



---

**Universidad de Valladolid**

**Facultad de Ciencias Económicas  
y Empresariales**

**Trabajo de Fin de Grado**

**Grado en Administración y Dirección  
de Empresas**

**El fraude fiscal en España y en la  
UE. Una aproximación a la cuantía  
de fraude fiscal en el Impuesto  
Sobre el Valor Añadido**

Presentado por:

***M<sup>a</sup> Estefanía Pérez Fernández***

Tutelado por:

***M<sup>a</sup> José Prieto Jano***

*Valladolid, 18 de julio de 2019*

## ÍNDICE DE CONTENIDO

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>6</b>
1.1. Justificación e interés del tema objeto de estudio.....	6
1.2. Objetivos.....	7
1.3. Metodología.....	7
<b>2. MARCO TEÓRICO</b> .....	<b>8</b>
2.1. Fraude fiscal en la recaudación tributaria.....	8
2.1.1. Análisis cuantitativo .....	9
2.1.2. Análisis cualitativo .....	11
2.2. Impuesto sobre el valor añadido .....	13
2.2.1. Marco legal .....	13
2.2.2. Naturaleza y funcionamiento .....	13
2.2.3. Tributación de las adquisiciones intracomunitarias.....	15
<b>3. EL FRAUDE FISCAL EN EL IVA. MODALIDADES</b> .....	<b>16</b>
3.1. Modalidades activas y omisivas de fraude que inciden en el IVA repercutido. Falta total o parcial de declaración y presentación de declaración falseada .....	17
3.2. Modalidad de incremento ficticio del IVA soportado. Facturas falsas. ....	17
3.3. Fraude en las operaciones intracomunitarias .....	18
3.3.1. Fraude de adquisiciones.....	18
3.3.2. Fraude de entregas .....	19
3.3.3. Fraude carrusel.....	20
3.4. Fraude en los regímenes especiales del IVA.....	21
3.4.1. Fraude fiscal en las entregas de oro.....	22
3.4.2. Fraude en la entrega de materiales de recuperación .....	22
<b>4. CUANTIFICACIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN EL IVA EN ESPAÑA ENTRE LOS AÑOS 1997 Y 2016</b> .....	<b>22</b>
4.1. Metodología y fuentes para la estimación del Índice de Fraude en el IVA.....	23
4.2. Estimación del Índice de Fraude en el IVA .....	24
4.2.1. Determinación de la Base Imponible Teórica (BIT) .....	25
4.2.2. Ajuste de la BIT según un criterio territorial .....	27
4.2.3. Cálculo de la recaudación teórica.....	27
4.3.4. Cálculo del Índice de Fraude Fiscal en el IVA .....	28
4.2.5. Errores en la estimación .....	29
4.3. Análisis de los datos obtenidos .....	29
4.4. Sociología tributaria.....	31
4.4.1. El tipo impositivo.....	31
4.4.2. La renta disponible después de impuestos (RND).....	31
4.4.3. Una administración fraudulenta. ....	32
<b>5. CONCLUSIONES</b> .....	<b>32</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>34</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>36</b>

## ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 2.1. Factores que orientan al individuo hacia una conducta defraudatoria.....	11
Cuadro 2.2. Porcentaje de menciones de las principales causas del fraude fiscal.....	12
Cuadro 4.1. Partidas de “Gasto en consumo final de los hogares” sujetas al IVA .....	26

## INDICE DE FIGURAS

Figura 3.1. Ejemplo de fraude de adquisición.....	19
Figura 3.2. Ejemplo de fraude de entregas.....	19
Figura 3.3. Ejemplo de fraude carrusel.....	20

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 4.1. Tipos impositivos vigentes en cada período impositivo.....	27
Tabla 4.2. Análisis comparativo entre la Recaudación Teórica y la Recaudación Real. Índice de Fraude Fiscal en el IVA. Pérdida patrimonial derivada de la evasión del IVA. 1997-2016 (millones de euros).....	28
Tabla 0.1. Consumo de los hogares entre 1997 y 2016 según la clasificación de los gastos en consumo final de los hogares por finalidad (coicop) a precios corrientes (millones de euros)...	36
Tabla 0.2. Gasto final en consumo de las AAPP y FBKF en los hogares y las AAPP entre 1997 y 2016 (millones de euros).....	41
Tabla 0.3. Porcentaje de participación de Canarias, Ceuta y Melilla en el PIB nacional entre 1997 y 2016 (millones de euros).....	42
Tabla 0.4. BIT ajustada para el período entre 1997 y 2016 (millones de euros).....	43
Tabla 0.5. Recaudación teórica entre 1997 y 2016 (millones de euros) .....	44
(millones de euros) .....	45

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1. Comparativa temporal entre la recaudación teórica y la recaudación real. 1997-2016.....	30
Gráfico 4.2. Evolución del Índice de Fraude Fiscal en el IVA. 1997-2016.....	30
Gráfico 0.1. Evolución del PIB a precios de mercado entre 1997 y 2016 .....	42
Gráfico 0.2. Evolución de la RND entre 2007 y 2017 .....	42

## ABREVIATURAS

- AAPP Administraciones Públicas
- BIT Base Imponible Teórica
- CE Comunidades Europeas
- CIS Centro de Investigaciones Sociológicas
- CP Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
- FBKF Formación bruta de capital fijo
- FFCCSE Fuerzas y Cuerpo de Seguridad del Estado
- FMI Fondo Monetario Internacional
- HP Hacienda Pública
- IEF Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
- INE Instituto Nacional de Estadística
- IRPF Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
- IS Impuesto de Sociedades
- IVA Impuesto sobre el Valor Añadido
- LGT Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- LIVA Ley 37/1992, 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
- LO Ley Orgánica
- OLAF Oficina Europea de Lucha contra el Fraude
- PGE Presupuestos Generales del Estado
- RND Renta Nacional Disponible
- ROI Registro de Operaciones Intracomunitarias
- SEC Sistema Europeo de Cuentas
- ST Sentencia
- STAP Sentencia de la Audiencia Provincial
- STS Sentencia del Tribunal Supremo
- UE Unión Europea
- VAT *Value-added tax*<sup>1</sup>
- VIES Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA

---

<sup>1</sup> Traducción: Impuesto sobre el Valor Añadido

## **RESUMEN**

El fraude fiscal es un problema económico que perjudica la estabilidad presupuestaria de los países. El IVA es el segundo impuesto más importante para la Hacienda Pública española y de su cifra de recaudación depende la gestión de servicios públicos esenciales. En el presente trabajo se define el fraude fiscal en el ámbito del IVA y las modalidades de fraude que son más frecuentes en la práctica fiscal. También se desarrollan los motivos/causas que conducen al contribuyente a evadir el pago del impuesto. A continuación, se realiza una estimación del Índice de Fraude Fiscal en el IVA en España para el período comprendido entre el año 1997 y 2016. Y por último, se plantean los aspectos clave para que los planes antifraude sean eficientes.

**PALABRAS CLAVE:** IVA, fraude fiscal, Índice de Fraude Fiscal en el IVA, políticas antifraude.

**CÓDIGO JEL:** H26, H71, C82

## **ABSTRACT**

Fiscal fraud is an economic problem that damages the budgetary stability of countries. VAT is the second most important tax for the Spanish Public Sector and the management of public services depends on its collection figure. This paper defines VAT tax fraud and the types of fraud that are carried out in practice. The causes that lead the taxpayer to evade payment of the tax are also developed. The following is an estimate of the Tax Fraud Index of VAT in Spain between 1997 and 2016. Finally, the key aspects for efficient anti-fraud plans are discussed.

**KEY WORDS:** VAT, fiscal fraud, Index of Tax Fraud in VAT, anti-fraud policies

**JEL CODES:** H26, H71, C82

## 1. INTRODUCCIÓN

“El fraude y la evasión fiscal limitan las capacidad de los países de obtener ingresos y realizar sus políticas económicas” (Consejo Europeo, 2013). Tras una época de recesión económica, donde los presupuestos estatales, locales y autonómicos carecían de ingresos suficientes para afrontar el gasto, la lucha contra el fraude fiscal y el saneamiento presupuestario se ha convertido pilares fundamentales de la política económica. El presente Trabajo de Fin de Grado pretende un análisis sobre este problema estructural.

### 1.1. Justificación e interés del tema objeto de estudio

Para conseguir un programa antifraude eficiente que evite la comisión de la conducta defraudatoria es necesario un exhaustivo análisis del marco social en el que se desarrolla dicha conducta, los mecanismos y la cuantía de fraude a la que se enfrentan las autoridades.

Reino Unido y Bélgica son los Estados miembros pioneros en la elaboración de informes estimatorios del fraude fiscal; y la Comisión Europea anualmente publica una estimación muy completa sobre el fraude fiscal en diferentes tributos en todos los Estados miembros. Sin embargo, en las AAPP españolas no se han registrado datos relativos a la pérdida patrimonial que supone el fraude en la recaudación tributaria.

Por ello, este Trabajo de Fin de Grado contiene un estudio tanto cuantitativo y cualitativo del fraude fiscal en la recaudación tributaria, concretamente en el IVA. La elección del tema se justifica principalmente por dos motivos:

- En primer lugar, un estudio que aborde el fraude desde una perspectiva cuantitativa y también motivacional o cualitativa, favorece a la creación de políticas económicas y de planificación estratégica para la lucha contra el fraude fiscal dotada de mayor efectividad.
- En segundo lugar, el IVA representa aproximadamente un tercio<sup>2</sup> de los ingresos estatales obtenidos por la vía recaudatoria y, junto al IRPF, es el impuesto más importante para la Agencia Tributaria.

---

<sup>2</sup> Según el Informe Anual de Recaudación Tributaria del año 2018, la recaudación tributaria total alcanzó los 208.685 millones de euros y, se recaudaron 70.177 millones de euros en concepto de IVA; lo que supone un 33,63% de la recaudación total.

La materia del trabajo se enmarca en el Grado de Administración y Dirección de empresas, concretamente, en las asignaturas de Régimen Fiscal de la Empresa I y II donde se estudian impuestos por el IRPF, el IVA y el IS.

## **1.2. Objetivos**

El objetivo principal que se pretende alcanzar con el análisis de este Trabajo de Fin de Grado es obtener una aproximación del nivel de evasión fiscal en el IVA en España, para ello será necesario alcanzar previamente los siguientes objetivos secundarios:

- Definir el concepto de fraude fiscal
- Conocer las diferentes modalidades de fraude en el IVA, apoyando las explicaciones en ejemplos ficticios y también reales.
- Analizar las motivaciones de los contribuyentes para defraudar y, a la vez profundizar en los factores sociológicos que inciden en el fraude fiscal.

## **1.3. Metodología**

El Trabajo de Fin de Grado se divide en dos bloques temáticos conectados pero, las metodologías empleadas para la redacción de cada uno de ellos es diferente.

En primer lugar, se crea un marco conceptual sobre el fraude fiscal y sobre el impuesto objeto de análisis, para lo que resulta necesario un estudio previo de la ley que lo regula, la LIVA. Junto a ello se ofrece, un análisis descriptivo de las diversas clasificaciones y modalidades de fraude en la recaudación del IVA a partir de artículos y manuales propios de este área de estudio.

Y en segundo lugar, en el trabajo se realiza una estimación del Índice de Fraude Fiscal generado por el impago del IVA, siguiendo para ello el estudio realizado por Pulido Alba (2014) en relación con este tema, que se desarrollará más adelante en el epígrafe número 4 destinado a tal fin. Los datos económicos de los que parte la estimación han sido obtenidos de la base de datos del INE (2016). Los resultados obtenidos, se analizarán económicamente

y se pretenden justificar las cifras alcanzadas en base a argumentos de tipo económico, político-institucional o psicológico.

## **2. MARCO TEÓRICO**

Con carácter previo a la redacción de los objetivos es preciso crear un marco conceptual definiendo el fenómeno fraude fiscal en la recaudación tributaria y, el funcionamiento del IVA como el Impuesto del estudio. El orden sucesivo de ambos apartados pretende ofrecer una visión que abarca desde los conceptos generales hasta el tema específico que es el fraude fiscal en el IVA.

### **2.1. Fraude fiscal en la recaudación tributaria**

El Consejo de la UE define el fraude fiscal como “los actos u omisiones intencionados<sup>3</sup>, entre ellos y como mínimo, a las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen perjuicio al presupuesto de las comunidades o a los presupuestos administrados por éstas o en nombre de éstas que supongan desvío, retención abusiva y aplicación indebida de fondos, por un lado, y disminución abusiva de ingresos, por otro” (Consejo de la UE 94/C 355/02, 1994: punto 7 apartado a).

En la misma línea que el Consejo de la UE, el art. 305 del CP tipifica el delito contra la Hacienda Pública o delito fiscal como, aquel tipo delictivo que consiste en la defraudación dolosa a la HP acreedora mediante tres tipos de conductas<sup>4</sup>:

- Evasión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.
- La obtención indebida de devoluciones.
- Disfrute indebido de beneficios fiscales.

---

<sup>3</sup> La Comisión también entiende pertinente que se incluyan las acciones u omisiones cometidas mediante negligencia grave.

<sup>4</sup> Para que la actividad delictiva (en cualquiera de las tres modalidades) sea considerada como un delito fiscal, la cantidad defraudada a la Hacienda competente debe exceder los 120.000 euros según el artículo 305 CP.

En definitiva, el fraude fiscal es un concepto económico muy amplio que se subdivide en dos modelos de actuación diferenciados por el Consejo de la UE en la anterior definición: elusión fiscal y evasión fiscal. La elusión fiscal pretende el pago de la menor cifra de impuesto gracias al aprovechamiento de lagunas legales existentes en la legislación tributaria aplicable<sup>5</sup>. En cambio, la evasión fiscal tiene por objetivo evitar el pago de la cuantía total o parcial del impuesto mediante prácticas ilegales<sup>6</sup>.

Ya que la elusión fiscal no conlleva consecuencias penales, la modalidad de fraude que se emplea en este estudio será la referida a la evasión fiscal.

Una vez definido el fraude fiscal se profundizará en la materia con un análisis cuantitativo y cualitativo de las actuaciones evasivas de los contribuyentes.

- El análisis cuantitativo o de estimación del Índice de Fraude.
- El análisis cualitativo, donde se estudian los factores que intervienen en la decisión de defraudar por parte del obligado tributario.

### **2.1.1. Análisis cuantitativo**

Los métodos empleados para el cálculo de la cuantía defraudada se clasifican entre directos e indirectos en función de la naturaleza pública o privada de quienes realizan el estudio.

La metodología directa, usada por las Agencias Tributarias, consiste en la comparación de las declaraciones de los contribuyentes y, los datos obtenidos en auditorías e inspecciones públicas realizadas a una muestra de la población. Dentro del método directo, la doctrina económico-tributaria ha desarrollado una serie de modelos de estimación del fraude en el IVA que, el Departamento de Finanzas Públicas del FMI (2017) clasifica como métodos descendentes, ascendentes y, técnicas econométricas.

- Método descendente. Compara la recaudación real y la recaudación potencial estimada y, la brecha tributaria constituye la diferencia entre ambas. La estimación de la recaudación potencial se efectúa mediante técnicas estadísticas como las que a continuación se enumeran:

---

<sup>5</sup> Por ejemplo, las empresas con domicilio fiscal en un Estado con un IS más bajo o, el aprovechamiento de los Tratados de doble imposición.

<sup>6</sup> Por ejemplo, la domiciliación de sociedades en paraísos fiscales o el uso de testaferros.

- El IVA potencial se puede calcular a partir de los valores de la demanda final ajustada a nivel nacional y obtenida de encuestas al consumo de los hogares<sup>7</sup>.
- Mediante el uso de la Contabilidad Nacional.
- Cálculo del volumen de economía sumergida desde un enfoque monetario, basado en el *currency demand approach* empleada por Schneider (2015) y, Mauleón Torres y Sardá Pons (1997) en sus respectivos estudios. Esta metodología parte de la idea de que las transacciones dentro de la economía sumergida se realizan en efectivo o bien mediante depósitos a la vista. La diferencia entre el dinero en circulación y la demanda de dinero de la “economía legal” determina la demanda de dinero en efectivo de la economía sumergida.
- Estimación del fraude en el IVA a partir de un Modelo de Equilibrio General Aplicado, conocido como MEGA. Se crea un modelo estático basado en una economía abierta dividida en 21 sectores productivos con un bien de consumo por cada sector (Bajo Rubio y Gómez Gómez-Plana, 2005).
- Modelo RA-GAP empleado por el FMI (2017: 5), utiliza datos estadísticos para estimar el valor del ingreso potencial de referencia y datos de la administración tributaria para determinar el valor del ingreso efectivo. La diferencia entre ambas es la brecha tributaria.
- Método ascendente. Emplea la técnica de encuestación a los hogares, no sólo para estimar la cuantía de impuesto evadido, sino también, determinar el comportamiento específico de los contribuyentes y el riesgo de incumplimiento. A partir de la información cualitativa obtenida se interpretan los datos obtenidos mediante métodos descendentes.
- Técnicas econométricas. El análisis de frontera y las series de tiempo, son las técnicas más recurridas para la estimación de las pérdidas de ingresos de las Administraciones tributarias. El FMI no recomienda su uso para la estimación de la brecha tributaria, sino para estudios más

---

<sup>7</sup> La crítica a este modelo son los errores de medición que pueden surgir de las encuestas: errores generados por los entrevistados o los encuestadores, errores en el cuestionario, errores en el sistema de recogida de datos y la situación de la entrevista y, errores en el tratamiento de los datos.

generales sobre la eficiencia tributaria de una Administración o un modelo de recaudación.

### 2.1.2. Análisis cualitativo

Los factores causales que intervienen en la decisión de defraudar por parte de los contribuyentes se enuncian en el Cuadro 2.1 que, se clasifican en causas económicas, psicológicas, institucionales y socio-políticas.

**Cuadro 2.1. Factores que orientan al individuo hacia una conducta defraudatoria**

<b>Causas económicas</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- La presión fiscal.</li> <li>- La renta disponible después de impuestos<sup>8</sup>.</li> <li>- La situación económica en el hogar y en el Estado.</li> <li>- Percepción de los contribuyentes del beneficio que obtienen del Estado (servicios públicos), que son financiados mediante el gasto público que, a su vez, ellos mismos financian mediante el pago del elenco impositivo.<sup>9</sup></li> </ul>
<b>Causas psicológicas:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Actitud del contribuyente frente al Estado<sup>10</sup></li> <li>- “Ocultas compensaciones” respecto a un trato injusto del sistema</li> <li>- El comportamiento de otros ciudadanos</li> </ul>
<b>Causas institucionales, jurídicas y organizativas<sup>11</sup>:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Existencia una administración fraudulenta</li> <li>- Ineficacia en la gestión de los recursos</li> <li>- Complejidad, inflexibilidad y exceso de la legislación tributaria</li> <li>- Exceso de medidas de represión y sanciones</li> </ul>
<b>Causas socio-políticas:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grado de aceptación de la política fiscal y de gasto público por los contribuyentes</li> <li>- Situación de derechos y garantías particulares</li> <li>- Grado de madurez social y valoración individual de la solidaridad<sup>12</sup></li> </ul>

Fuente: *Encabo Rodríguez, I (2001). Valoración del fraude fiscal en España: balance de una década. Papeles de Economía Española, 87, pág. 145*

<sup>8</sup> Modelo de Allingham y Sandmo (1972)

<sup>9</sup> Teoría de la equidad. Schmolders (1970)

<sup>10</sup> Teoría de la confianza. Levi (1998)

<sup>11</sup> Teoría del desplazamiento de la motivación. Frey (1997)

<sup>12</sup> Teoría de la moral fiscal. Andreoni et al (1998)

Para la sociedad, según un estudio de opinión del IEF (2015: 37) las principales causas que conducen al comportamiento defraudatorio son las causas psicológicas, seguidas de causas económicas e institucionales según el Cuadro 2.2. En resumen, la evasión fiscal es el resultado de una decisión individual influenciada principalmente por causas psicológicas, económicas e pero, con matices colectivos porque el individuo puede repetir el comportamiento de otros defraudadores. Sin olvidar que ese comportamiento también depende de la relación entre el contribuyente y la Administración y, el grado de aceptación del fraude en la sociedad.

**Cuadro 2.2. Porcentaje de menciones de las principales causas del fraude fiscal**

	Menciones (%)
<b>Causas económicas</b>	
- “Los actuales impuestos son excesivos”	14,4%
- “A veces hay que trampear un poco para salir”	6,5%
- “Los servicios y prestaciones no se adecuan a lo que se paga”	5,6%
<b>Causas psicológicas</b>	
- “Por falta de honradez y conciencia cívica”	25,8%
- “Los que más defraudan están impunes”	31,7%
<b>Causas institucionales, jurídicas y, organizativas</b>	
- “La lucha contra el fraude no es eficaz”	14,9%

Fuente: Instituto de Estudios Fiscales. Área de Sociología Tributaria (2015) *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015*. Documento nº 25/2016. Pág 37

Además, Prieto Jano (1995: 148-149) apunta que, las personas poseen problemas intrínsecos hacia los impuestos que les impide equiparar el fraude fiscal en la recaudación con otros tipos de fraudes a los que consideran más severos o más graves socialmente.

Finalmente, la cuantía que el individuo está dispuesto a defraudar también depende de factores como la utilidad que le reporta la cantidad evadida, el coste indirecto del cumplimiento de la obligación tributaria, las

probabilidades de ser investigado por la Agencia Tributaria, las sanciones derivadas del incumplimiento y/o, la aversión al riesgo del contribuyente.

## **2.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

Para asimilar el posterior contenido del trabajo es necesario conocer el marco legislativo del IVA, su contenido y funcionamiento y, sobre todo la vinculación del impuesto con la UE.

### **2.2.1. Marco legal**

Entre 1991 y 1992 el Consejo de las CE aprobó un elenco legislativo para la creación de un Mercado interior comunitario. Para favorecer la libertad de tránsito de productos y servicios entre los Estados miembro de la UE era necesaria la supresión de las fronteras fiscales y, la armonización legislativa del IVA<sup>13</sup>, entre otros tributos. La normativa europea originaria fue derogada y refundida por la actual Directiva 2006/112/CE, de 18 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. En España, es aplicable la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, vigente desde 1993, reformadas tras la Directiva 2006/112/CE.

### **2.2.2. Naturaleza y funcionamiento**

El IVA es un tributo de naturaleza indirecta y plurifásico que grava el consumo final de bienes y servicios en el marco de una actividad empresarial y/o profesional desarrollada en territorio español. El objeto del gravamen es el valor añadido, es decir, el valor que se incorpora al producto o servicio en cada una de las fases de la cadena de producción y comercialización de la cadena.

El consumidor final no es el único obligado tributario que interviene sino que, los empresarios o profesionales que participan en la cadena de valor del producto o servicio también estarán obligados a soportar el impuesto. Para evitar el exceso de tributación sobre un bien o servicio y que, ello suponga el

---

<sup>13</sup> Para la armonización del IVA en la UE fue aprobada la siguiente normativa: Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario; Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y; Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias.

encarecimiento del producto, la norma establece que solo se grave el valor incorporado en cada una de las fases.

Para ello, el sujeto pasivo tributario (empresario) cuenta con un mecanismo de deducciones que consiste en el ingreso a la Agencia Tributaria competente la diferencia entre el IVA repercutido a los clientes y, el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios en su condición de empresario o profesional como se muestra en el Cuadro 1.3. El requisito formal exigido para la constatación del derecho a la deducción del impuesto es, la existencia de una factura emitida por el proveedor y, donde se haga constar la cuantía del impuesto repercutido.

**Cuadro 1.3. Esquema de funcionamiento del IVA**

+ IVA Repercutido (Devengado) - IVA Soportado (Deducible)
<b>+/- Ingreso/Compensación-Devolución</b>

Fuente: Elaboración propia

Según la jurisprudencia, “la singularidad del IVA se encuentra (...) en que lo que el Estado cobra al empresario proveedor lo devuelve al empresario adquirente de los bienes y servicios y, en este proceso, el Estado, de ordinario, es un recaudador neto” (STAP de Zaragoza 380/2005).

El art. 1 de la LIVA enumera los tres hechos impositivos sometidos al impuesto:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo habitual de una actividad empresarial o profesional (art. 4 LIVA).
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes que, suponen la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales en una transacción económica donde intervienen empresarios y/o profesionales de dos Estados miembros diferentes (art. 15 LIVA). En cambio, las entregas intracomunitarias definidas en el art. 8 de la LIVA no se consideran hecho imponible del IVA.

- Las importaciones de bienes implican la entrada de bienes a un Estado miembro procedentes bien, de un tercer Estado ajeno al TFUE o bien, de territorios no comunitarios<sup>14</sup> a efectos de la normativa comunitaria. En el caso de España son considerados como territorios no comunitarios las Islas Canarias, Ceuta y Melilla (art. 15 LIVA).

### **2.2.3. Tributación de las adquisiciones intracomunitarias**

Mientras las operaciones interiores efectuadas por empresarios o profesionales dentro del Estado miembro se gravan mediante el criterio del país de origen; las operaciones intracomunitarias poseen un régimen de tributación en destino. La secuencia de operaciones relativas a la tributación en destino es la siguiente:

- 1º. El operador (empresario o profesional) que realiza la entrega, no está obligado a repercutir el IVA al cliente (cuando este tenga la condición de empresario o profesional), quedando la operación exenta en origen.
- 2º. El adquirente se considera gravado por el IVA siguiendo el régimen de tributación en destino. Para este operador, la operación debe contabilizarse de forma simultánea como IVA soportado e IVA repercutido. En el caso español, se deberá cumplimentar el Modelo 349 en la Agencia Tributaria, relativo a la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- 3º. El operador final procederá a la venta de los productos o prestación de servicios a un nuevo cliente en ese mismo Estado miembro, considerándose como una entrega de bienes o servicios interiores y, repercutiendo el impuesto al adquirente

La normativa comunitaria exige como requisito para operar en el tráfico el registro de ambos empresarios y/o profesionales en el ROI y en el censo VIES, donde se les proporcionará un número de operador comunitario. De lo contrario, la operación deberá tributar en el Estado miembro de origen.

---

<sup>14</sup> Según el art. 6 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: "La presente Directiva no se aplicará a los siguientes territorios: Montes Athos, Islas Canarias, Departamentos franceses de ultramar, Islas Åland, Islas del Canal, Isla de Helgoland, territorio de Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia y, las aguas italianas del lago de Lugano.

A este respecto, Moreno Valero (2011) considera que, las operaciones interiores sí están sujetas al impuesto, mientras que, las entregas intracomunitarias en realidad están exentas de IVA porque el empresario o profesional que adquiere los bienes no carga con el IVA y los productos circulan libres del impuesto. Por ello, el régimen impositivo especial de las operaciones intracomunitarias favorece la existencia de fraude fiscal del IVA.

### **3. EL FRAUDE FISCAL EN EL IVA. MODALIDADES**

En este apartado se enumeran y describen las diversas modalidades de fraude fiscal en el ámbito de la recaudación tributaria del IVA.

El fraude en el IVA genera un problema a nivel empresarial pues aquellas sociedades que no hacen efectivas sus obligaciones tributarias compiten en el mercado con precios mucho más reducidos que sus competidores “legales”, es decir, aquellas empresas que sí cumplen, al no haber tenido que incluir en sus precios el importe del IVA repercutido.

La primera clasificación que se puede realizar diferencia aquellas modalidades de fraude llevadas a cabo por una empresa con carácter individual y, las actividades defraudatorias ejecutadas por tramas organizadas en las que interactúan dos o más sociedades. En palabras de Gayá y Arjalquer (2007) “se considera que existe una trama organizada de fraude de IVA cuando se interponen sociedades que repercuten cuotas de IVA a otros obligados tributarios, con la finalidad de generar en sus destinatarios un derechos aparente de deducción, pero sin que exista ninguna pretensión por parte de quienes efectúan la repercusión, de llevar a cabo el ingreso correspondiente a ese IVA repercutido, a favor de la Administración tributaria correspondiente”.

A continuación, se desarrollan una segunda clasificación de modalidades siguiendo la clasificación de Alonso González (2008): modalidad activa, omisiva, sobre el IVA repercutido y fraude en las operaciones intracomunitarias.

### **3.1. Modalidades activas y omisivas de fraude que inciden en el IVA repercutido. Falta total o parcial de declaración y presentación de declaración falseada**

En la modalidad omisiva hay ausencia de declaración o autoliquidación del IVA (Modelo 303<sup>15</sup>). El sujeto pasivo del impuesto repercute el impuesto mediante factura al sujeto activo que, simultáneamente hace efectivo el pago tanto del producto como del impuesto. Sin embargo, el vendedor no declara el IVA repercutido por la operación comercial, incrementando su tesorería por la cuantía de IVA repercutido y no liquidado.

Mientras que, en la modalidad activa de evasión, la declaración de datos en el Modelo 303 es falsa, es decir, se ocultan o distorsionan datos de la actividad económica, reduciendo la cantidad de impuesto a ingresar en la HP según el esquema del Cuadro 1.3. La STS 498/2006 expone la siguiente técnica de ocultación de esta información: empleo de un programa informático que permite a la empresa la llevanza de una doble facturación a través de claves de seguridad; de tal manera que, no se registran todas las operaciones. El propio programa informático separa las operaciones en las que se cobraba el IVA y se declaraba ante la HP, de aquellas otras en las que repercutiendo el IVA luego no era declarado debidamente.

### **3.2. Modalidad de incremento ficticio del IVA soportado. Facturas falsas.**

La conducta defraudatoria consiste en la disminución del importe a pagar a la Agencia Tributaria competente, mediante el incremento ficticio del IVA soportado. Para llevar a cabo el fraude, el sujeto pasivo del tributo, emplea facturas falsas que justifican las cifras declaradas. De este modo, el sujeto no solo incurre en un delito fiscal sino también en un delito de falsedad de documentos privados<sup>16</sup>.

Según la normativa del IVA, “únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción, la factura originaria expedida por quien realiza la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta,

---

<sup>15</sup> El Modelo 303 del IVA relativo a la Autoliquidación. Para más información acudir a la web de la Agencia Tributaria española

<sup>16</sup> Los delitos de falsedad de documentos privados se regulan en los arts. 395 y 396 del CP.

por un cliente o por un tercero” (art. 97 LIVA). El resto de documentos que no se acojan a esta definición serán considerados como facturas falsas o falseadas<sup>17</sup>.

### **3.3. Fraude en las operaciones intracomunitarias**

La Instrucción 3/2007 considera que existen dos modalidades delictivas de fraude del IVA en el marco intracomunitario: el fraude básico<sup>18</sup> y el fraude carrusel. Y dentro del fraude básico, Gil de Campo y Mellado Benavente (2007) diferencian el fraude de adquisiciones y el fraude de entregas de bienes.

#### **3.3.1. Fraude de adquisiciones**

El *modus operandi* se muestra esquemáticamente en la Figura 3.1 donde, se observa que esta trama fraudulenta comienza con la venta de mercancías a la empresa B con domicilio social en una Estado miembro diferente a la vendedora (Empresa A) y, que es considerada como *missing trader* o trucha<sup>19</sup>. Por su parte, la empresa C adquiere las mercancías de la empresa B, sin pagar el IVA por la operación interior. La empresa C generalmente es el distribuidor final del producto al consumidor final, al que repercute el IVA correspondiente por la venta. Sin embargo, la empresa C ha obtenido previamente una ventaja ilícita al adquirir la mercancía a un precio más barato en comparación con otros proveedores que sí han hecho frente al pago del tributo.

Por su parte, la sociedad trucha (empresa B) no presenta la autoliquidación pertinente del IVA soportado por la adquisición intracomunitaria a la Empresa A, ni el IVA repercutido por la venta a la Empresa C. Cuando la Administración Tributaria competente se dirige a la sociedad trucha para exigir el pago del gravamen, esta desaparece y transmite los bienes a la sociedad *broker* o mayorista emitiendo una factura donde se repercute el IVA correspondiente a una operación interior.

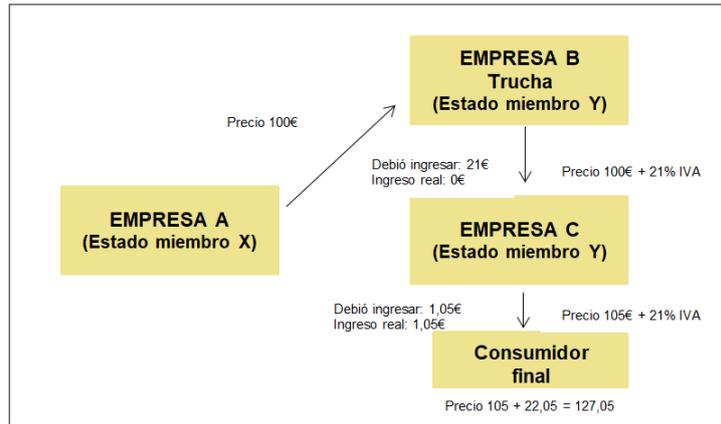
---

<sup>17</sup> La doctrina tributaria distingue entre “facturas falsas” y “facturas falseadas”. Las facturas falsas son documentos que carecen de veracidad porque recogen hechos y sucesos que no han ocurrido. Mientras que, en las facturas falseadas, el supuesto de hecho se ha producido pero existe un error en la firma, la fecha o la importe.

<sup>18</sup> Gil de Campo y Mellado Benavente (2007) diferencian dentro del fraude básico: el fraude de adquisiciones y el fraude de entregas de bienes.

<sup>19</sup> El término “trucha” proviene de la jerga argentina Lunfardo y, significa falso, mentiroso.

**Figura 3.1. Ejemplo de fraude de adquisición**

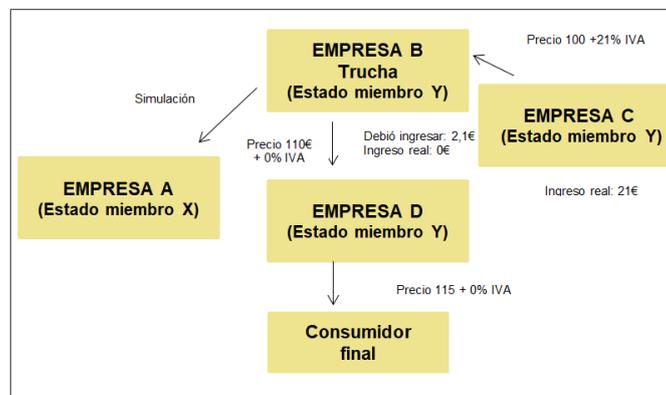


Fuente: Gil de Campo, M; Mellado Benavente, F. M. (2007) *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*. Valencia. Ed. Ciss Praxis. Pág. 82

### 3.3.2. Fraude de entregas

En esta segunda modalidad esquematizada en la Figura 3.2, la sociedad C simula la entrega intracomunitaria de mercancías (exenta del pago del IVA), cuando realmente es una operación interior.

**Figura 3.2. Ejemplo de fraude de entregas**



Fuente: Gil de Campo, M; Mellado Benavente, F. M. (2007) *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*. Valencia. Ed. CissPraxis. Pág. 87

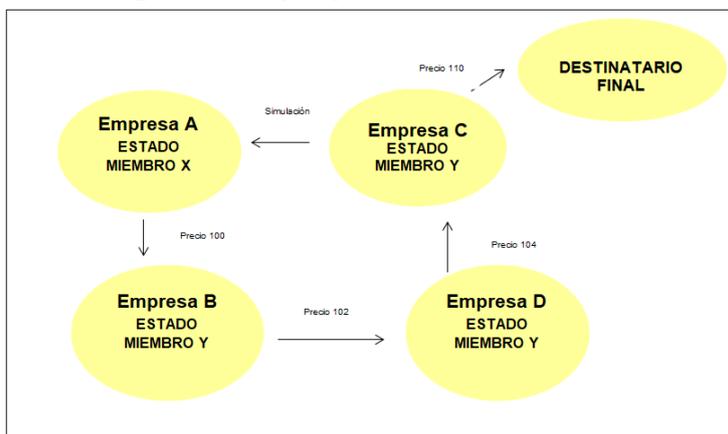
La empresa C vende mercancías a la empresa B (del mismo Estado miembro) repercutiendo el porcentaje de IVA correspondiente por la operación. A continuación, la sociedad B simula una entrega intracomunitaria de bienes a la sociedad A (con domicilio en otro Estado miembro); aunque la operación

real de entrega de esos bienes se hace a otra sociedad D del mismo Estado miembro, quien a su vez comercializará sus productos al consumidor final.

### 3.3.3. Fraude carrusel

El fraude carrusel es más sofisticado que los anteriores pues interviene un mayor número de sociedades pantalla y, también la cifra de evadida es superior. El fraude representado en la Figura 3.3 recibe el nombre de “carrusel”, porque el esquema operativo es siempre el mismo: se crea la ilusión de que los bienes se suministran a un Estado miembro y, posteriormente regresan al Estado del que partieron las operaciones de suministro.

**Figura 3.3. Ejemplo de fraude carrusel**



Fuente: Gil de Campo, M; Mellado Benavente, F. M. (2007) *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*. Valencia. Ed. CissPraxis. Pág. 89

En esta modalidad el fraude comienza cuando la sociedad trucha B adquiere una serie de bienes procedentes de la sociedad conductora<sup>20</sup> (empresa A) en el marco de una entrega intracomunitaria de bienes, exenta de IVA. Por otra parte, la empresa C simula una entrega intracomunitaria a la sociedad A (en el Estado miembro X) que, aun estando exenta del pago del IVA, le permite a la sociedad C solicitar la devolución del IVA soportado por la adquisición de las mercancías a B.

Entre las empresas B y C, generalmente se establecen una o varias empresas pantalla o *buffer* con funciones de intermediación entre la sociedad

<sup>20</sup> También denominada *conduit company* en la doctrina anglosajona

trucha y el distribuidor final. Para ocultar la trama, las sociedades pantalla cumplen con las obligaciones tributarias de presentar la autoliquidación del IVA y, de este modo, dificultan las investigaciones de la autoridad competente que conecten a los dos núcleos de la trama (A y B). Con ello se pretende distorsionar los patrones comerciales y dificultar así las investigaciones de las Administraciones Tributarias porque presentan la declaración. En general, las sociedades pantalla se crean como sociedades limitadas unipersonales y con administrador único denominado *strawman*<sup>21</sup> porque no cumple con funciones reales de dirección de una empresa. Al igual que las sociedades truchas, carecen de activos tangibles e intangibles para desempeñar una actividad económica y de comercialización.

En el fraude carrusel documental, el esquema operativo descrito en la Figura 3.3 no se ejecuta en la práctica, es decir, no se entregan realmente las mercancías; sino que, se simula la circulación de bienes entre Estados miembros mediante la emisión de facturas falsas.

### **3.4. Fraude en los regímenes especiales del IVA**

En los sectores económicos donde se concentra un mayor volumen de fraude de IVA, tanto en España como en la UE, se caracterizan por ofertar productos de elevada calidad y precio, donde se opera con márgenes reducidos. La disminución del coste de este tipo de productos, como consecuencia del impago IVA en régimen especial, permite reducir también el precio del producto en el mercado.

Los mercados de compra-venta de oro<sup>22</sup> y metales preciosos, telefonía móvil, automóviles, hidrocarburos<sup>23</sup>, metales no preciosos, bebidas alcohólicas, informática<sup>24</sup> y, CO<sub>2</sub><sup>25</sup>; son los principales sectores que Fernández Rojo (2010) enumera como potenciales para el fraude fiscal por tener un régimen especial de IVA.

---

<sup>21</sup> Traducción: hombre de paja

<sup>22</sup> Por ejemplo, la Operación Fenix (2002-2006). Cantidad defraudada: 150 millones de euros

<sup>23</sup> Por ejemplo, la Operación Toleum (2008-2009). Cantidad defraudada: 6.700.000 euros.

<sup>24</sup> Por ejemplo, la Operación Talu Nueva (2008-2009). Cantidad defraudada: 20.654.178 euros.

<sup>25</sup> Por ejemplo, la Operación Blue Sky (2008-2009). Cantidad defraudada: 50 millones de euros.

### **3.4.1. Fraude fiscal en las entregas de oro**

El régimen fiscal aplicable a las entregas de lingotes de oro sujetas al IVA<sup>26</sup> ha sido modificado en numerosas ocasiones en un único aspecto: si el impuesto recae sobre el transmitente o sobre el adquirente. El continuo cambio legislativo es un factor determinante del atractivo del mercado de compra-venta de lingotes de oro. Tras la Ley 55/1999) se invierte el sujeto pasivo y, el adquirente del producto es el obligado al pago del IVA.

El esquema operativo seguido es el de fraude de adquisición: existe una sociedad ad que importa oro de terceros países que vende el producto a una empresa mayoristas que actúa como “trucha”. Mediante una factura emitida por la sociedad importadora se repercute el importe del IVA que, no se declarará posteriormente ante la HP competente.

### **3.4.2. Fraude en la entrega de materiales de recuperación**

El fraude de la entrega de materiales de recuperación, también conocido como el “fraude de los chatarreros” se refiere generalmente al mercado de metales no ferruginos como el cobre, el plomo y el estaño.

El esquema operativo de este fraude se inicia cuando, la empresa que genera la chatarra (residuos y desechos de metales no ferruginos) la vende al “chatarrero” sin que medie una factura por la operación, ni se repercute el IVA de la transacción. Posteriormente, el mayorista (“chatarrero”) vende el producto a las fundiciones mediante una factura falsa para generar un derecho de deducción del IVA soportado. Se crea de nuevo, una ventaja competitiva para el mayorista que ha adquirido el producto sin IVA, y lo podrá vender a un precio inferior al resto de oferentes que sí tributan.

## **4. CUANTIFICACIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN EL IVA EN ESPAÑA ENTRE LOS AÑOS 1997 Y 2016**

En la actualidad, España (al igual que el resto de países de la UE) carece de estudios oficiales de la AEAT que muestren las cifras de fraude fiscal en el ámbito recaudatorio dentro de sus fronteras. El objeto de este apartado es una estimación aproximada del Índice de fraude en el territorio español entre

---

<sup>26</sup> Artículos 4 y 8 LIVA

1997 y 2016. Antes de proceder al cálculo del índice (apartado 4.2) se explicará la metodología y las fuentes empleadas para la obtención de los datos iniciales.

#### **4.1. Metodología y fuentes para la estimación del Índice de Fraude en el IVA**

El método de cálculo elegido para este proyecto es el método descendente que, parte de los datos de la Contabilidad Nacional para la estimación de la cuantía de recaudación potencial o teórica en cada ejercicio económico; que posteriormente, se compara con el dato de recaudación real publicada en el Informe Anual de Recaudación de la AEAT.

El motivo de la elección de este método es la mayor fiabilidad de los resultados que proporciona una metodología cuantitativa basada en datos contables, fiscales y magnitudes económicas, frente a técnicas econométricas o de encuestación. Más concretamente, por la exhaustividad de la Contabilidad Nacional y, su capacidad para reflejar determinados hechos imponderables que no son registrados por razones como las faltas de actualización, la subestimación del volumen de negocios o los casos de trabajadores en situación irregular según expone el Informe especial nº 6/98 del Tribunal de Cuentas (1998).

El IVA teórico que se estimará en el apartado 4.2 se definirá como el importe del tributo que se produciría si todos los sujetos pasivos obligados a pagar el impuesto perfeccionaran realmente el pago con arreglo a la legislación aplicable. Frente al carácter público de la cifra de recaudación real, la recaudación teórica es un dato desconocido que se puede estimar por diversos métodos. La técnica descrita a continuación, ha sido empleada por autores como Giménez-Reyna y Ruiz Gallud (2018) y, Pulido Alba (2014) para la estimación del Índice del Fraude Fiscal en diferentes períodos de tiempo.

Las fuentes de información que se emplearán para la estimación de la recaudación teórica en España son:

- El Informe de Contabilidad Nacional publicada por el INE.
- Los Informes de la Recaudación de la Agencia Tributaria que publica al finalizar cada ejercicio económico.

El método estadístico actual del INE para el cálculo de la Contabilidad Nacional de España es el SEC 2010 también conocido como Base 10 e

implementado en 2014, frente a Base 2008. El nuevo sistema de Base 10 incorpora las siguientes modificaciones respecto a Base 2008:

- Incorporación de nuevas fuentes estadísticas como el Censo de Población y Vivienda
- Información sobre el comercio exterior procedente de la Balanza de Pagos nacional
- Capítulo adicional sobre la elaboración de las cuentas de las AAPP.
- Incorporación de los flujos procedentes de actividades ilegales a la estimación de los agregados contables que, en el caso de España supone la incorporación de la prostitución, el tráfico de drogas, el contrabando de tabaco y, el juego ilegal.

Aunque la metodología seguida en esta estimación del Índice de Fraude Fiscal del IVA es igual que la empleada por Pulido Alba (2014), los datos de partida de Contabilidad Pública difieren al haber sido actualizado a la Base 10. Mientras que, Pulido Alba (2014) emplea datos obtenidos con la metodología Base 2008. Por ello, los resultados índice obtenidos no son comparables ni con los resultado de Pulido Alba, ni tampoco con las estimaciones de Díaz y Romero (1993) o Gómez de Enterría *et al* (1998).

Otro inciso previo al cálculo es que, pese a que el IVA grava tres tipos de operaciones<sup>27</sup>, la estimación se centra en la cuantificación del fraude derivado de las operaciones interiores en el territorio español. Y no procederá la estimación del impuesto evadido en el contexto de operaciones intracomunitarias e importaciones por su mayor complejidad.

#### **4.2. Estimación del Índice de Fraude en el IVA**

Una vez conocido el marco teórico de partida, se procederá a la explicación detallada de cada etapa en el cálculo del Índice de Fraude Fiscal en el IVA, siguiendo el siguiente orden:

- 1º Determinación de la BIT
- 2º Ajuste de la BIT según un criterio territorial
- 3º Cálculo de la recaudación teórica

---

<sup>27</sup> Entregas de bienes y prestaciones de servicios; adquisiciones intracomunitarias; e importaciones (apartado 2.2)

## 4º Cálculo del Índice de Fraude Fiscal en el IVA

### 4.3.1. Determinación de la Base Imponible Teórica (BIT)

La BIT equivale a la cuantía de gasto final o consumo interior sujeto al IVA. Su valor se determina a partir de la suma de los conceptos fiscales que suponen un gasto para los hogares y las AAPP en bienes y servicios sujetos a este impuesto no deducible para los respectivos adquirentes. En el Anexo 2 se muestra la cifra total de BIT para para ejercicio económico como resultado de la sum de los siguientes conceptos: gasto en consumo final de los hogares, gasto en consumo final de las AAPP y, Formación bruta de capital fijo de hogares y AAPP (FBKF).

El **gasto en consumo final de los hogares** no es igual al dato aportado por la Contabilidad Nacional en el epígrafe “*Gasto en consumo final de los hogares*”. Ese resultado se refiere al gasto total en bienes y servicios de los hogares; pero, determinadas partidas están exentas del pago del IVA: los alquileres de viviendas, la salud, la educación y, los servicios financieros<sup>28</sup>. Así, la cuantía de gasto en consumo de los hogares será la suma de las partidas enumeradas en el Cuadro 4.1 por tener la condición de gastos sujetos al impuesto según la LIVA. La cuantía de cada epígrafe de gasto se encuentra en el Anexo 1 y, la cifra ha sido obtenida a partir de la *Clasificación del gasto en consumo final de los hogares por finalidad (coicop) a precios corrientes* publicada por el INE.

---

<sup>28</sup> Art. 20 LIVA. Exenciones en operaciones interiores

**Cuadro 4.1. Partidas de “Gasto en consumo final de los hogares” sujetas al IVA**

EPÍGRAFE 1. ALIMENTOS Y BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS.
EPÍGRAFE 2. BEBIDAS ALCOHÓLICAS, TABACO Y NARCÓTICO.
EPÍGRAFE 3. ARTÍCULOS DE VESTIR Y CALZADO.
EPÍGRAFE 4. VIVIENDA, AGUA, ELECTRICIDAD, GAS Y OTROS COMBUSTIBLES:
4.3. MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN DE LA VIVIENDA
4.4. SUMINISRO DE AGUA Y SERVICIOS DIVERSOS RELACIONADOS CON LA VIVIENDA
4.5. ELECTRICIDAD, GAS Y OTROS COMBUSTIBLES.
EPÍGRAFE 5. MOBILIARIO, EQUIPAMIENTO DEL HOGAR Y GASTOS CORRIENTES DE CONSERVACIÓN DE LA VIVIENDA.
EPÍGRAFE 7. TRANSPORTE.
EPÍGRAFE 8. COMUNICACIONES.
EPÍGRAFE 9. OCIO, ESPECTÁCULOS Y CULTURA.
EPÍGRAFE 11. HOTELES, CAFÉS Y RESTAURANTES
EPÍGRAFE 12. OTROS BIENES Y SERVICIOS.

Fuente: Contabilidad Nacional (INE)

El **gasto en consumo final de las AAPP** incluye dos subcategorías de gasto. Por una parte, el valor de los bienes y servicios producidos por las propias AAPP que no contribuyen a la FBKF por cuenta propia ni para su venta. Y también, las adquisiciones realizadas por las AAPP de bienes y servicios procedentes del mercado, cuyo destino son las transferencias sociales en especie a los hogares españoles. El importe de este gasto se publica en el epígrafe de *Consumos intermedios* de las Cuentas de las AAPP dentro de la Contabilidad Nacional y está detallado anualmente en el Anexo 2. .

Y por último, la **FBKF de hogares y AAPP** comprende los gastos realizados por los hogares, las empresas privadas y, las AAPP en bienes de capital tangible e intangible. En el Anexo 2 se plasman los importes de FBKF diferenciado entre los hogares (familias y empresas privadas) y, AAPP. Los datos son públicos en el INE en el apartado de Contabilidad Nacional: *Activos de formación bruta de capital fijo por ramas de actividad/Matrices de formación bruta de capital fijo a precios de adquisición* y, en las Cuentas de las AAPP epígrafe *Formación Bruta de Capital Fijo*, respectivamente.

#### 4.3.2. Ajuste de la BIT según un criterio territorial

La BIT obtenida de la suma de los cuatro conceptos anteriores<sup>29</sup> en el apartado anterior requiere un ajuste territorial al no aplicarse el IVA ni en Canarias, ni en Ceuta, ni en Melilla. Para ello, se restará de la BIT inicial el porcentaje de participación de estas CCAA al PIB nacional porque se entiende como riqueza generada por operaciones exentas de IVA.

De la Contabilidad Regional, estadística publicada en el INE, se obtiene el PIB de estas tres autonomías y, mediante una comparativa con el PIB nacional se obtiene el porcentaje de participación. En el Anexo 3 se detallan tanto el PIB nacional, como los PIB regionales y, el porcentaje de participación de cada CCAA anualmente.

El porcentaje obtenido en el Anexo 3 se aplica sobre la BIT, ajustándola al criterio territorial enunciado anteriormente. Así, el dato de recaudación teórica obtenido podrá ser comparado con la recaudación real, al no existir en estos territorios recaudación impositiva del IVA. El resultado de BIT ajustada se muestra en el Anexo 4.

El último paso es el cálculo de la recaudación teórica del IVA aplicando el Tipo Medio Ponderado (TMP) a la BIT ajustada.

#### 4.3.3. Cálculo de la recaudación teórica

El TMP es una variable estimada por la AEAT que se publica en los Informes Anuales de Recaudación. Se calcula a partir de la media de los tipos impositivos vigentes en el territorio en cada período impositivo que se recogen en la Tabla 4.1, ponderada por la cifra de consumo para cada uno de los tres porcentajes según los términos de la LIVA.

**Tabla 4.1. Tipos de IVA vigentes en cada período impositivo**

	<b>1996-2010</b>	<b>2010-2012</b>	<b>2012-2016</b>
<b>Super-reducido</b>	4%	4%	4%
<b>Reducido</b>	7%	8%	10%
<b>General</b>	16%	18%	21%

Fuente: Elaboración propia

<sup>29</sup> La BIT total (inicial) está en el Anexo 4

En el Anexo 5 se recogen tanto el TMP anual, como el resultado obtenido de la recaudación teórica del IVA que, será comparado con la recaudación real en la Tabla 4.1.

#### 4.3.4. Cálculo del Índice de Fraude Fiscal en el IVA

El Índice de Fraude Fiscal en el IVA indica el porcentaje del impuesto que se ha dejado de recaudar por una actividad de evasión por parte de los obligados tributarios. La fórmula empleada para el cálculo del Índice del Fraude Fiscal es la siguiente:

$$\text{Índice de Fraude Fiscal}_t = 1 - \frac{\text{Recaudación Real}_t}{\text{Recaudación Teórica}_t}$$

En la Tabla 4.1 se presentan los resultados del Índice del Fraude Fiscal del IVA y, la pérdida patrimonial (en millones de euros) que han supuesto las práctica defraudatoria para la AEAT en concepto del IVA entre el año 1997 y el 2016 que, serán analizados en el apartado 4.3.

**Tabla 4.2. Análisis comparativo entre la Recaudación Teórica y la Recaudación Real. Índice de Fraude Fiscal en el IVA. Pérdida patrimonial derivada de la evasión del IVA. 1997-2016 (millones de euros)**

	<b>Recaudación Teórica</b>	<b>Recaudación Real</b>	<b>Índice de Fraude Fiscal</b>	<b>Pérdida patrimonial</b>
<b>1997</b>	31.172,62	24.149	22,53%	7.023,62
<b>1998</b>	32.758,67	26.242	19,89%	6.516,67
<b>1999</b>	34.970,13	30.735	12,11%	4.235,13
<b>2000</b>	36.361,99	33.389	8,18%	2.972,99
<b>2001</b>	40.512,59	34.673	14,41%	5.839,59
<b>2002</b>	40.774,22	36.194	11,23%	4.580,22
<b>2003</b>	47.079,41	40.579	13,81%	6.500,41
<b>2004</b>	50.239,53	44.507	11,41%	5.732,53

<b>2005</b>	53.837,26	49.870	7,37%	3.967,26
<b>2006</b>	57.259,10	54.652	4,55%	2.607,10
<b>2007</b>	61.720,02	55.851	9,51%	5.869,02
<b>2008</b>	63.459,29	48.021	24,33%	15.438,29
<b>2009</b>	61.093,86	33.567	45,06%	27.526,86
<b>2010</b>	66.979,88	49.086	26,72%	17.893,88
<b>2011</b>	68.181,54	49.302	27,69%	18.879,54
<b>2012</b>	68.104,24	50.464	25,90%	17.640,24
<b>2013</b>	76.318,73	51.931	31,96%	24.387,73
<b>2014</b>	76.410,86	53.174	30,41%	23.236,86
<b>2015</b>	78.389,69	60.305	23,07%	18.084,69
<b>2016</b>	79.298,15	62.845	20,75%	16.453,15

Fuente. Elaboración propia a partir de la Contabilidad Nacional y los Informes de Recaudación de la AEAT

#### **4.3.5. Errores en la estimación**

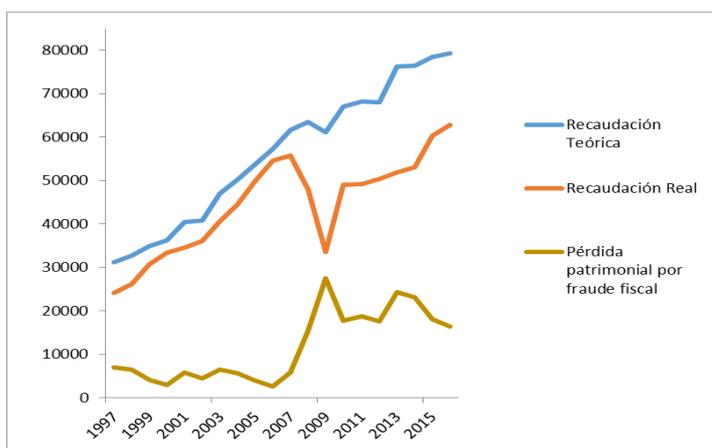
Por último, indicar que, el porcentaje de fraude obtenido no representa en su totalidad la evasión real en el pago del IVA sino que, también se debe a otras causas señaladas por el Tribunal de Cuentas Europeo (Informe especial nº 24/2015: 20) como las diferencias interpretativas en la aplicación de la norma, errores en las declaraciones, las pérdidas de recaudación como consecuencia de insolvencias empresariales, los títulos de créditos anulado o aplazados, la elusión fiscal legalmente permitida o, la posibilidad en el pago del impuesto a la Agencia Tributaria.

#### **4.3. Análisis de los datos obtenidos**

Los datos obtenidos de la estimación anterior se encuentran plasmados en los Gráficos 4.1 y 4.2. El Índice de Fraude Fiscal en el IVA tiene un

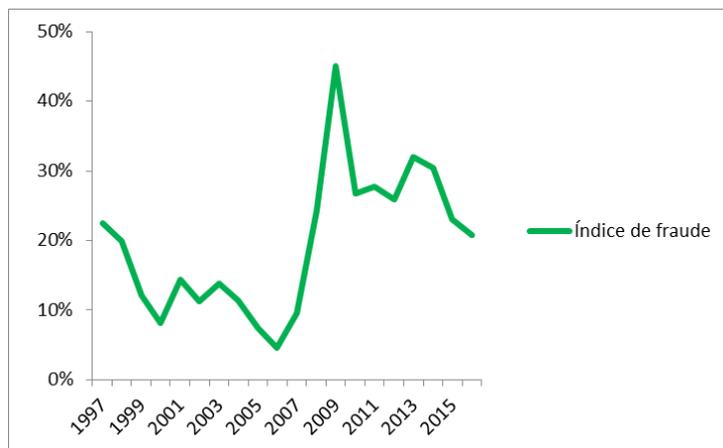
promedio del 19,24% durante estas dos décadas, que supone una pérdida patrimonial que asciende a los 235.385,77 millones de euros.

**Gráfico 4.1. Comparativa temporal entre la recaudación teórica y la recaudación real. 1997-2016**



Fuente. Elaboración propia a partir de los datos del INE

**Gráfico 4.2. Evolución del Índice de Fraude Fiscal en el IVA. 1997-2016**



Fuente. Elaboración propia a partir de los datos del INE

La recaudación potencial o teórica del IVA representada en el Gráfico 4.1, sigue una tendencia creciente<sup>30</sup>, aparejada a la cifra de PIB<sup>31</sup> como se puede observar en el Anexo 7, pues el gasto tanto público como privado ha incrementado sus cifras. Sin embargo, las mayores fluctuaciones se observan en la recaudación real. Para conocer los hechos causales de dichas fluctuaciones se diferencian dos períodos temporales: desde el año 1997 hasta 2007 y, desde 2007 hasta el año 2016.

Entre los años 1997 y 2007, el Índice de fraude fiscal medio es del 12% y, se corresponde con una etapa de expansión económica. En cambio, en 2008 la brecha tributaria se incrementa en un 155% respecto al año anterior, alcanzando un 24%. Durante este segundo período, el promedio de evasión alcanza el 28% y, una cifra de pérdida patrimonial media anual de 19.949,03 millones de euros.

<sup>30</sup> Los datos a los que se refiere el texto se proporcionan en el Gráfico 4.1

<sup>31</sup> Teóricamente, la recaudación de IVA y el PIB seguirán la misma tendencia temporal porque el consumo interior (gravado por el IVA) es un componente de la magnitud macroeconómica.

PIB = Consumo interior + Inversión + Exportaciones – Importaciones.

La brecha creada entre 2008 y 2009 no disminuyó hasta 2011, aunque con un leve repunte durante 2013. Y será a partir de 2014 cuando el Índice de Fraude Fiscal comience una disminución progresiva hasta el 20%; aunque no se recuperarían las cifras previas a la crisis económica de 2007.

#### **4.4. Sociología tributaria**

En este último apartado, una vez conocidos los datos anuales de fraude fiscal, se pretende aplicar la sociología tributaria enunciada previamente por Encabo Rodríguez (2001) para argumentar las fluctuaciones del fraude. Se pretende justificar el comportamiento del obligado tributario según el tipo impositivo vigente, la RND, y la existencia de una administración corrupta como factores determinantes en el estudio.

##### **4.4.1. El tipo impositivo**

El cumplimiento disminuye con el tipo impositivo y el número de tipos, pero aumenta con la experiencia en administrarlo (Agha y Haugthon, 1996). Los efectos del incremento del tipo se manifiestan en el ejercicio económico posterior, con resultado de un aumento en el fraude.

Durante estas dos décadas se han sucedido dos reformas legislativas que afectaron al IVA. En los PGE de 2010<sup>32</sup>, se incrementó en dos puntos el IVA general. Tras esta medida, el Índice de Fraude Fiscal en el IVA pasó del 26,7% en 2010 al 27,69% en 2011. Tras la reforma impositiva de 2012<sup>33</sup> que entró en vigor el 1 de septiembre de ese mismo año, el IVA general pasó del 18% al 21%, un punto más que el incremento de la última reforma. Y por ello, tras el incremento de 2012, el Índice de Fraude Fiscal pasó de 25,9% al 31,96% durante 2013.

##### **4.4.2. La renta disponible después de impuestos**

La RND es la cuantía de fondos que los contribuyentes destinarán al consumo o al ahorro, tras el pago de sus obligaciones tributarias. La RND y el consumo, macroeconómicamente, se rigen por un efecto directo; cuanto mayor

---

<sup>32</sup> Véase en la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado

<sup>33</sup> Véase en la Tabla 4.1

renta disponible tenga el individuo, mayor proporción de su renta destinará a consumir.

En primer lugar, entre 2007 y 2014<sup>34</sup> la RND disminuye aproximadamente 72.000 millones de euros. Paralelamente, durante estos 6 años, se supera el 25% en el Índice de Fraude Fiscal del IVA. Entre otras, una posible justificación a la elevada cifra de evasión se debe a la necesidad de las familias de mantener su consumo (fundamentalmente en bienes de primera necesidad). Para ello, numerosos contribuyentes pudieron optar por la evasión impositiva del IVA para mantener la RND.

#### **4.4.3. Una administración fraudulenta.**

Las tramas fraudulentas destapadas por las autoridades afectan negativamente al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. La corrupción de un país desincentiva que los contribuyentes paguen de forma voluntaria los impuestos (Castañeda Rodríguez, 2015) porque perciben una gestión tributaria defectuosa y, advierten que los servicios públicos proporcionados por el Estado no son equiparables a la carga impositiva. Durante 2009, el Índice de fraude en el IVA alcanzó el 45% y, parte de ella se justifica en los 262 casos de corrupción investigados y judicializados durante 2009 y 2010 (Costas Pérez, 2012).

## **5. CONCLUSIONES**

Una vez elaborada la exposición relativa al fraude fiscal en la recaudación del IVA y las diversas modalidades de actuación; así como, la estimación del Índice del Fraude Fiscal en el impuesto, puedo dar por finalizado el Trabajo de Fin de Grado por haber concluido con el desarrollo de los objetivos marcados para el mismo.

El problema del fraude fiscal y la economía sumergida, concretando en las tramas de evasión del IVA, se ha demostrado que no solo es un problema estructural de la economía nacional y europea sino también un problema social. La pérdida patrimonial supone para las arcas públicas miles de millones de euros irrecuperables que, no se consiguen redistribuir hacia los estratos

---

<sup>34</sup> Véase el Anexo 8.

sociales con mayores necesidades por cubrir; ni pueden destinarse como partidas de gastos a servicios públicos básicos como la sanidad o la educación.

Desde una perspectiva empresarial, la evasión del IVA desvirtúa el principio de libre competencia del mercado. Aquellas sociedades corruptas obtienen una ventaja competitiva al no pagar el impuesto, lo que les permite reducir el precio por debajo del nivel de mercado. El resto de sociedades que hemos denominado “legales” no podrán hacer frente a esos precios tan reducidos y en muchas ocasiones se verán obligados a abandonar el mercado.

A partir del examen de los datos obtenidos de la estimación del Índice de Fraude Fiscal en el apartado 4, la conclusión a la que se puede llegar es que, el fraude presenta una tendencia inversa frente a los ciclos económicos que afronta el país. Entre 2007 y 2013, durante una época de recesión económica el Índice de Fraude Fiscal representaba un 45%. En cambio, hasta 2007 España vivía una época de expansión económica fomentada por la “burbuja inmobiliaria” y, los niveles de fraude eran inferiores al 15%.

Sin duda, la principal conclusión del Trabajo es la necesidad de creación de políticas antifraude eficientes en la detección del fraude pero, sobre todo, en evitar que se produzcan este tipo de conductas. En mi opinión, el modelo idóneo para la elaboración de políticas económicas y planes antifraude son las denominadas metodologías ascendentes.

Los datos cuantitativos de cifras de fraude como el Índice de Fraude Fiscal nos aportan una cifra real de la pérdida patrimonial a la que se enfrentan las autoridades pues, no es lo mismo elaborar planes para estados con un nivel de fraude bajo que para un país más corrupto. Y también la tendencia de fraude según la etapa económica (expansiva o recesiva) que afronta el país.

Además del Trabajo se desprende la importancia de evaluar el comportamiento de estos individuos y la motivación que le conduce a evadir el impuesto. Observando los Cuadros 2.1 y 2.2 se puede concluir que los planes antifraude debieran prevenir la evasión mejorando, entre otros, los siguientes aspectos:

- La percepción de los beneficios que reporta el pago de los impuestos
- La adopción de medidas de transparencia en las AAPP
- La elaboración de una legislación tributaria sencilla y flexible a los cambios sociales.

## BIBLIOGRAFÍA

- Agha A., Houghton J. (1996) "Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations". *Review of Economics and Statistics* 78(2): 303-308.
- Alonso González, L. M. (2008) *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Madrid: Marcial Pons.
- Aronowitz, A.A., Laagland D. C. G. y, Paulides G. (1996) "Value-added tax fraud in the European Union". *Amsterdam: Kugler Publications (WODC)*.
- Audiencia Provincial de Zaragoza (Sección 3ª). Sentencia núm. 380/2005, de 13 de diciembre.
- Bajo Rubio, O. y Gómez Gómez-Plana, A. (2005) "Simulating the effects of de European Single Market: A CGE analysis for Spain", *Journal of Policy Modeling*, 27, 689-709.
- Gómez Gómez-Plana A. y Pascual Arzoz P. (2011) "Fraude Fiscal e IVA en España: incidencia en un modelo de equilibrio general". *Hacienda Pública española*, 199, 9-52.
- Castañeda Rodríguez, V. M. (2015) "La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes", *Revista Mexicana de Ciencias Políticas Sociales* vol. 60 Mayo-Agosto 2015, 103-132.
- Consejo de la UE (1994) *Resolución del Consejo de la UE de 6 de diciembre de 1994 sobre protección jurídica de intereses financieros de las comunidades (Resolución 64/C 355/02)*.
- Consejo Europeo (2013) *Conclusiones del Consejo Europeo celebrado en Bruselas, el 22 de mayo 2013. (EUCO 75/13)*
- Costas Pérez E. (2012) "Corruption scandals, voter information and accountability. European", *Journal of Political Economy* vol. 28, 469-484.
- Encabo Rodríguez, I (2001). "Valoración del fraude fiscal en España: balance de una década". *Papeles de Economía Española*, 87, 144-153.
- Fernández Rojo, J. A. (2010) *Delitos contra la Hacienda Pública: Fraude del IVA. Tomo I*. Madrid: Instituto Universitario de Investigación sobre Seguridad Interior.
- Fiscal General del Estado (2007) *Instrucción 3/2007 sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del impuesto sobre el valor añadido*.
- FMI. Departamento de Finanzas Públicas (2017) *Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: modelo y metodología para la estimación de la brecha tributaria en relación el IVA*
- Gayá y Arjalquer, M. (2007) "Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA". *Cuadernos de Formación de la AEAT*. Colaboración 24/08. Volumen 6/2008.

- Gil de Campo, M. y Mellado Benavente, F. M. (2007) *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*. Valencia: CissPraxis.
- Gómez de Enterría, P., Melis F. y Romero D. (1998) "Evaluación del cumplimiento en el IVA: revisión de las estimaciones años 1990 a 1994". *Papeles de Trabajo nº 18/98, Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid.
- Giménez-Reyna, E. y Ruiz Gallud, S. (2018) *El fraude fiscal en España*. Pamplona: Aranzadi.
- IEF. Área de Sociología Tributaria (2015) *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015. Documento nº 25/2016*.
- INE (2014) *Contabilidad Nacional de España. Nueva base 2010*.
- INE (2016) *Contabilidad nacional anual de España: principales agregados*.
- Mauleón Torres, I. y Sardá Pons, J. (1997) "Estimación cuantitativa de la economía sumergida en España". *Ekonomiaz*, 39, 124-135.
- Moreno Valero, P. A. (2011) "El fraude en el IVA y sus desencadenantes". *Crónica Tributaria* Núm. 139/2011, 165-178.
- Prieto Jano, M. J. (1995) "La percepción de la relación de intercambio entre contribuyentes y Gobierno, y su incidencia en la evasión fiscal". *Revista Internacional de Sociología*. Tercera época-nº 12- Septiembre-Diciembre 1995, 145-158.
- Pulido Alba, E. (2014) *El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de Contabilidad Nacional*. Tesis doctoral: Universidad de Salamanca.
- Schneider, F. (2015) "Size and development of the shadow economy of 31 european and 5 other OECD countries from 2003 to 2015: different development". *Journal of Self-Governance and Management Economics* 3/2015, 7-29.
- Thompson Ainsworth, R. (2006) "Carousel Fraud in the EU: a digital VAT solution". *Tax Notes International* Volumen 42 Nº 5, 443-448.
- Tribunal de Cuentas (1998) *Informe especial nº6/98 sobre el Balance del sistema de recursos basados en el IVA y el PNB acompañado de las respuestas de la Comisión*. (98/C 241/02)
- Tribunal de Cuentas Europeo (2016) *Informe especial nº 24/2015. La Lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica*.
- Tribunal Supremo (Sala de los Penal, Sección 1º) Sentencia núm. 498/2006, de 17 de abril.
- Vázquez Taín, M. A. (2018). *Impuesto sobre el valor añadido IVA. Manual práctico*. Valencia: Tirant lo Blanch (4º edición).

## ANEXOS

### ANEXO 1.

**Tabla 0.1. Consumo de los hogares entre 1997 y 2016 según la clasificación de los gastos en consumo final de los hogares por finalidad (coicop) a precios corrientes (millones de euros).**

	1. Alimentos y bebidas no alcohólicas	2. Bebidas alcohólicas, tabaco y narcóticos	3. Artículos de vestir y calzado	4. Vivienda, agua, electricidad, gas y otros combustibles	5. Mobiliario, equipamiento del hogar y gastos de conservación de la vivienda	7. Transporte	8. Comunicaciones	9. Ocio, espectáculos y cultura	11. Hoteles, cafés y restaurantes	GASTO EN CONSUMO FINAL DE LOS HOGARES
1997	50.921	15.848	20.424	14.556	18.335	38.264	6.199	26.876	53.200	244.623
1998	51.495	16.169	21.587	15.434	19.910	41.770	7.263	29.999	56.406	260.033
1999	53.007	16.295	23.344	16.826	21.470	46.600	8.537	32.730	60.905	279.714
2000	56.813	17.660	24.643	18.311	23.013	49.471	9.397	36.138	66.374	301.820
2001	60.661	19.080	25.835	19.270	23.903	51.292	10.915	38.070	74.147	323.173
2002	64.441	19.439	26.188	20.504	24.537	51.292	11.906	39.873	79.443	337.623
2003	67.231	20.067	26.599	21.838	25.935	53.801	11.807	42.015	84.873	354.166
2004	69.305	21.781	27.689	23.207	27.005	59.263	13.184	44.390	91.013	376.837
2005	71.877	22.430	29.812	25.832	29.141	65.348	14.120	46.972	96.133	401.665
2006	75.474	22.610	32.484	28.946	31.332	70.766	15.086	48.646	101.639	426.983
2007	78.452	24.288	34.082	31.436	32.649	75.104	16.381	50.537	105.674	448.603
2008	81.836	24.684	33.327	34.446	31.908	76.048	17.447	51.461	105.541	456.698
2009	77.754	24.389	30.192	36.857	30.077	68.090	17.397	48.181	98.355	431.292
2010	79.454	25.135	30.833	40.634	30.533	71.124	17.568	48.201	98.613	442.095
2011	80.703	25.194	29.423	42.994	29.362	70.361	17.668	47.159	98.998	441.862
2012	81.069	24.842	27.069	43.732	27.071	68.767	16.846	44.184	96.554	430.134
2013	82.222	24.509	26.315	43.679	25.832	66.713	16.181	42.917	91.728	420.096
2014	82.577	24.430	27.228	44.053	25.603	69.093	15.566	43.624	94.106	426.280
2015	84.531	24.009	27.935	43.773	26.982	72.185	15.713	46.369	100.775	442.272
2016	84.782	24.759	29.262	43.495	28.336	73.018	16.919	48.647	107.621	456.839

Fuente. Elaboración propia a partir de Instituto Nacional de Estadística (2016)

## **ANEXO 2**

**Tabla 0.2. Gasto final en consumo de las AAPP y FBKF en los hogares y las AAPP entre 1997 y 2016 (millones de euros).**

	<b>Gasto en consumo final de las AAPP</b>	<b>FBKF de los hogares</b>	<b>FBKF de las AAPP</b>
<b>1997</b>	21.391	32.305,00	18.898
<b>1998</b>	22.211	36.359,00	21.041
<b>1999</b>	23.637	42.677,00	22.702
<b>2000</b>	26.016	56.596,00	23.716
<b>2001</b>	28.262	63.708,00	26.316
<b>2002</b>	31.097	72.114,00	30.283
<b>2003</b>	34.401	83.124,00	33.056
<b>2004</b>	38.688	93.976,00	34.130
<b>2005</b>	43.222	107.292,00	38.862
<b>2006</b>	47.156	121.774,00	43.599
<b>2007</b>	54.226	126.927,00	50.201
<b>2008</b>	59.220	115.946,00	51.496
<b>2009</b>	61.033	87.224,00	55.142
<b>2010</b>	61.055	74.677,00	50.693
<b>2011</b>	61.311	61.433,00	39.638
<b>2012</b>	58.639	51.135,00	25.876
<b>2013</b>	54.778	42.542,00	23.052
<b>2014</b>	55.190	47.167,00	22.299
<b>2015</b>	57.474	48.095,00	27.096
<b>2016</b>	56.973	53.417,00	21.590

Fuente. Elaboración propia a partir de Instituto Nacional de Estadística (2016)

**ANEXO 3.****Tabla 0.3. Porcentaje de participación de Canarias, Ceuta y Melilla en el PIB nacional entre 1997 y 2016 (millones de euros)**

	<b>PIB nacional</b>	<b>PIB Canarias</b>	<b>PIB Ceuta</b>	<b>PIB Melilla</b>	<b>Total</b>	<b>% participación en el PIB</b>
<b>1997</b>	518.049	19.434	738	680	20.852	4,03%
<b>1998</b>	554.042	21.034	801	736	22.571	4,07%
<b>1999</b>	594.316	23.515	875	800	25.190	4,24%
<b>2000</b>	646.250	25.962	1.018	922	27.902	4,32%
<b>2001</b>	699.528	28.278	1.053	954	30.285	4,33%
<b>2002</b>	749.288	30.246	1.100	995	32.341	4,32%
<b>2003</b>	803.472	32.434	1.187	1.063	34.684	4,32%
<b>2004</b>	861.420	34.305	1.255	1.133	36.693	4,26%
<b>2005</b>	930.566	36.768	1.330	1.209	39.307	4,22%
<b>2006</b>	1.007.974	39.248	1.428	1.296	41.972	4,16%
<b>2007</b>	1.080.807	41.656	1.521	1.361	44.538	4,12%
<b>2008</b>	1.116.225	42.582	1.579	1.412	45.573	4,08%
<b>2009</b>	1.079.052	40.695	1.565	1.406	43.666	4,05%
<b>2010</b>	1.080.935	41.249	1.589	1.423	44.261	4,09%
<b>2011</b>	1.070.449	41.048	1.585	1.425	44.058	4,12%
<b>2012</b>	1.039.815	39.799	1.535	1.378	42.712	4,11%
<b>2013</b>	1.025.693	39.556	1.558	1.394	42.508	4,14%
<b>2014</b>	1.037.820	39.832	1.548	1.403	42.783	4,12%
<b>2015</b>	1.081.165	40.923	1.595	1.456	43.974	4,07%
<b>2016</b>	1.118.743	42.460	1.628	1.491	45.579	4,07%

Fuente. Elaboración propia a partir de Instituto Nacional de Estadística (2016)

**ANEXO 4.****Tabla 0.4. BIT ajustada para el período entre 1997 y 2016 (millones de euros)**

	<b>BIT inicial</b>	<b>% participación en el PIB</b>	<b>BIT ajustada</b>
<b>1997</b>	448.399	4,03%	430.350,48
<b>1998</b>	483.493	4,07%	463.796,08
<b>1999</b>	527.627	4,24%	505.263,60
<b>2000</b>	578.891	4,32%	553.897,24
<b>2001</b>	622.571	4,33%	595.617,74
<b>2002</b>	661.673	4,32%	633.113,67
<b>2003</b>	711.051	4,32%	680.356,60
<b>2004</b>	770.363	4,26%	737.548,66
<b>2005</b>	840.917	4,22%	805.396,76
<b>2006</b>	914.918	4,16%	876.820,85
<b>2007</b>	975.197	4,12%	935.010,99
<b>2008</b>	992.301	4,08%	951.787,54
<b>2009</b>	914.837	4,05%	877.816,29
<b>2010</b>	912.819	4,09%	875.441,84
<b>2011</b>	891.455	4,12%	854.764,11
<b>2012</b>	841.266	4,11%	806.709,71
<b>2013</b>	814.366	4,14%	780.616,07
<b>2014</b>	828.593	4,12%	794.435,16
<b>2015</b>	865.929	4,07%	830.709,25
<b>2016</b>	891.211	4,07%	854.901,94

Fuente. Elaboración propia a partir de Instituto Nacional de Estadística (2016)

## **ANEXO 5**

**Tabla 0.5. Recaudación teórica entre 1997 y 2016 (millones de euros)**

	<b>BIT ajustada</b>	<b>Tipo Medio Ponderado (TMP)</b>	<b>Recaudación Teórica</b>
<b>1997</b>	273.444,00	11,4%	31.172,62
<b>1998</b>	290.929,54	11,26%	32.758,67
<b>1999</b>	312.233,29	11,2%	34.970,13
<b>2000</b>	336.373,66	10,81%	36.361,99
<b>2001</b>	361.396,85	11,21%	40.512,59
<b>2002</b>	381.781,11	10,68%	40.774,22
<b>2003</b>	403.422,52	11,67%	47.079,41
<b>2004</b>	430.501,52	11,67%	50.239,53
<b>2005</b>	463.315,50	11,62%	53.837,26
<b>2006</b>	496.179,41	11,54%	57.259,10
<b>2007</b>	530.240,69	11,64%	61.720,02
<b>2008</b>	544.247,74	11,66%	63.459,29
<b>2009</b>	525.312,65	11,63%	61.093,86
<b>2010</b>	531.164,81	12,61%	66.979,88
<b>2011</b>	520.469,75	13,1%	68.181,54
<b>2012</b>	493.509,00	13,8%	68.104,24
<b>2013</b>	477.290,35	15,99%	76.318,73
<b>2014</b>	483.001,67	15,82%	76.410,86
<b>2015</b>	505.413,86	15,51%	78.389,69
<b>2016</b>	513.589,05	15,44%	79.298,15

Fuente. Elaboración propia a partir de Instituto Nacional de Estadística (2016)

## **ANEXO 6**

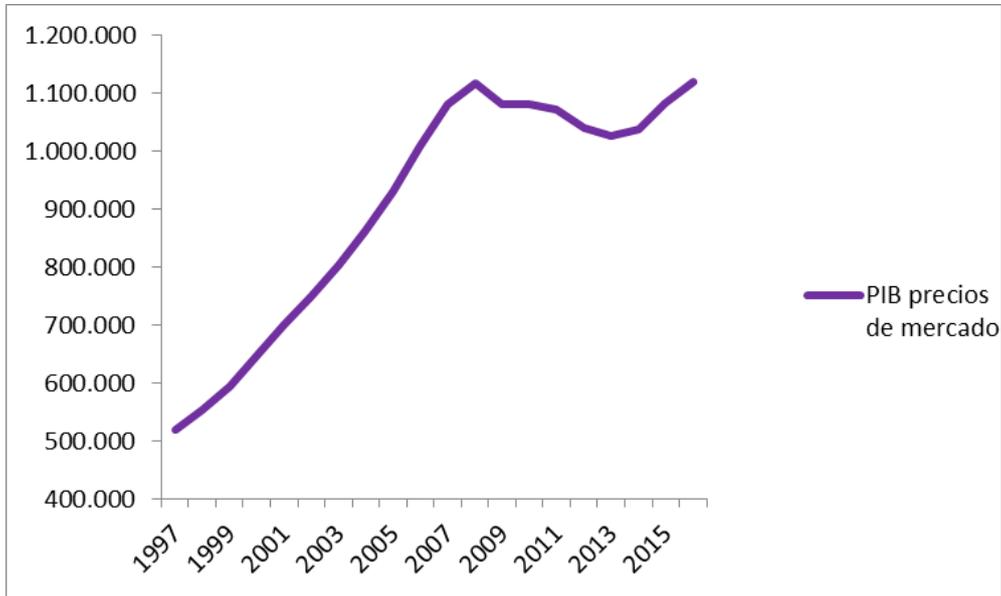
**Tabla 0.6. Análisis comparativo entre la Recaudación Teórica y la Recaudación Real. Índice de Fraude Fiscal en el IVA. Pérdida patrimonial derivada de la evasión del IVA. 1997-2016 (millones de euros)**

	Recaudación Teórica	Recaudación Real	Índice de Fraude Fiscal	Pérdida patrimonial
<b>1997</b>	31.172,62	24.149	22,53%	7.023,62
<b>1998</b>	32.758,67	26.242	19,89%	6.516,67
<b>1999</b>	34.970,13	30.735	12,11%	4.235,13
<b>2000</b>	36.361,99	33.389	8,18%	2.972,99
<b>2001</b>	40.512,59	34.673	14,41%	5.839,59
<b>2002</b>	40.774,22	36.194	11,23%	4.580,22
<b>2003</b>	47.079,41	40.579	13,81%	6.500,41
<b>2004</b>	50.239,53	44.507	11,41%	5.732,53
<b>2005</b>	53.837,26	49.870	7,37%	3.967,26
<b>2006</b>	57.259,10	54.652	4,55%	2.607,10
<b>2007</b>	61.720,02	55.851	9,51%	5.869,02
<b>2008</b>	63.459,29	48.021	24,33%	15.438,29
<b>2009</b>	61.093,86	33.567	45,06%	27.526,86
<b>2010</b>	66.979,88	49.086	26,72%	17.893,88
<b>2011</b>	68.181,54	49.302	27,69%	18.879,54
<b>2012</b>	68.104,24	50.464	25,90%	17.640,24
<b>2013</b>	76.318,73	51.931	31,96%	24.387,73
<b>2014</b>	76.410,86	53.174	30,41%	23.236,86
<b>2015</b>	78.389,69	60.305	23,07%	18.084,69
<b>2016</b>	79.298,15	62.845	20,75%	16.453,15

Fuente. Elaboración propia a partir de la Contabilidad Nacional y los Informes de Recaudación de la AEAT

## **ANEXO 7**

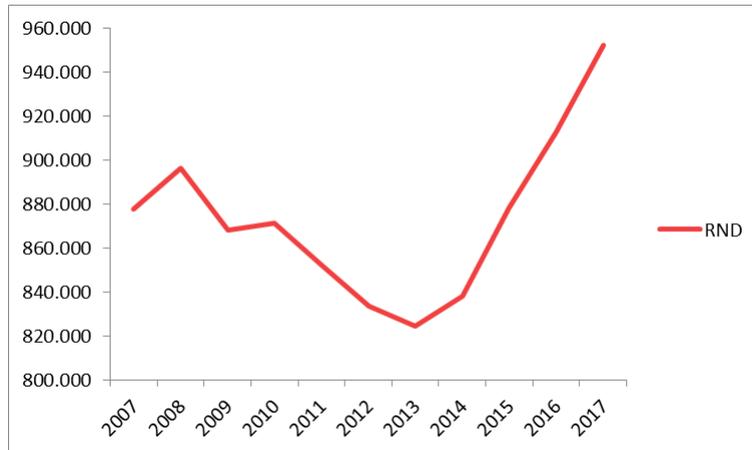
**Gráfico 0.1. Evolución del PIB a precios de mercado entre 1997 y 2016**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del INE

## **ANEXO 8:**

**Gráfico 0.2. Evolución de la RND entre 2007 y 2017**



Fuente: Datos obtenidos del INE