.

puede socavar la política fiscal (FARIA & YUCELIK, 1995) pues en la medida en cómo se administre el sistema tributario, afectará a su eficiencia y, desde luego, a su recaudación (RUBIO, 2010).

Un sistema fiscal no debe ser estudiado exclusivamente desde la óptica de la estructura impositiva y de la cuantificación del hecho imponible. Además debe ser analizado desde la vertiente de la eficiencia y eficacia de la administración tributaria, que como organización lo gestiona (JIMÉNEZ & BARRILAO, 2001). Dado que el gran activo de éstas es el personal que las componen, los resultados que ofrezcan dependerán en gran medida de la motivación que sus recursos humanos presenten, de su implicación, de los sistemas utilizados y de la forma organizativa que adopten.

No se puede luchar contra el fraude fiscal sin la necesaria implicación del personal encargado de perseguirlo, de ahí que a priori sea determinante la apreciación que estos empleados tengan de la organización que tiene como objetivo la lucha contra el fraude fiscal.

El fraude fiscal es una cuestión de innegable relevancia en el marco de las administraciones tributarias, y preocupa a las agencias fiscales de todo el mundo. Anualmente, las administraciones invierten grandes sumas para luchar contra la evasión y el fraude fiscal, pero no necesariamente su actuación es la más eficiente o consiguen los mejores resultados en su forma de proceder.

En diciembre de 2012, la administración tributaria inglesa –H&M Revenue & Services– se comprometió a destinar 77 millones de libras en este asunto. Las últimas estadísticas de este organismo señalan que el 93% de los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales, mientras que una pequeña minoría evade deliberadamente el pago de sus impuestos, privando al erario público de alrededor de 14 mil millones de libras esterlinas.

Por otro lado, en marzo de 2012 la administración tributaria norteamericana –Internal Revenue Service–, publicó los datos pertenecientes a 2006 en relación con el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los ciudadanos, alcanzando dicha cifra al 83,1% de los contribuyentes. En consecuencia, se determinó que la cantidad que se había dejado de pagar en dicho período ascendía a la suma de 450 mil millones de dólares (BLACK et al., 2012).

En España, en 2005 se puso en marcha el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, actualizado el 19 de noviembre de 2008; asimismo, en 2010 se elaboró el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social. En desarrollo de estos planes se han reforzado las actuaciones de control –tanto extensivo como selectivo– e intensificado los servicios de ayuda para facilitar a los ciudadanos el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. En 2012, los resultados recaudatorios en la prevención y lucha contra el fraude de la AEAT alcanzaron un importe total de 9.825 millones de euros. Sin embargo, la economía sumergida puede alcanzar en nuestro país,

según diversos estudios, la cifra de 200.000 millones de euros (JIMÉNEZ y MARTÍNEZ-PARDO, 2013).

REVISIÓN DE LA LITERATURA

Además de los esfuerzos de las distintas agencias en la lucha contra la evasión fiscal, la literatura también ha analizado la evolución del fraude fiscal, así como el tema de su descubrimiento por parte de la administración, sin embargo, ninguno de ellos se ha hecho desde la perspectiva del empleado sobre la organización en la que está integrado.

CEBULA (2001) demostró empíricamente que la evasión fiscal aumenta ante niveles altos de insatisfacción con el gobierno y ante mayores niveles de imposición. Por su parte, LEE (2001) construyó un modelo que explicaba la cantidad de evasión fiscal encontrada en los procesos de inspección de la administración tributaria, en función del esfuerzo que lleva a cabo el contribuyente para auto protegerse y reducir el riesgo implícito al fraude fiscal. Esta visión contrasta con las teorías formuladas previamente, ya que estas asumían que toda evasión fiscal es detectada una vez que las cuentas de los contribuyentes son inspeccionadas por las agencias de recaudación de impuestos (ALLINGHAM y SANDMO, 1972; CHANDER y WILDE, 1992). Sin embargo, ya FEINSTEIN (1991) había señalado que no procede esta presunción, ya que los procesos de inspección son imperfectos, con una media de descubrimiento del fraude fiscal de aproximadamente el 50%.

Por su parte, LASZLO (2003) teorizó sobre la influencia de los aspectos formales y normativos de los tributos matizando que era posible reducir el fraude fiscal en aquellos sistemas en los que los tributos son progresivos y los contribuyentes son los encargados de realizar sus propias declaraciones de renta. Además, con el fin de disminuir el fraude fiscal, MALKAWI y HALOUSH (2008), en su análisis de la agencia tributaria de Jordania, sugirieron que era preciso establecer un régimen tributario competitivo y no excesivamente complejo, en el que los empleados de la administración tributaria asistan a los ciudadanos en la comprensión y aplicación de la normativa fiscal.

En esa misma línea ESCOBARI (2012) siguió un argumento similar al de LEE (2001), en relación al personal de estas organizaciones justificando la imperfecta detección del fraude fiscal en el hecho de que los inspectores de la administración tributaria son los que ejercen un esfuerzo costoso en descubrir la evasión fiscal, componente que ya había incluido previamente en su estudio VASINA (2003). Se introduce así en su modelo el factor de la corrupción, analizándose el efecto de las diferentes alternativas de remuneración en los inspectores. En relación a las sanciones y el nivel de cumplimiento, el estudio concluye que cuanto mayores son las multas y las probabilidades de desarrollo de un proceso de inspección, más altos son los niveles de cumplimiento, lo que coincide con la literatura existente (CHU, 1990; CEBULA, 2001), asimismo confirma el efecto positivo de otorgar un porcentaje de lo recaudado a los inspectores fiscales.

No obstante, la cuestión de la evasión fiscal también se ha analizado desde

otras perspectivas distintas a la visión interna de la administración tributaria. SANYAL et al. (2000) testaron la efectividad de las medidas para luchar contra esta lacra en el marco de gobiernos corruptos, y KING y SHEFFRIN (2002) indagaron en la relación entre la teoría de la equidad y la evasión fiscal. Por su parte, DOMÍNGUEZ (2008) se centró en el análisis de la relación positiva entre la comunicación educativa y las normas éticas de comportamiento de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; además, demostró que aquellos ciudadanos más preocupados por la desaprobación social son más respetuosos con dichas obligaciones.

Asimismo, se han desarrollado multitud de estudios que han analizado la relación entre el nivel educativo de los contribuyentes y sus opiniones acerca de la evasión fiscal, así como sus diferencias demográficas y culturales (TORGLER, 2003; McGEE y COHN, 2007; McGEE, 2009; KANNIAINEN y PÄÄKKÖNEN, 2010; ROSS y McGEE, 2012). En el caso español destaca el artículo de PRIETO, SANZO y SUÁREZ (2006), que revela que las variables socioeconómicas no resultan significativas al valorar la mayor o menor moralidad fiscal de los individuos, mientras que los factores políticos e ideológicos se muestran como una de las principales causas de la baja moral fiscal de algunos colectivos.

Más recientemente, en el contexto actual de crisis económica, MATSAGANIS et al. (2012) examinaron las consecuencias del fraude fiscal en Grecia. La principal conclusión del estudio fue que la evasión fiscal incrementa la desigualdad y la pobreza, y reduce la progresividad fiscal y los ingresos.

En definitiva, resulta incuestionable el interés en analizar, en toda publicación acerca de la administración tributaria, la evolución del fraude fiscal, así como la efectividad de las medidas para combatirlo. Por ello, el presente estudio se centrará en examinar el proceder de la AEAT en relación con la evasión de impuestos, así como la visión de los empleados acerca de esta cuestión.

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA

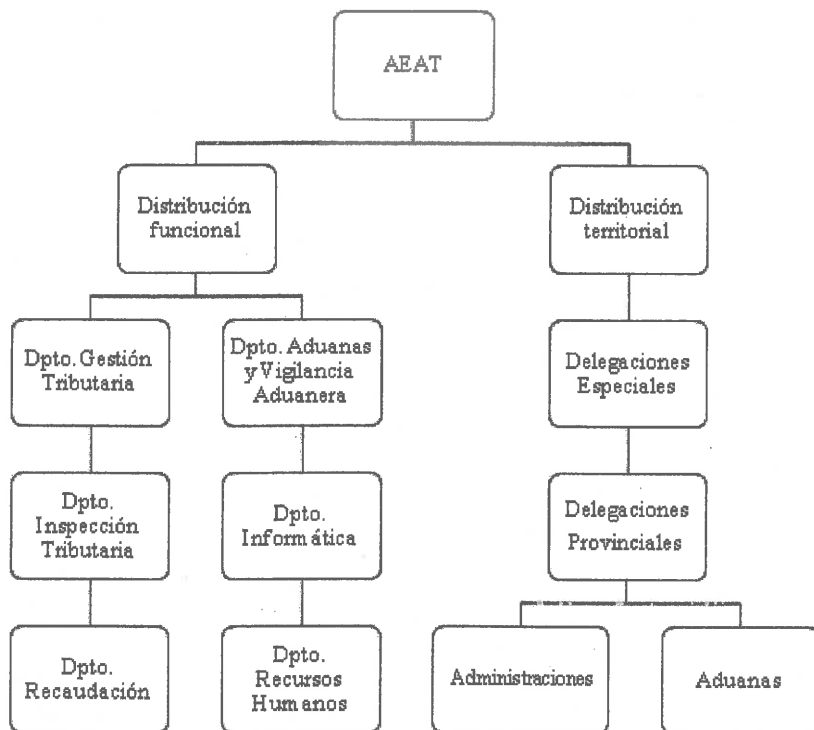
El estado español cuenta desde 1992 con un órgano específico, semiautónomo y diferenciado del resto de la Administración General del Estado: la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o agencia en adelante), para la gestión integral del sistema tributario estatal y aduanero, lo que incluye un amplio abanico de actividades y funciones. La AEAT se presenta como una organización encargada exclusivamente de la gestión del sistema tributario en su conjunto, excluyendo las cotizaciones sociales, pero que no tiene competencias en cuanto al diseño del mismo (GAITERO, 1993). Aunque está integrada en la Administración Pública Central, tiene personalidad jurídica propia y cierta autonomía en materia presupuestaria y de gastos de personal, lo que permite encuadrarla dentro de los organismos semiautónomos que dependen de un Ministerio. Una de las peculiaridades es que selecciona su personal con una oferta de empleo diferenciada del resto de la administración, buscando una especialización en su personal a través de una selección bastante rigurosa y exigente.

La organización de la AEAT responde a un modelo funcional (en contraposición al modelo centrado en el contribuyente) integrado por las siguientes áreas operativas: gestión tributaria, inspección tributaria, recaudación, aduanas, vigilancia aduanera, informática y recursos humanos; complementándose con diferentes áreas de apoyo, tales como el servicio jurídico, el servicio de gestión económica, el servicio de estudios tributarios y estadísticas, y el servicio de planificación y relaciones institucionales (Figura 1).

En su distribución territorial, se estructuran unos servicios centrales que coordinan las funciones y unos servicios periféricos que son prestados en oficinas abiertas por todo el territorio español: a) las denominadas Delegaciones Especiales con un ámbito operativo coincidente con la Comunidad Autónoma¹; b) las Delegaciones Provinciales, cuyo territorio es la provincia, y c) las Administraciones, que están en municipios con un determinado volumen de contribuyentes.

1. La vigente Constitución española de 1978 recoge la división provincial del Estado, al establecer que éste «se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». En España hay un total de 17 Comunidades Autónomas, 50 provincias (más las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla) y más de 8.000 municipios.

Figura 1. Organigrama de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en España.



Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de la Memoria de la Administración Tributaria (2011)

El número de trabajadores de la AEAT, a 31 de diciembre de 2011, ascendía a 27.613 (de los cuales el 47% son hombres y el 53% mujeres), con una edad media de 48,51 años. Atendiendo a su distribución, 2.692 trabajadores están destinados a los servicios centrales y 24.921 en los servicios periféricos. En lo que respecta a la división funcional, los departamentos que recogen un mayor volumen de personal son el de Gestión Tributaria, Inspección Tributaria y Recaudación, en los que prestan sus servicios el 63% de los trabajadores de la AEAT, y en cuanto a la graduación profesional, existen dos grandes grupos en función de su relación contractual con la administración: personal funcionario² y personal laboral³.

2. Entre el personal funcionario existen cinco categorías profesionales: A1, A2, C1, C2 y E. La clasificación estará en función de la titulación de acceso y las pruebas que se realicen: A1, licenciado; A2 Diplomado universitario; C1, Bachiller; C2, Graduado Escolar; y E: Estudios Primarios. Este personal tiene un contrato o relación administrativa y su duración es indefinida, por lo que no puede ser removido de su cargo salvo expediente disciplinario y causa fundamentada.
3. Entre el personal laboral igualmente se distinguen cinco grupo profesionales: I, II, III, IV, V. La clasificación estará en función de la titulación de acceso y las pruebas que se realicen: I, licenciado; II Diplomado universitario; III, Bachiller; IV, Graduado Escolar; y,

DATOS Y CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA

Los datos con los que se ha realizado este análisis provienen de una muestra de 1.401 encuestas a empleados de la AEAT, realizado entre sus oficinas ubicadas por el territorio nacional y agrupadas en función de la delegación especial a la que el empleado está adscrito, tanto personal funcionario como laboral. La tabla 1 presenta las características sociodemográficas de la muestra. La selección de las unidades primarias de muestreo (agrupadas por delegaciones especiales), secundarias (departamento funcional) y terciarias (categorías profesionales) se ha realizado de forma aleatoria. El trabajador ha sido seleccionado también por rutas aleatorias entre las distintas oficinas territoriales. Por tanto, el tipo de muestreo empleado es el «No Probabilístico» (HERNÁNDEZ et al. 2003). La encuesta fue distribuida personalmente gracias a la colaboración de los trabajadores del Sindicato Unión de Grupos Ces de Hacienda (UCESHA)⁴, que accedieron a distribuir dicha encuesta de manera aleatoria entre la totalidad de empleados, independientemente de su clasificación profesional. Para ello han elegido algunas oficinas dentro de cada Delegación Especial y se han personado físicamente para la entrega del cuestionario a todos los empleados de esa oficina y la posterior recepción cumplimentada del mismo.

Como se observa en la tabla 1, la muestra incluye empleados públicos de todas las edades, estando representados en más de la mitad (53,5%) por trabajadores con edades comprendidas entre 46 y 55 años, con una distribución por género bastante homogénea. La antigüedad en el puesto de trabajo más representativa es entre 25 y 29 años, con un 33,7% de la muestra, y en lo que respecta a la categoría profesional, es el grupo C1, dentro de los funcionarios, el que conforma algo más del 50% de la muestra. En cuanto a la distribución geográfica, la encuesta se ha distribuido en todas las Delegaciones Especiales de España, a excepción de las ubicadas en País Vasco y Navarra, que por su configuración específica, tienen una dimensión muy pequeña, en proporción al resto.

V: Estudios Primarios. Este personal está sujeto a un contrato laboral, normalmente indefinido, aunque también puede ser temporal.

4. El sindicato UCESHA y los autores firmaron un convenio de colaboración por el cual este sindicato realizaría todas las encuestas, utilizando sus propios medios o aquellos que le fueren delegados, obteniendo los permisos, en su caso, necesarios ante la propia institución.

Tabla 1. Descripción socio-demográfica de la muestra (N=1401)

Variable	Número	Porcentaje	Variable	Número	Porcentaje
Género			Delegación Especial		
Mujer	771	55	Andalucía	471	33.6
Hombre	630	45	Aragón	44	3.1
Edad*			Asturias	52	3.7
18-35	162	11.6	Baleares	89	6.4
36-45	333	23.8	Canarias	25	1.8
46-55	750	53.5	Cantabria	16	1.1
>56	156	11.1	Castilla y León	16	1.1
Antigüedad en la AEAT*			Castilla-La Mancha	45	3.2
<1	27	1.9	Cataluña	290	20.7
1-4	145	10.3	Extremadura	37	2.6
5-9	86	6.1	Galicia	32	2.3
10-14	56	4	Madrid	112	8
15-19	122	8.7	Murcia	45	3.2
20-24	298	21.3	La Rioja	7	0.5
25-29	472	33.7	Valencia	120	8.6
30-34	94	6.7	Categoría Profesional		
35-39	86	6.1	Funcionarios		
>40	15	1.1	Grupo A1 y A2	213	15.2
Departamento			Grupo C1	712	50.8
Gestión Tributaria	561	40	Grupo C2 y E	408	29.1
Inspección Tributaria	138	9.9	Categoría Profesional		
Recaudación	386	27.6	Personal Laboral		
Aduanas	73	5.2	Grupo I-III	22	1.6
Informática	69	4.9	Grupo IV	28	2
Recursos Humanos	140	10	Grupo V	18	1.3
Vigilancia Aduanera	34	2.4			

* Clasificación en años

RESULTADOS

La técnica utilizada en este trabajo para la obtención de la información necesaria, es un estudio de campo a través de la elaboración de un cuestionario sobre la percepción de los empleados públicos que trabajan en la agencia tributaria, del funcionamiento de ésta y de la identificación de los empleados con el organismo en el que prestan sus servicios. El cuestionario está definido como una «herramienta metodológica subjetiva» muy extendida a la hora de realizar trabajos de campo relacionados con el conocimiento de un entorno socio-laboral, donde los propios sujetos objeto de estudio, son los que arrojan respuestas sobre su percepción personal de los factores analizados. Se utiliza un cuestionario con escala Likert, en el que las medidas de las diferentes variables estudiadas toman valores comprendidos entre 1 y 5, siendo 1 representativo de una actitud en la que se está totalmente en desacuerdo con la cuestión planteada, y 5 sería el extremo opuesto, estar totalmente de acuerdo. Para el análisis de la percepción de los empleados de la agencia tributaria se han desglosado ocho ítems,

tal y como se recoge en la tabla 2, en la que se presenta un resumen de los principales estadísticos asociados a estos ítems.

La motivación que llevó a plantear estos ítems es diversa. El ítem 1, «conozco el organigrama de la Agencia Tributaria», nos permite comprobar el conocimiento del empleado de la estructura jerárquica y de mando, además de la posición que tiene con respecto a esta estructura. El ítem 2, «conozco los objetivos de la Agencia Tributaria», nos permite conocer si existen una unidad de actuación en las funciones diversas que realizan estos empleados, si existe o no discrecionalidad. En el caso de conocerlos nos permite analizar si «se identifica con los objetivos de la Agencia», que representa el ítem 3. Desde la perspectiva del empleado que presta sus servicios en la agencia, se quiere conocer si «los resultados de la AEAT son mejorables», lo que se representa con el ítem 4, como sujetos activos en la función de gestión y recaudación de los impuestos su opinión es muy cualificada para conocer la eficacia de este organismo.

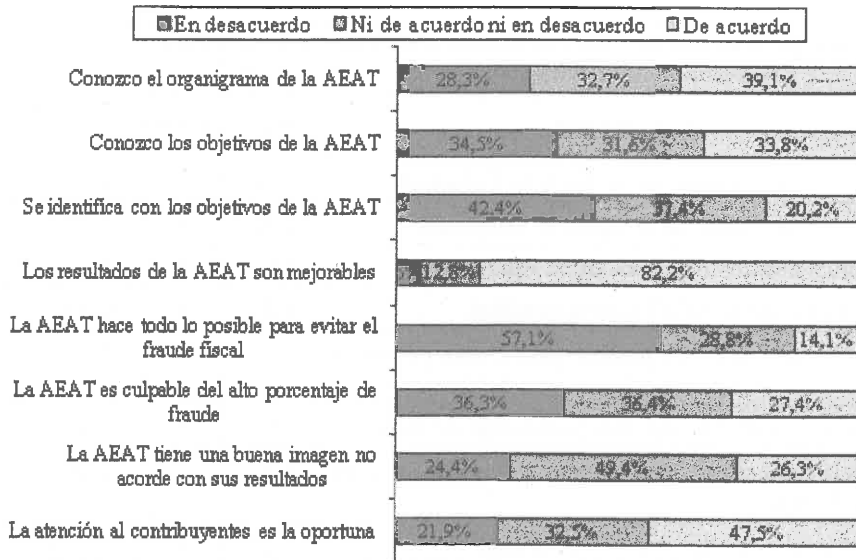
Uno de las principales objetivos de la administración tributaria es la lucha contra el fraude fiscal, los empleados de esta organización tienen una formación y experiencia suficientemente contrastada, las exigencias en las pruebas de ingreso así lo evidencian, por tanto, mediante el ítem 5, «la agencia hace todo lo posible por luchar contra el fraude fiscal», desde esta opinión tan cualificada e incluso determinante conoceremos si se es eficiente en la lucha contra el fraude fiscal. Esto se relaciona directamente con la pregunta formulada en el ítem 6, «la agencia es culpable del alto fraude», desde el lugar privilegiado que ocupan los empleados de la AEAT conoceremos la efectividad de este organismo, entendiendo que, desde la perspectiva de los empleados, de ser cierta esta afirmación, el funcionamiento de esta organización no es el más correcto, y quizás debería plantearse una revisión en su proceder. El ítem 7, «la agencia tiene una buena imagen que no está acorde con sus resultados» tiene una relación entre la imagen pública de la AEAT y como perciben sus empleados su funcionamiento para alcanzar los objetivos. Y, por último, el ítem 8, «la atención al contribuyente es oportuna», las administraciones tributarias avanzadas tienen entre sus fines el considerar al contribuyente como un cliente y maximizar el cumplimiento voluntario, para ello es esencial una atención al contribuyente oportuna.

Tabla 2. Ítems determinantes de la percepción sobre el fraude fiscal, los objetivos y determinadas cuestiones de los empleados de la Agencia Tributaria

Todos los ítems han sido medidos usando una escala Likert de 5 puntos (1= totalmente en desacuerdo, 5=totalmente de acuerdo)			
Descripción del ítem	Media	Moda	Desviación Típica
1.-Conozco el organigrama de la Agencia Tributaria	3.10	3	1.133
2.-Conozco los objetivos de la Agencia Tributaria	2.91	3	1.185
3.-Se identifica con los objetivos de la Agencia	2.60	3	1.104
4.-Los resultados de la AEAT son mejorables	4.23	5	0.943
5.-La Agencia hace todo lo posible para evitar el fraude fiscal	2.28	1	1.124
6.-La Agencia es culpable del alto porcentaje de fraude	2.90	3	1.185
7.-La Agencia tiene una buena imagen que no está acorde con sus resultados	3.03	3	1.009
8.-La atención al contribuyente es oportuna	3.27	4	1.075

Además, la tabla 2 presenta un resumen de los datos estadísticos referentes a la percepción de los empleados de la AEAT en relación a los ítems analizados, e incluye una clasificación entre las diversas cuestiones planteadas, de tal manera que jerarquizamos desde las proposiciones en las que se manifiesta un mayor acuerdo en la proposición, a las que manifiesta una mayor desacuerdo. Para clarificar el análisis, se han recodificado los valores estadísticos en tres intervalos (figura 2), se ha realizado esta adaptación para poder analizar claramente las posiciones en desacuerdo, acuerdo o neutras, de tal manera que el 1 sería estar próximos al desacuerdo en la proposición, el 3 estar próximos al acuerdo y, la posición 2, nos permite observar que el empleado no se posiciona.

Figura 2. Análisis gráfico de la valoración subjetiva



Así, es posible observar que las mayores puntuaciones, proposiciones en las que existe mayor acuerdo, las obtienen la percepción por parte del personal de la agencia de que los resultados de la AEAT son mejorables, así como que la atención al contribuyente es la adecuada, con unas medias de 2,77 y 2,24, respectivamente. De este modo, el 82,2% de los encuestados se muestran de acuerdo o totalmente de acuerdo con la afirmación de que es posible mejorar los resultados de la agencia, y el 47,5% también se manifiestan de acuerdo o totalmente de acuerdo con que la atención proporcionada a los contribuyentes es la oportuna.

En cambio, las menores puntuaciones, proposiciones en las que existe mayor desacuerdo, las encontramos en la creencia de que la administración tributaria hace todo lo posible para evitar el fraude fiscal, y en la identificación de los trabajadores con los objetivos de la AEAT, obteniendo ambos ítems unos valores medios de 1,57 y 1,78, respectivamente. En concreto, el 57,1% de los encuestados están totalmente en desacuerdo o en desacuerdo con el hecho de que la AEAT utiliza todos los medios a su alcance para luchar contra el fraude fiscal, y el 42,4% de los trabajadores de la agencia niegan que se identifiquen con los objetivos de la administración tributaria.

Por otro lado, la figura 2 permite visualizar claramente los resultados obtenidos. Efectivamente, el gráfico de barras demuestra que el ítem con mayor nivel de acuerdo entre los encuestados es la creencia por parte de los encuestados de que los resultados de la AEAT son mejorables (82,2%), seguido de la oportuna atención al contribuyente (47,5%) y el conocimiento por parte de los empleados del organigrama de la agencia (39,1%). Por el contrario, los menores

niveles de conformidad los encontramos en la actuación de la AEAT para evitar el fraude fiscal (14,1%).

A continuación, se presenta un resumen de la correlación de las diversas variables respecto a cada uno de los ítems planteados, profundizando seguidamente en aquellas relaciones que resulten significativamente relevantes. Los factores que analizaremos serán la pertenencia de los trabajadores a las distintas Delegaciones Especiales, la adscripción departamental, grupo o categoría profesional, género, edad y antigüedad.

En consecuencia, la tabla 3 muestra los valores resultantes de la prueba de Chi-Cuadrado de Pearson para cada uno de los ítems en relación con cada una de las variables objeto de nuestro estudio. Asimismo, se presenta el p-valor para cada uno de estos valores entre paréntesis, que determinará la significación o no de cada uno de los factores analizados. Por tanto, nos encontraremos ante una variable significativa cuando su p-valor asociado sea menor que el nivel crítico de significación (0,05).

Tabla 3. Importancia de las variables seleccionadas en los ítems estudiados

Chi-cuadrado Pearson (Sig. asintótica bilateral)	Género	Edad	Antigüedad	Departamento	Delegación	Categoría profesional
a.-Organigrama	3.019 (0.221)	6.798 (0.340)	8.352 (0.973)	41,132 (0,000*)	36,259 (0,136)	13,846 (0,180)
b.-Objetivos	2.692 (0.260)	10.277 (0.113)	11.254 (0.883)	25,469 (0,013*)	40,158 (0,064)	12,328 (0,264)
c.-Identificación	10.405 (0.006*)	18.342 (0.005*)	17.878 (0.464)	15,850 (0,198)	50,171 (0,006*)	22,519 (0,013*)
d.-Resultados	10.998 (0.004*)	11.926 (0.064)	27.834 (0.065)	30,068 (0,003*)	24,272 (0,667)	26,114 (0,004*)
e.-Fraude	19.656 (0.000*)	26.036 (0.000*)	41.140 (0.001*)	29,610 (0,003*)	37,725 (0,104)	39,717 (0,000*)
f.-Culpabilidad	10.647 (0.005*)	1.635 (0.950)	14.922 (0.667)	19,831 (0,070)	25,020 (0,627)	10,093 (0,432)
g.-Imagen	10.885 (0.004*)	8.931 (0.177)	18.945 (0.395)	4,373 (0,976)	30,950 (0,319)	14,114 (0,168)
h.-Atención	4.058 (0.131)	17.860 (0.007*)	22.094 (0.228)	15,746 (0,203)	37,822 (0,102)	10,072 (0,434)

* El estadístico de chi-cuadrado es significativo en el nivel 0.05.

a. CONOZCO EL ORGANIGRAMA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Este ítem ha sido clasificado como el tercero en el ranking de la tabla 2, como se ha comentado anteriormente dicho ranking está establecido desde las posiciones de más acuerdo, obteniéndose en su análisis una media de 3,1 y unos porcentajes próximos al desacuerdo del 28,3% y, al contrario, de acuerdo del 39,1%. En consecuencia, un 32,6 de los encuestados no se muestran ni de

acuerdo ni en desacuerdo con el ítem planteado, lo que puede ser un indicador de que no es una cuestión importante para ellos o simplemente no tienen opinión.

Del análisis de la Chi-Cuadrado de Pearson la única variable que ha resultado significativa ha sido el Departamento puesto que su p-valor asociado es menor que el nivel crítico de significación. Por consiguiente, es únicamente en este ítem en el que se encuentran diferencias significativas en las valoraciones de los encuestados. Esto nos permite afirmar que la variable *Departamento*, muestra diferencias en las percepciones en función de la pertenencia a uno u otro. En efecto, en tres departamentos se alcanza que la mayoría de encuestados se muestran de acuerdo o totalmente de acuerdo con el hecho de conocer el organigrama de la agencia; en concreto, se trata de las áreas de Recursos Humanos y Administración Económica (54,3%), Informática (53,6%) y Vigilancia Aduanera (50,0%). En el resto de departamentos, los porcentajes de acuerdo son más reducidos: Recaudación, 40,4%; Inspección Tributaria, 37,7%; Aduanas, 35,6%; y Gestión Tributaria, 32,7%.

En consecuencia, el conocer mejor el organigrama de la Agencia puede venir influenciado por la pertenencia a departamentos no operativos, como Recursos Humanos e Informática.

b. CONOZCO LOS OBJETIVOS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Este ítem obtuvo la quinta posición en el ranking de la tabla 2, siendo su media igual a 2,91 y su desviación típica 1,185. Así, el 33,8% de los encuestados se mostraron de acuerdo o totalmente de acuerdo con el hecho de que conocían los objetivos de la administración para la que trabajaban, mientras que el 34,5% disientía y el 31,6% no estaba ni de acuerdo ni en desacuerdo con tal afirmación.

Del análisis de las distintas variables según la Chi-Cuadrado de Pearson resulta, al igual que en el ítem anterior, que el único factor significativo es Departamento, ya que es la única variable de todas las analizadas cuyo p-valor asociado es menor que el nivel crítico de significación (5%). Lo que demuestra que existen diferencias entre las opiniones de los empleados en función del departamento de la agencia al que pertenecen.

Así, la mayor cantidad de empleados que se muestran de acuerdo o totalmente de acuerdo con conocer los objetivos de la agencia se encuentran en las áreas de Recursos Humanos y Administración Económica (48,6%) e Informática (43,5%). En cambio, sólo manifiestan que conocen los objetivos de la AEAT el 33,3% de los encuestados del departamento de Inspección Tributaria, el 32,4% de Vigilancia Aduanera, el 32,1% de Gestión Tributaria, el 30,7% de Recaudación y el 27,4% de los trabajadores de Aduanas. Corroborando por tanto los resultados obtenidos del análisis del ítem anterior, en el que la pertenencia a un departamento no operativo incrementa también en este caso el conocimiento de los objetivos. Esto puede sorprender, en la medida que los objetivos en las dependencias funcionales son los parámetros con los que se mide el rendi-

miento de la dependencia y lleva implícito el cobro de productividad de los efectivos implicados.

c. SE IDENTIFICA CON LOS OBJETIVOS DE LA AGENCIA

Se trata del ítem clasificado en penúltimo lugar de la tabla 2, siendo su media igual a 2,60 y su desviación típica, 1,104. Así, el 42,4% se muestran en total desacuerdo o simplemente en desacuerdo con la afirmación de que se identifica con los objetivos de la AEAT, y únicamente el 20,2% de los trabajadores se manifiestan de acuerdo con tal aseveración.

El estudio de la Chi-Cuadrado de Pearson de este ítem revela que existen diferencias significativas en las percepciones de los trabajadores en función de todas las variables analizadas, a excepción de Antigüedad y Departamento.

Se observa cómo en el análisis por *Delegaciones* efectivamente existen diferencias significativas entre los empleados de la AEAT en función de la adscripción a éstas. Los mayores porcentajes de desacuerdo con este ítem se encuentran en las Delegaciones Especiales de La Rioja (71,4%), donde ningún encuestado está de acuerdo o totalmente de acuerdo con identificarse con los objetivos de la agencia tributaria, y en Canarias (58,3%) y Castilla y León (50,0%) donde también en altos porcentajes, no se identifican con los objetivos de la AEAT. En el resto de Comunidades Autónomas, se identifican con los objetivos los empleados en los siguientes porcentajes: Andalucía, 22,1%; Aragón, 31,8%; Asturias, 21,2%; Baleares, 23,0%; Castilla-La Mancha, 28,9%; Cataluña, 17,9%; Extremadura, 27,0%; Galicia, 18,8%; Madrid, 18,8%; y Murcia, 28,9%. Asimismo en Cantabria (6,3%) y Valencia (10,8%) muestran que poco porcentaje de empleados se identifica con los objetivos de la AEAT.

En cuanto al factor *Género*, también se pueden encontrar diferencias dependiendo del sexo de los encuestados. En concreto, sólo el 23,5% de los varones que trabajan en la AEAT están totalmente de acuerdo o de acuerdo con la afirmación planteada, mientras que en el caso de las mujeres este porcentaje es menor (17,4%).

Por otro lado, el análisis de *Edad* muestra que los trabajadores en el intervalo de mayor edad (más de 46 años) son los que están de acuerdo en mayor medida con este ítem. En concreto, se identifica con los objetivos de la AEAT el 21,2% de los encuestados con edades comprendidas entre los 46 y los 55 años, y el 24,0% de los empleados mayores de 56 años. En cambio, los empleados más jóvenes de la agencia disienten en mayor medida con este ítem. Así, el 43,2% del personal con edades comprendidas entre los 18 y los 35 años no se siente identificado con los objetivos de la AEAT, así como tampoco lo hacen el 50,6% de los empleados cuya edad oscila entre los 36 y los 45 años de edad.

Por último, el estudio del factor *Categoría Profesional* revela que los empleados que están más de acuerdo con el ítem planteado son los pertenecientes al personal laboral del Grupo V (44,4%), mientras que el mayor porcentaje de encuestados que están en desacuerdo o totalmente en desacuerdo con este ítem

se encuentran en los Grupos A1 y A2 (50,2%). En el resto, la distribución de opiniones es la siguiente: el 21,3% de los empleados del Grupo C1 manifiestan que se identifican con los objetivos de la AEAT, así como el 16,3% de los trabajadores de los Grupos C2 y E; el 22,7% del Grupo III; y el 25,0% del Grupo IV.

d. LOS RESULTADOS DE LA AEAT SON MEJORABLES

Este ítem es el que obtuvo la puntuación más alta en el ranking, con una media de 4,23 y unos porcentajes de acuerdo del 82,2%, y de desacuerdo de únicamente el 5,0%. Por consiguiente, es prácticamente unánime la opinión al respecto de que los resultados son mejorables.

Por otro lado, del estudio de la Chi-Cuadrado de Pearson, realizado en la tabla 3, ha sido posible concluir que resultan significativas, por ser su p-valor asociado menor que el nivel crítico de significación, las variables Género, Departamento y Categoría Profesional.

Efectivamente, existen diferencias en el factor *Género* en relación con este ítem. En concreto, el 80,3% de las mujeres que trabajan en la AEAT están totalmente de acuerdo o de acuerdo con la afirmación planteada, mientras que en el caso de los hombres este porcentaje es mayor (84,4%). Por tanto, aunque, con independencia del sexo, los porcentajes de conformidad con que los resultados de la AEAT pueden ser mejorados son altos, los varones muestran una mayor conformidad con este ítem.

La variable *Departamento* muestra las divergencias de opinión entre los empleados de las distintas áreas de la AEAT. Destaca el hecho de que la menor proporción de trabajadores de acuerdo o totalmente de acuerdo con que los resultados de la AEAT son mejorables se encuentran en el área de Aduanas (64,4%), mientras que en el resto de departamentos los porcentajes de conformidad son bastante más elevados. En concreto, están de acuerdo o totalmente de acuerdo con que es posible mejorar los resultados de la administración tributaria el 87,7% de Inspección Tributaria; el 84,2% de los trabajadores de Gestión Tributaria; el 82,6% de Recaudación e Informática; el 82,4% de Vigilancia Aduanera y el 76,4% de Recursos Humanos y Administración Económica.

Para finalizar el análisis de este ítem, el factor *Categoría Profesional* revela que el 89,2% de los trabajadores de los Grupos A1 y A2 están de acuerdo o totalmente de acuerdo con el hecho de que los resultados de la agencia son mejorables, así como el 83,5% de los empleados del Grupo C1. En cambio, en los Grupos C2 y E los porcentajes de conformidad son levemente inferiores (77,1%). Tendencia similar a la manifestada con el grupo de ingreso.

En el caso del personal laboral, podemos observar que la cantidad de trabajadores de acuerdo o totalmente de acuerdo con el ítem desciende significativamente en el Grupo IV (66,7%), mientras que en el resto de grupos los porcentajes se mantienen elevados (85,7% para el Grupo III y 83,3% para el Grupo V).

e. LA AGENCIA HACE TODO LO POSIBLE PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL

En este caso nos encontramos ante el ítem peor valorado en el ranking de la tabla 2, cuya media es igual a 2,28 y su desviación típica, 1,124. Así, más de la mayoría de los encuestados (57,1%) consideran que la AEAT no hace todo lo posible para evitar el fraude fiscal, lo que tiene una gran trascendencia pues es el órgano que entre sus funciones está conseguir el cumplimiento generalizado de las obligaciones tributarias.

En la tabla 3, el estudio de la Chi-Cuadrado de Pearson ha revelado que todas las variables analizadas son significativas, a excepción de la Delegación.

El análisis del factor *Género* indica que el 63,4% de los varones que trabajan en la agencia se muestran en desacuerdo o totalmente en desacuerdo con el hecho de que la AEAT esté haciendo todo lo posible para luchar contra el fraude fiscal, así como el 51,9% de las mujeres.

Por otro lado, el análisis de *Edad* nos muestra que los trabajadores más jóvenes (entre 18 y 45 años) son los que están más disconformes con esta aseveración. En particular, el 62,3% del personal con edades comprendidas entre los 18 y los 35 años disienten con el hecho de que la administración tributaria esté utilizando todos los medios a su alcance para luchar contra el fraude fiscal, así como el 62,1% de los empleados cuyas edades oscilan entre los 36 y los 45 años. En cambio, son los trabajadores de más edad los que discrepan en menor medida con el ítem planteado.

Por su parte, el estudio de la *Antigüedad* demuestra que los empleados que llevan menos y más tiempo en la administración tributaria son los que están conformes en mayor medida con el hecho de que la AEAT hace todo aquello que está a su alcance para evitar el fraude. En concreto, el 29,6% de los empleados que han desempeñado sus funciones en la administración tributaria durante menos de un año y el 26,7% de los que lo han hecho durante más de 40 años se manifiestan de acuerdo o totalmente de acuerdo con este ítem. En el resto de grupos de edad en los que se ha segmentado a los empleados de la AEAT, los porcentajes de conformidad oscilan entre el 19,1% y el 8,9%.

El estudio del factor *Categoría profesional* pone de manifiesto que el porcentaje de acuerdo en que la AEAT hace todo lo posible por luchar contra el fraude fiscal, aumenta conforme se desciende en la escala jerárquica, tanto en el caso de los funcionarios como en el supuesto del personal laboral. Así, sólo el 8,5% de los funcionarios de los Grupos A1 y A2 están de acuerdo o totalmente de acuerdo con esta afirmación, porcentaje que se eleva en el Grupo C1 (13,3%) y en los Grupos C2 y E (19,0%). De igual manera, el 9,1% personal laboral del Grupo III está de acuerdo o totalmente de acuerdo con que la AEAT está haciendo todo lo posible para evitar el fraude fiscal, cantidad que se eleva progresivamente en el Grupo IV (10,7%) y Grupo V (11,1%).

Por último, el factor *Departamento* nos muestra que también existen diferencias entre las opiniones de los empleados en función del área a la que pertenezcan. De este modo, la mayor cantidad de trabajadores que están totalmente

en desacuerdo o simplemente en desacuerdo con el ítem planteado son los pertenecientes a los departamentos de Gestión Tributaria (61,5%) y Vigilancia Aduanera (61,8%). En el resto de departamentos este porcentaje varía, y se distribuye de la siguiente manera: el 57,2% para los empleados de Inspección Tributaria; el 58,4% para los trabajadores del departamento de Recaudación; el 47,9% del personal de Aduanas; el 53,6% de los trabajadores de Informática; y el 41,0% de los empleados del departamento de Recursos Humanos y Administración Económica.

f. LA AGENCIA ES CULPABLE DEL ALTO PORCENTAJE DE FRAUDE

El presente ítem se posicionó como sexto en la clasificación de la tabla 2, y desveló unos porcentajes de acuerdo del 27,4% y de desacuerdo del 36,3%, así como una media igual a 2,9. De manera análoga, el estudio de las distintas variables según la Chi-Cuadrado de Pearson de la tabla 3 reveló que únicamente resulta significativo el factor Género, por ser su p-valor asociado menor que el nivel crítico de significación (5%).

En efecto, el estudio de la variable *Género* nos muestra que existen diferencias significativas en función del sexo de los encuestados. El 31,2% de los varones que trabajan en la agencia opinan que ésta es responsable del alto porcentaje de fraude, mientras que en el caso de las mujeres, dicho porcentaje es más reducido (24,2%).

g. LA AGENCIA TIENE UNA BUENA IMAGEN QUE NO ESTÁ ACORDE CON SUS RESULTADOS

Este ítem ha sido clasificado en cuarta posición en el ranking de la tabla 2, obteniéndose en su análisis una media de 3,03 y unos porcentajes de desacuerdo del 24,4% y de acuerdo del 26,3%. Del análisis de la Chi-Cuadrado de Pearson ha resultado que únicamente la variable Género es significativa.

El *Género* muestra que el 30% de los hombres está de acuerdo o totalmente de acuerdo con el hecho de que la AEAT tiene una buena imagen no acorde con sus resultados, mientras que este porcentaje es menor en el caso de las mujeres (23,1%). En ambos casos la cantidad de encuestados ni de acuerdo ni en desacuerdo con el ítem planteado es elevada, aunque es mayor la proporción de mujeres que se posicionan de esta manera (53,0%) que de hombres (44,9%).

h. LA ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE ES LA OPORTUNA

Este ítem obtuvo la segunda posición en el ranking de la tabla 2, siendo su media igual a 3,27 y su desviación típica, 1,075. El 47,5% de los encuestados se mostraron de acuerdo o totalmente de acuerdo con el hecho de que la atención a los contribuyentes es la adecuada, mientras que el 21,9% se manifestó totalmente en desacuerdo o simplemente en desacuerdo con este ítem.

Del análisis de las distintas variables según la Chi-Cuadrado de Pearson resulta que únicamente el factor *Edad* es significativo. Así, resulta que los traba-

jadores de la agencia más mayores (más de 56 años) y más jóvenes (entre 28 y 35 años) son los que disienten en menor medida con este ítem, puesto que sólo un 16,8% y un 17,4% se muestran en desacuerdo o totalmente en desacuerdo con que la atención al cliente es la oportuna, respectivamente. En cuanto al resto de grupos de edad, el 41,6% de los empleados cuyas edades oscilan entre los 36 y los 45 años están de acuerdo o totalmente de acuerdo con este ítem, así como el 45,3% de los trabajadores con edades comprendidas entre los 46 y los 55 años.

CONCLUSIONES

Esta investigación contiene los resultados del análisis de la opinión de los trabajadores de la AEAT sobre diversos aspectos de la forma de proceder que tiene la Agencia tributaria en la lucha contra el fraude fiscal. Entre los aspectos analizados destacan el conocimiento del organigrama y de los objetivos de esta institución, la percepción que tienen sobre si los resultados de la AEAT son mejorables y si hace todo lo posible por luchar contra el fraude. Sin duda todos estos aspectos tienen una clara relación con los objetivos últimos de la agencia como son el hacer efectivo el cumplimiento generalizado de las obligaciones fiscales y la atención del contribuyente.

El estudio de las opiniones que ofrece esta investigación, centrada en el análisis de 1401 encuestas realizadas a los empleados de la administración tributaria española, nos permite obtener interesantes conclusiones. Así, sorprende que el 82,2% de los empleados considera que los resultados de la agencia son mejorables. De igual forma, el 57,1% opinan que la AEAT no está realizando todo lo posible para evitar el fraude fiscal. El 27,4% de los trabajadores culpan a la propia agencia de los altos porcentajes de fraude y no se encuentran identificados con los objetivos de la Agencia el 42,4% de los mismos. Ni siquiera conocen estos objetivos el 34,5% de los empleados. La buena imagen que pretende difundir la AEAT no está acorde con los resultados que ofrece, según opinan el 26,3% de los encuestados. Sin embargo, el 47,5% de los trabajadores consideran que la atención al contribuyente es la oportuna.

Para cada uno de los ítems se han analizado distintas variables como son el género, la edad, la antigüedad, el departamento de adscripción, la Delegación Especial y el grupo o categoría profesional. Del estudio se desprende que las que han sido significativas un mayor número de veces en el análisis de los distintos ítems planteados han sido el género de los trabajadores y el departamento al que pertenecen.

Del examen del factor género se ha concluido que los hombres encuestados estaban de acuerdo en mayor medida que las mujeres en los siguientes aspectos: identificación con los objetivos de la agencia, posibilidad de mejora de los resultados de la AEAT, culpabilidad de la agencia tributaria por el alto porcentaje de fraude fiscal y no concordancia entre la buena imagen de la administración tributaria y sus resultados.

En la misma línea, del análisis de la variable departamento se desprende que los trabajadores que mejor conocen el organigrama y los objetivos de la AEAT son los pertenecientes a los departamentos no operativos, Recursos Humanos e Informática. Están de acuerdo o totalmente de acuerdo con que es posible mejorar los resultados de la administración tributaria el 87,7% de los efectivos de Inspección Tributaria. El 61,5% de los trabajadores de Gestión Tributaria consideran que la AEAT no hace todo lo posible por luchar contra el fraude fiscal.

No se puede luchar contra el fraude fiscal sin una organización ejemplar que coordinada y con unos claros objetivos actúe de manera eficiente en el descubrimiento del hecho imponible y en la recaudación de la deuda tributaria. El personal de la AEAT está altamente preparado/cualificado, las pruebas de acceso son sumamente exigentes, pero no perciben que la organización esté estructurada adecuadamente. En definitiva, los trabajadores de la agencia ponen de manifiesto que esta organización puede hacer mucho más en la lucha contra el fraude fiscal. En 2012, los resultados recaudatorios en la prevención y lucha contra el fraude de la AEAT alcanzaron un importe total de 9.825 millones de euros. Sin embargo, el fraude fiscal en España puede alcanzar los 200.000 euros en volumen de actividad.

REFERENCIAS

- AEAT (2011). *Memoria 2011*.
- AEAT (2012). *Memoria 2012*.
- ALLINGHAM, M., & SANDMO, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- BLACK, T., BLOOMQUIST, K., EMBLOM, E., JOHNS, A., PLUMLEY, A. y STUK, E. (2012) Federal Tax Compliance Research: Tax Year 2006 Tax Gap Estimation. *IRS Research, Analysis & Statistics Working Paper*.
- CEBULA, R. (2001) Impact of income-detection technology and other factors on aggregate income tax evasion: the case of the United States. *Banca Nazionale del Lavoro Quaterly Review*, 59, 219, p. 401.
- CHANDER, P., & WILDE, L. (1992). Corruption in Tax Administration. *Journal of Public Economics*, 49(3), 333-349.
- CHU, C. Y. (1990). A Model of Income Tax Evasion with Venal Tax Officials-The Case of Taiwan. *Public Finance*, 45(3), 392-408.
- DOMÍNGUEZ, V. (2008) *The role of educational communications and ethical behavior in the 21st century tax administration*. Tesis disponible en ProQuest.
- ESCOBARI, D. (2012) Imperfect Detection of Tax Evasion in a Corrupt Tax Administration. *Public Organizational Review*, Volumen 12, p. 317-330.
- FARIA, A. y Z. YUCELIK (1995): «The Interrelationship between Tax Policy and

- Tax Administration», in *Tax Policy Handbook*, ed. by P. Shome, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- FEINSTEIN, J. S. (1991). An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection. *The Rand Journal of Economics*, 22(1), 14-35.
- GAITERO FORTES, J. (1993): «La Administración Tributaria en el marco de la organización de la Administración Pública». *Cuadernos de Formación de la Inspección de Tributos*, N° 16.
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNÁNDEZ COLLADO, C. & BAPTISTA LUCIO, P. (2003). *Metodología de Investigación*. Tercera edición. McGraw-Hill. New York.
- HMRC (2012) *Closing in on tax evasion*.
- JIMÉNEZ, A. y MARTÍNEZ-PARDO R. (2013) La economía sumergida en España. *Foro de debate de la Fundación de Estudios Financieros*. Documento de trabajo n° 4.
- JIMÉNEZ AGUILERA, J. D. y P. E. BARRILAO. (2001): «Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria». *Papeles de Economía Española*. N° 87.
- KANNIAINEN, V. y PÄÄKKÖNEN, J. (2010) Do the catholic and protestant countries differ by their tax morale? *Empirica*, 37:271-290.
- KING, S. y SHEFFRIN, S. M. (2002) Tax evasion and equity theory: and investigative approach. *International Tax and Public Finance*, 9, 505-521.
- LASZLO, G. (2003) Tax evasion and tax progressivity. *Public Finance Review*. Volumen 31, Número 2: 189-203.
- LEE, K. (2001). Tax Evasion and Self-insurance. *Journal of Public Economics*, 81(1), 73-81.
- MALKAWI, B. H. y HALOUSH, H. A. (2008) The case of income tax evasion in Jordan: symptoms and solutions. *Journal of Financial Crime*. Volumen 15, Número 3, p. 282-294.
- MATSAGANIS, M., LEVENTI, C. y FLEVOTOMOU, M (2012) the crisis and tax evasion in Greece: what are the distributional implications? *CESifo Forum* 13. 2.
- McGEE, R. W. (2009) Views toward tax evasion: A comparative study of Moldova and Romania. *SSRN Working Paper Series*: Rochester.
- McGEE, R. W. y COHN, G. M (2007) The ethics of tax evasion: empirical studies of Jewish opinion. *Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies*, Volume 12, Number 1.
- ONRUBIA, J. (2010): «Reflexiones sobre la eficacia de la Administración tributaria y la complejidad de los sistemas fiscales». *Papeles de Economía Española* N° 125/126. Pág. 349.
- PRIETO RODRÍGUEZ, J., SANZO PÉREZ, M. J. y SUÁREZ PANDIELLO, J. (2006) Análisis económico de la actitud hacia el fraude fiscal en España. *Hacienda Pública Española*, *Revista de Economía Pública*, 177-(2/2006): 107-128.

- ROSS, M. y MCGEE, R. W. (2012) Education level and ethical attitude toward tax evasion: a six-country study. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, Volumen 15, Número 2, p. 93-138.
- RUBIO J. J. (2010): «La influencia de la academia en las reformas tributarias: una síntesis». *Papeles de Economía Española* n° 125/126, pág. 64.
- SANYAL, A., GANG, I. N. y GOSWAMI, O. (2000) Corruption, tax evasion and the Laffer curve. *Public Choice*, 105, 1-2.
- TORGLER, B. (2003), Does culture matter? Tax morale in east-west-german comparison, *FinanzArchiv*, 59: 504-528.
- VASINA, P. A. (2003). Optimal Tax Enforcement with Imperfect Tax Payers and Inspectors. *Computational Mathematics and Modeling*, 14(3), 309-318.