

- 1. INTRODUCCIÓN
  - 1.1 Iniciativa de la fiscalización
  - 1.2 Objetivos y alcance de la fiscalización
  - 1.3 Concepto de beneficio fiscal
  - 1.4 Organización y competencias de la AEAT en relación con los beneficios fiscales
  - 1.5 Planificación de la AEAT en materia de beneficios fiscales
  - 1.6 Principales magnitudes económicas del Presupuesto de Beneficios Fiscales
  - 1.7 Tratamiento de alegaciones
- 2. RESULTADO DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS
  - 2.1 Análisis del Presupuesto de Beneficios Fiscales
    - 2.1.1 Proceso de elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales
    - 2.1.2 Disponibilidad de estudios acerca de los incentivos estimados en el Presupuesto de Beneficios Fiscales
    - 2.1.3 Repercusión de los beneficios fiscales en el Presupuesto de ingresos del Estado
  - 2.2 Reconocimiento de beneficios fiscales
    - 2.2.1 Exención prevista en la Ley del IRPF relativa a los premios literarios, artísticos o científicos relevantes
    - 2.2.2 Exenciones previstas en el artículo 20.Uno, números 8.º, 12.º, 13.º y 14.º de la Ley del IVA
  - 2.3 Control de beneficios fiscales por la AEAT
    - 2.3.1 Control de los beneficios fiscales ejercido por los órganos de Gestión Tributaria
    - 2.3.2 Control de los beneficios fiscales ejercido por los órganos de la Inspección Financiera y Tributaria
  - 2.4 Medios personales empleados en el control de las declaraciones
    - 2.4.1 Medios personales destinados al control de declaraciones en las oficinas visitadas
    - 2.4.2 Medios personales destinados al control de declaraciones en el conjunto de las Delegaciones Especiales de la AEAT
- 3. CONCLUSIONES
- 4. RECOMENDACIONES
- ANEXOS

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES**

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a

tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado en su sesión de 19 de julio de 2007 el Informe de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, según lo prevenido en el art. 28.4 de la Ley de Funcionamiento.

**ÍNDICE DE CUADROS**

Cuadro	Denominación	
1	Presupuesto de Beneficios Fiscales	6
2	Pérdida de ingresos tributarios teóricos debida a los beneficios fiscales. Ejercicio 2004	7
3	Ratio beneficios fiscales/ingresos teóricos	8
4	Evolución de los datos empleados en la estimación de los premios del PBF	9
5	Deficiencias en la documentación de los expedientes de reconocimiento de la exención del artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA	10
		11
		12
		13
		14
		15
		16
		17
		18
		19
		20
		21
		22
		23
		24
		25
		26
		27
		28
		29
		30
		31
		32
		33
		34
		35
		36
		37
		38
		39
		40
		41
		42
		43
		44
		45
		46
		47
		48
		49
		50
		51
		52
		53
		54
		55
		56
		57
		58
		59
		60
		61
		62
		63
		64
		65
		66
		67
		68
		69
		70
		71
		72
		73
		74
		75
		76
		77
		78
		79
		80
		81
		82
		83
		84
		85
		86
		87
		88
		89
		90
		91
		92
		93
		94
		95
		96
		97
		98
		99
		100

12	Desarrollo de la segunda fase en la Campaña del IRPF, ejercicio 2003	LGT	Ley General Tributaria
13	Período medio de resolución de filtros del IS	LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
14	Grado de comprobación de filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales	PBF	Presupuesto de Beneficios Fiscales
15	Grado de comprobación de filtros en el IRPF por tipo de beneficio fiscal	TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
16	Resultados obtenidos en la comprobación de los filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales	UGGE	Unidades de Gestión de Grandes Empresas
17	Resultados obtenidos en la comprobación de los filtros en el IRPF por tipo de beneficio fiscal		
18	Calidad de los datos empleados para la resolución de los filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales		
19	Calidad de los datos empleados para la resolución de los filtros en el IRPF por tipo de filtro		
20	Declaraciones seleccionadas para su comprobación en la segunda fase		
21	Grado de comprobación de filtros en el IS por Delegaciones Especiales		
22	Grado de comprobación de filtros en el IS por tipo de beneficio fiscal		
23	Resultados obtenidos en la comprobación de los filtros en el IS por Delegaciones Especiales		
24	Resultados obtenidos en la comprobación de los filtros en el IS por tipo de beneficio fiscal		
25	Actuaciones de inspección relacionadas con el Grupo de programas de «Beneficios Fiscales»		
26	Deuda instruida en el Grupo de programas de «Beneficios Fiscales»		
27	Ejecución del Grupo de programas de «Beneficios Fiscales»		
28	Medios personales destinados en las Secciones del IRPF y del IS en las oficinas visitadas		
29	Carga de trabajo de las oficinas visitadas en las Campañas del IRPF y del IS, ejercicio 2003		
30	Número medio de declaraciones presentadas		

#### RELACIÓN DE SIGLAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BF	Beneficios fiscales
FRBE	Filtro resuelto por baja eficacia
FRCG	Filtro resuelto con comprobación de Gestión
FRSC	Filtro resuelto sin comprobación
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGP	Ley General Presupuestaria

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1 Iniciativa de la fiscalización

La fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en relación con los beneficios fiscales se incluyó en el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2005, aprobado por el Pleno el 30 de marzo de 2005, dentro del apartado correspondiente a las actuaciones fiscalizadoras a realizar por iniciativa del Tribunal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

Las Directrices Técnicas de la presente fiscalización fueron aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 24 de noviembre de 2005.

La conveniencia de realizar esta fiscalización se pone de manifiesto por estar referida a un aspecto relevante de la gestión tributaria, como es la actividad de control, en términos generales, así como el resto de actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria en relación con los citados beneficios fiscales, los cuales determinan una significativa minoración de los ingresos públicos y que, en ocasiones, se materializan a través de instrumentos de difícil verificación, lo cual implica la necesidad de un adecuado control de los mismos para que no constituyan una fuente de fraude fiscal.

Sin perjuicio de que el estudio, la definición y la estimación del importe de los beneficios fiscales no es competencia propia de la AEAT, como se analiza posteriormente, las comprobaciones de la presente fiscalización se han centrado en las actuaciones desarrolladas por este último organismo, como entidad responsable de la aplicación efectiva y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre las que se encuentran las relativas al disfrute de los beneficios fiscales.

### 1.2 Objetivos y alcance de la fiscalización

Las actuaciones fiscalizadoras se han referido fundamentalmente a los procedimientos de control que lleva a cabo la AEAT en relación con los beneficios fiscales, tendentes a comprobar si el disfrute de tales incentivos se realiza por los obligados que cumplen los requisitos que, en cada caso, prevé la normativa vigente. Además, han sido objeto de la fiscalización otros aspectos relacionados con las actuaciones de la AEAT referentes a los incentivos fiscales, como son los relati-

vos a su participación en la elaboración y seguimiento del Presupuesto de Beneficios Fiscales (en adelante, PBF) o la autorización de determinados beneficios sujetos a la solicitud previa por parte de los respectivos interesados.

En consonancia con lo anterior, en las Directrices Técnicas de la fiscalización se establecieron los siguientes objetivos:

- Verificar que la AEAT establece y aplica los controles precisos para asegurar que los beneficios fiscales son disfrutados exclusivamente por aquellos obligados que reúnen los requisitos establecidos en la normativa reguladora de los distintos tributos, así como comprobar la regularidad del procedimiento mediante el cual se lleva a cabo dicho control.
- Verificar que la AEAT regulariza adecuadamente la situación tributaria de aquellos obligados que se aplican, de manera indebida, beneficios fiscales.
- Respecto de los beneficios fiscales de carácter rogado, verificar que la AEAT ha comprobado su procedencia con carácter previo a su reconocimiento.

Las comprobaciones se han realizado principalmente en los servicios centrales de la AEAT y mediante visitas a las Delegaciones de Valladolid y Zaragoza y a las Administraciones de Gracia (Barcelona) y Pozuelo de Alarcón (Madrid).

Las actuaciones fiscalizadoras se han referido a la actividad desarrollada por la AEAT en el ejercicio 2004, sin perjuicio de la realización de verificaciones sobre otros ejercicios anteriores o posteriores para el adecuado cumplimiento de los objetivos previstos. En relación con el período fiscalizado, conviene señalar que durante el mismo se desarrollaron, fundamentalmente, las actuaciones de control sobre las declaraciones correspondientes al ejercicio fiscal anterior (campaña fiscal de 2003), sin perjuicio de que las actuaciones relativas a la autorización o concesión de beneficios fiscales se refieren a las obligaciones tributarias del mismo ejercicio en que se conceden.

En el desarrollo de la fiscalización no se han producido limitaciones para la consecución de los objetivos establecidos. Tanto los responsables de la organización fiscalizada como el personal de la misma prestaron toda la colaboración requerida para la adecuada ejecución de los trabajos de fiscalización.

### 1.3 Concepto de beneficio fiscal

El artículo 134.2 de la Constitución Española establece que en los Presupuestos Generales del Estado de cada año «se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado». Aunque la Ley General Tributaria (LGT) no delimita el concepto de beneficio fiscal, se pueden definir los incentivos fiscales como aquellas disminuciones o reducciones en los tributos justificadas por razones de índole económi-

ca, social o de política fiscal y que, por tanto, merman la capacidad recaudatoria del Estado. De este modo, la presencia de beneficios fiscales en el sistema tributario origina una pérdida de potenciales recursos públicos, motivo por el cual también reciben la denominación de gastos fiscales.

Por lo general, para que un determinado concepto o parámetro tributario origine un beneficio fiscal se considera que debe presentar las siguientes características:

- Desviarse de forma intencionada respecto a la base estructural del tributo, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.
- Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- Existir la posibilidad legal de modificar el sistema tributario para eliminar el referido beneficio fiscal o cambiar su definición.
- No presentarse ninguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema tributario.
- No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los beneficios fiscales se articulan fundamentalmente a través de los siguientes instrumentos: exenciones, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos y bonificaciones y deducciones de las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales de los diversos tributos.

El artículo 8 d) de la LGT establece el principio de reserva de Ley en relación con los beneficios fiscales, al señalar que deberá regularse en todo caso por ley el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Dentro de los Presupuestos Generales del Estado, en cumplimiento del mandato constitucional y en línea con lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria (LGP) —tanto en el artículo 48.2 del anterior Texto Refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, como en el artículo 33.2 de la vigente Ley 47/2003, de 26 de noviembre—, se incluye el precitado PBF, cuya finalidad es cuantificar la estimación de los incentivos que afectan a los tributos estatales en cada ejercicio económico, sin incluir la parte de los beneficios fiscales que corresponde a las Comunidades Autónomas por los impuestos cedidos.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 37.2 de la actual LGP y en la disposición adicional vigésimo cuarta de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, junto al Informe Económico y Financiero que acompaña al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado se incorpora una Memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos estatales. El contenido concreto de esta Memoria no se encuentra regulado legalmente, por lo que se ha ido definiendo a través de la elaboración del correspondiente PBF en el transcurso de los años sucesivos.

En este sentido, en el seno de la Comisión de Ingresos para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado existe un Grupo de Trabajo para la elaboración del PBF y para la redacción de la Memoria de beneficios fiscales de cada ejercicio. Forman parte del citado Grupo de Trabajo representantes de la AEAT, de la Dirección General de Tributos, de la Dirección General de Presupuestos, del Instituto de Estudios Fiscales y del Gabinete de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, que actúa como secretario. La cuantificación del importe de los beneficios fiscales en el sistema tributario estatal se realiza en términos de «pérdida de ingresos», definida como la cuantía en la cual se reduce el ingreso fiscal del Estado a causa de la existencia de una disposición particular que establece el incentivo de que se trate. Por otra parte, la imputación temporal del gasto fiscal se realiza según el criterio de caja, bajo la hipótesis de que es en el momento de la recaudación cuando se materializa esa pérdida de recursos potenciales.

#### 1.4 Organización y competencias de la AEAT en relación con los beneficios fiscales

La AEAT se configura como un organismo o entidad de derecho público de los previstos en la disposición adicional novena de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, con personalidad jurídica y patrimonio propios y plena capacidad pública y privada, siendo la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero.

Por lo que se refiere a su régimen jurídico, la AEAT se rige por su legislación específica, constituida principalmente por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, así como por las disposiciones de la LGP que le sean de aplicación y, supletoriamente, por la LOFAGE. Sin perjuicio de lo anterior, en el desarrollo de las funciones de gestión, inspección, recaudación y demás funciones públicas que se le atribuyen, su activi-

dad se regula por lo dispuesto en la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en vigor desde el 1 de julio de 2004; habiendo derogado a la anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre); y, asimismo, se somete a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y a las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones.

La AEAT desarrolla las actuaciones administrativas necesarias para la aplicación del sistema tributario estatal con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los precitados procedimientos de gestión, inspección y recaudación. En relación con ello, la actividad de control tributario que realiza la AEAT presenta dos ámbitos principales: las actuaciones de verificación y control masivo o extensivo sobre el cumplimiento general de las obligaciones tributarias, desarrolladas por los órganos del Departamento de Gestión Tributaria, y las de comprobación e investigación selectivas, efectuadas por los órganos y unidades del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Respecto a las actuaciones en materia de beneficios fiscales, corresponde a la AEAT autorizar o reconocer la procedencia de determinados incentivos, como ocurre, por ejemplo, con la exención de ciertos premios artísticos, literarios o científicos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) o con determinadas exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA); y, fundamentalmente, la realización de actuaciones de control sobre la correcta aplicación y disfrute de tales beneficios por parte de los obligados tributarios, lo que puede implicar la regularización de la situación tributaria de los mismos y, en su caso, la imposición de las sanciones previstas en la normativa vigente. Además de lo anterior, como ya se ha indicado, la AEAT participa en el proceso de elaboración del PBF, mediante la designación de dos representantes en el Grupo de Trabajo constituido al efecto en el seno de la Comisión de Ingresos para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado.

#### 1.5 Planificación de la AEAT en materia de beneficios fiscales

En el ejercicio 2004, la AEAT disponía de una serie de instrumentos de planificación, tanto estratégica como operativa, que se referían a los distintos ámbitos de actuación de la entidad, entre los que figuran los relativos al control de los beneficios fiscales.

Desde el punto de vista de la planificación a medio y largo plazo, destaca la existencia del documento denominado «Agencia Tributaria 2005» (de aplicación a partir del ejercicio 2003), que vino a sustituir al anterior «Programa Director del Control Tributario 1999-2002», estableciendo las líneas básicas de actuación para los siguientes ejercicios, que se deben concretar en

los diversos instrumentos de planificación operativa. No obstante, dada la naturaleza de este documento, referido en mayor medida a cuestiones organizativas, no contiene menciones específicas al control de beneficios fiscales.

En el denominado «Plan de Prevención del Fraude Fiscal» sí se recogen referencias concretas relativas a los incentivos fiscales, documento que fue elaborado por la AEAT y recibió el visto bueno del Gobierno con fecha 4 de febrero de 2005, siendo tramitado posteriormente como Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, habiendo sido aprobado mediante la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. En concreto, en dicho Plan se identifican distintas modalidades de fraude tributario, entre las que se encuentran las que implican la obtención indebida de beneficios fiscales, como ocurre con la aplicación de incentivos a la reinversión en el Impuesto sobre Sociedades (IS), el disfrute de exenciones en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y en otros Impuestos Especiales y, en especial, la aplicación o disfrute de beneficios fiscales en el sector inmobiliario (deducción por adquisición de vivienda, exención por reinversión, etc.), proponiéndose para estos últimos incentivos la intensificación de controles masivos sobre tales operaciones, explotando en mayor medida la información disponible en las bases de datos tributarias y mediante la obtención de datos de terceros.

Por lo que se refiere a la planificación operativa y programación de las actuaciones del ejercicio 2004, se formularon tres documentos o planes diferentes:

a) Plan anual de Objetivos: se trata de un plan que cuantifica los resultados que la AEAT se propone alcanzar durante el ejercicio, clasificados por áreas de actividad. Estos objetivos se definían principalmente en función de la magnitud «deuda liquidada», si bien es preciso destacar que a partir del ejercicio 2005 ha comenzado a implantarse en los sistemas de planificación la medición de los objetivos también en términos de «número de actuaciones», permitiendo la plena integración con el Plan de Control Tributario.

— El Plan de Objetivos se estructura en tres ámbitos, con sus correspondientes indicadores de cumplimiento:

— Objetivos generales: incluyen la gestión recaudatoria de la AEAT, medida en términos de recaudación líquida global, y la potenciación de la colaboración con otras Administraciones Públicas.

— Objetivos de mejora en la gestión de los tributos: se desglosan en objetivos relativos a la asistencia al ciudadano, a la agilización de la gestión tributaria y a las actuaciones preventivas.

— Objetivos de control del cumplimiento tributario: aparte de los objetivos de modernización del control tributario, destacan principalmente los referidos a

los resultados de la actividad de control de los órganos de la AEAT.

b) Plan General de Control Tributario: se trata del principal instrumento de planificación de la AEAT, en el cual se concretan las actuaciones a desarrollar por cada una de las áreas de la gestión y el control.

En este sentido, al margen de las directrices generales del Plan, que se publican anualmente en el Boletín Oficial del Estado, el Plan General está integrado por los Planes Parciales de Control Tributario correspondientes a cada uno de los siguientes Departamentos, que tienen competencias en materia de control tributario: Inspección Financiera y Tributaria, Gestión Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales y Recaudación. Además, el Plan General consta de unas Normas de integración entre Planes, referidas a las actuaciones coordinadas entre varias áreas.

c) Programa Especial de Calidad: en este documento se incluyen actuaciones de naturaleza preferentemente no cuantitativa.

Desde el punto de vista de los beneficios fiscales, conviene hacer referencia al Plan Nacional de Inspección, documento en que se concreta el Plan Parcial de Control Tributario de la Inspección Financiera y Tributaria y que establece los distintos programas de las actuaciones inspectoras, incluyendo los sectores económicos y los mecanismos de elusión fiscal sobre los que se centran tales actuaciones, cuantificándose además el número de comprobaciones a realizar en cada grupo de programas y por cada órgano inspector.

En relación con lo anterior, en el Plan Nacional de Inspección para el ejercicio 2004 se incluye un grupo de programas específico relativo a los beneficios fiscales, que contenía un total de seis programas de actuación, estando prevista la realización de actuaciones de comprobación e investigación por este motivo sobre un total de 1.097 contribuyentes, sin perjuicio de que en otros programas o grupos de programas también se establecen controles sobre distintos incentivos fiscales. En el epígrafe 2.3.2 del presente Informe se recoge un análisis en detalle sobre esta materia.

#### 1.6 Principales magnitudes económicas del Presupuesto de Beneficios Fiscales

Como se ha indicado anteriormente, el documento que contiene la estimación de los beneficios fiscales relativos a los tributos estatales para cada ejercicio económico es el PBF, que se integra en los Presupuestos Generales del Estado, junto con la Memoria explicativa de los criterios seguidos para su cuantificación, que forma parte del Informe Económico y Financiero que acompaña anualmente al respectivo Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En el ejercicio 2004, el importe estimado de los beneficios fiscales relativos a los tributos del Estado

ascendió a un total de 37.931,61 millones de euros, de los cuales 18.250,90 millones correspondían a la imposición directa; 19,652,44 millones a impuestos indirectos; y el resto, 28,27 millones de euros, a las tasas esta-

tales. En el cuadro n.º 1 se recoge el desglose del PBF del ejercicio 2004 por figuras impositivas, comparándolo con los datos del PBF de los ejercicios anterior y posterior.

CUADRO N.º 1  
Presupuesto de Beneficios Fiscales  
(Importes en millones de euros)

Concepto	PBF 2003	PBF 2004	PBF 2005
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	12.977,28	13.884,11	14.719,53
Impuesto sobre Sociedades	3.393,02	3.640,68	4.220,42
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	772,93	708,01	692,48
Impuesto sobre el Patrimonio	22,16	18,10	13,13
<b>TOTAL IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>17.165,39</b>	<b>18.250,90</b>	<b>19.645,56</b>
Impuesto sobre el Valor Añadido	17.110,85	18.202,95	20.007,14
Impuestos sobre las Primas de Seguros	218,75	243,45	276,93
Impuestos Especiales	1.081,32	1.206,04	1.256,92
<b>TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>18.410,92</b>	<b>19.652,44</b>	<b>21.540,99</b>
Tasas	24,18	28,27	21,97
<b>TOTAL BENEFICIOS FISCALES</b>	<b>35.600,49</b>	<b>37.931,61</b>	<b>41.208,52</b>

En el Anexo 1 se recoge el importe desglosado por conceptos tributarios de las magnitudes correspondientes al PBF del ejercicio 2004.

De los datos anteriores se desprende la absoluta preponderancia de los beneficios fiscales relativos a las tres principales figuras impositivas: IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA, que representan, en su conjunto, el 94,2% del total de los incentivos fiscales estimados para el ejercicio 2004.

Si bien la mayor cuantía de los beneficios estimados corresponde al IVA, conviene destacar que las actuaciones de control de la AEAT sobre los mismos, especialmente por los órganos de Gestión Tributaria, fueron muy limitadas, puesto que la mayoría de tales incentivos derivan de la aplicación de los tipos impositivos reducidos, como se analiza posteriormente en el subapartado 2.3 del presente Informe.

Por otra parte, la obligación de elaborar un PBF para cada ejercicio no se corresponde con la existencia de otra obligación análoga relativa a la aportación de información sobre el grado de cumplimiento de las estimaciones contenidas en aquel documento. Por este motivo, no se dispone de información que permita la comparación entre el PBF y los datos reales sobre la aplicación de los beneficios fiscales, al no estar éstos recogidos en otro documento de ejecución.

## 1.7 Tratamiento de alegaciones

De conformidad con lo previsto en el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los resultados de las actuaciones fiscalizadoras fueron puestos de manifiesto al Presidente y al Director General de la AEAT, así como a quienes ostentaban tales cargos durante el período fiscalizado. Se han recibido dentro de plazo las alegaciones formuladas por el actual Director General.

Se han incorporado al texto del Informe las modificaciones que se han considerado oportunas a raíz de las alegaciones, sin que hayan sido objeto de contestación las que constituyen meras explicaciones o aclaraciones al contenido del Informe.

## 2. RESULTADO DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS

### 2.1 Análisis del Presupuesto de Beneficios Fiscales

#### 2.1.1 Proceso de elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales

La elaboración del PBF y de la Memoria de Beneficios Fiscales no corresponde exclusivamente a la AEAT, como ya se indicó anteriormente, sino al Grupo de Tra-

bajo para la confección del PBF, del que aquélla forma parte. El proceso comienza con el estudio de los cambios habidos en la normativa tributaria con incidencia en los beneficios fiscales y a partir del PBF anterior se analizan las modificaciones a introducir en la relación de conceptos que se considera que cumplen los requisitos para constituir un incentivo fiscal. Sobre la base de este conjunto de conceptos tributarios se elabora un inventario de beneficios fiscales, que contiene todas aquellas exenciones, reducciones de la base, bonificaciones, deducciones, tipos reducidos y demás instrumentos a través de los cuales se articulan los citados incentivos, referenciados a una fecha concreta, que no es la de apertura del ejercicio, sino una fecha anterior, debido al calendario establecido para la elaboración de dicho presupuesto. En este sentido, cabe señalar que el inventario realizado como punto de partida para la elaboración del PBF 2004 contenía los beneficios fiscales vigentes a 1 de mayo de 2003, que, en número, ascendían a 210.

Debido a la ausencia de una definición legal del concepto de beneficio fiscal y como consecuencia de las propias características que se atribuyen a estos incentivos tributarios, la delimitación de los instrumentos que constituyen verdaderos beneficios fiscales reviste especial complejidad dentro del proceso de elaboración del PBF. Las dificultades a la hora de calificar determinados conceptos como beneficios fiscales se refieren, entre otros, a los relativos a la tributación conjunta (en concreto, por el incremento del mínimo personal que se produce en esta modalidad de tributación, cuya cuantía varía en función del tipo de unidad familiar) y a la deducción por maternidad, ambos en el IRPF.

En el caso de la tributación conjunta, no existe unanimidad en el seno del Grupo de Trabajo acerca de su tratamiento como beneficio fiscal, habiéndose debatido si reúne todos los requisitos para ser considerada como tal. A pesar de que se ha acabado aceptando la tributación conjunta como un beneficio fiscal y así se incluye en el PBF (con un importe estimado en el ejercicio 2004 de 1.880,5 millones de euros), en realidad puede considerarse que dicho incentivo forma parte de la estructura del impuesto, puesto que la principal diferencia con respecto a la tributación individual radica en la existencia de reglas especiales en la aplicación de ciertos límites, en la cuantificación del mínimo personal y familiar y en la compensación de bases negativas, sin que se aplique una escala de gravamen diferente ni existan variaciones en las deducciones aplicables. En relación con lo anterior, cabe señalar, por un lado, que los beneficios fiscales se caracterizan por desviarse de forma intencionada respecto a la base estructural del tributo, entendiéndose por ésta la configuración estable del hecho imponible que se pretende gravar y, por otro lado, que el IRPF es un tributo cuyo hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente, tomando en consideración sus circunstancias personales y familiares. Las minoraciones en concepto de mínimo personal y fami-

liar se llevan a cabo para determinar la renta disponible del contribuyente objeto del gravamen<sup>1</sup>, formando parte de la configuración misma del hecho imponible, motivo por el cual las reducciones adicionales previstas en la tributación conjunta deben recibir el mismo tratamiento que los mínimos, personal y familiar, aplicados en las declaraciones individuales, los cuales no se incluyen en el PBF como incentivos fiscales. En consecuencia, se estima que debería reconsiderarse la oportunidad de mantener el concepto de tributación conjunta como beneficio fiscal en la elaboración del PBF.

Por otra parte, la deducción por maternidad en el IRPF resulta aplicable a las mujeres que realicen una actividad por cuenta propia o ajena y que tengan hijos menores de 3 años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, siempre que estén dadas de alta en el correspondiente régimen de la Seguridad Social o mutualidad. Esta deducción, que se aplica en la cuota diferencial por una cuantía máxima de 1.200 euros anuales por cada hijo menor de 3 años, puede ser solicitada de forma anticipada y cobrarse por meses (dejando de minorarse, en tal caso, la cuota diferencial del impuesto), de tal modo que en el supuesto de aquellos contribuyentes que no tienen que presentar la declaración anual se configura como un impuesto negativo sobre la renta. Las discrepancias en cuanto a su consideración como beneficio fiscal (en el PBF se incluye como tal, habiéndose cuantificado en el ejercicio 2004 en un importe de 583,2 millones de euros) se deben a que, tal y como está configurada la deducción, los importes a minorar o a abonar anticipadamente tienen su origen en las cuotas satisfechas a la Seguridad Social, teniendo como límite por cada hijo las cotizaciones y cuotas sociales devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción. Por tanto, se trata más bien de una bonificación en las cotizaciones sociales de las mujeres con hijos menores, aunque legalmente se haya instrumentado como una deducción en el IRPF.

Al margen de lo anterior, es preciso señalar que no todos los incentivos que se recogen anualmente en el inventario de beneficios fiscales son después objeto de inclusión y cuantificación en el PBF. En este sentido, tras la determinación del conjunto de los nuevos incentivos fiscales introducidos por la normativa, se analiza cuáles de ellos son susceptibles de cuantificación, dado que en el PBF no se incluyen aquellos beneficios en los que la información disponible no permita llevar a cabo su adecuada estimación, así como aquellos otros cuya cuantificación dé como resultado una cantidad demasiado reducida como para incorporarla al mismo.

<sup>1</sup> El artículo 56 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF establece que «el mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto».

Otro de los aspectos a considerar en el proceso de elaboración del PBF es el relativo a las distintas metodologías de estimación de los beneficios fiscales. El Grupo de Trabajo, tras la realización de una serie de trabajos previos necesarios (como la recopilación de datos externos, la confección de bases de datos y la elaboración de hipótesis para la realización de simulaciones), procede a la cuantificación de los beneficios fiscales que se reflejará en el PBF. La metodología utilizada en cada caso depende del tributo y del beneficio fiscal en cuestión, comprendiendo desde simples estimaciones sobre la base directa de diversa información estadística de naturaleza tributaria o económica hasta complejos sistemas de microsimulación, en los que se proyectan los datos individuales que figuran en las declaraciones anuales del impuesto correspondientes al último ejercicio del que se dispone de información completa y definitiva. La cuantificación del beneficio fiscal requiere, como regla general, comparar la cuota estimada del tributo resultante después de aplicar los beneficios fiscales correspondientes con la cuota calculada bajo la hipótesis de ausencia de tales incentivos, obteniéndose por diferencia el importe estimado del incentivo fiscal, en términos de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública.

Entre los problemas existentes para la estimación de los beneficios fiscales englobados en el PBF destacan, de nuevo, el relativo a la estimación de los incentivos fiscales derivados de la tributación conjunta en el IRPF, así como la dificultad para imputar temporalmente la exención por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el Impuesto sobre Sociedades.

La pérdida de recaudación originada por la modalidad de tributación conjunta en el IRPF se cuantifica empleando un método de microsimulación sobre la base de datos de las declaraciones individuales anuales y adoptando una serie de hipótesis sobre la evolución de las rentas y el comportamiento de aquellos contribuyentes que optan por la tributación familiar, obteniéndose el importe estimado del beneficio fiscal por diferencia entre la cuota calculada en régimen de tributación conjunta y la suma de las cuotas individuales estimadas, en función de la imputación de las rentas a los miembros de la unidad familiar. Del análisis de las actas de las sesiones del propio Grupo de Trabajo, se observa que existen ciertas deficiencias en el método de estimación empleado, reconociéndose, por un lado, que las hipótesis empleadas para dicha estimación son escasamente realistas y, por otro lado, que el reparto de la renta entre los miembros de las unidades familiares se lleva a cabo sin sustentarse en datos realmente observados. Estas circunstancias, junto con la ya mencionada polémica acerca de su verdadera naturaleza como beneficio fiscal, llevan a considerar razonable que se suprima en el futuro la estimación de la tributación conjunta como incentivo fiscal en el PBF, sin perjuicio del mantenimiento de la vigencia del citado régimen de tributación familiar.

Por lo que se refiere a la deducción del Impuesto sobre Sociedades relativa a la reinversión de beneficios extraordinarios, la estimación del beneficio fiscal imputable a cada ejercicio se realiza calculando un porcentaje de las plusvalías generadas en cada año que son reinvertidas y se acogen a la deducción. Sin embargo, surgen diferentes problemas derivados de la necesaria adopción de una serie de hipótesis sobre aspectos tales como la existencia de cuota positiva, el momento de producirse las plusvalías y el ejercicio de la reinversión, que se extiende hasta los 3 años posteriores a la fecha de transmisión.

#### 2.1.2 Disponibilidad de estudios acerca de los incentivos estimados en el Presupuesto de Beneficios Fiscales

El PBF recoge la estimación «a priori» de los beneficios fiscales que disminuyen la capacidad recaudatoria del Estado, por razones de índole económica, social o de política tributaria; no existiendo, sin embargo, la obligación de elaborar un documento análogo en el que se refleje «a posteriori» el grado de cumplimiento de tales previsiones. A este respecto, en el curso de la fiscalización se solicitó a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda información acerca de la disponibilidad de datos sobre la ejecución del PBF de cada ejercicio, señalando el referido órgano que carecía de información sistematizada sobre los importes reales de los beneficios fiscales disfrutados en cada ejercicio, debido, por un lado, a la carencia de los recursos humanos que serían precisos para elaborar dichos documentos y, por otro lado, a la dificultad derivada de los plazos fijados por la legislación para la elaboración y tramitación de los Presupuestos Generales del Estado.

De este modo, la calidad y precisión de las estimaciones de los beneficios fiscales existentes en el sistema tributario estatal, recogidas en el PBF, no pueden ser evaluadas, al no disponerse de los parámetros de comparación precisos. Además, la necesidad de conocer el coste real de los beneficios fiscales, en términos de pérdida de ingresos tributarios, se hace patente cuando se toma en consideración que las previsiones contenidas en el PBF son producto de procesos de estimación no siempre basados en datos exactos; y teniendo en cuenta, además, que los beneficios fiscales reales dependen de cambios en la normativa tributaria, algunos de los cuales son posteriores a la fecha de cuantificación del PBF (como ocurre frecuentemente con las modificaciones introducidas en esta materia mediante las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado). En consecuencia, se considera conveniente disponer de información sistematizada acerca del importe real de los beneficios fiscales, no sólo por la importancia de dicha información en sí misma, sino también como elemento para analizar las desviaciones producidas entre los datos estimados y los reales, así como sus causas,

con el fin de mejorar los métodos de simulación empleados para realizar futuras estimaciones. La ausencia de un documento de ejecución del PBF impide conocer el coste real que suponen los beneficios fiscales para la Hacienda Pública y hace que se carezca de información relevante para la toma de decisiones acerca del mantenimiento o la sustitución de tales incentivos por otras alternativas, como los gastos públicos directos, por ejemplo.

No obstante, a pesar de la ausencia de un documento formal de ejecución del PBF, en el seno del Grupo de Trabajo se han realizado, en los últimos ejercicios, cálculos de los importes reales de ciertos beneficios fiscales (entre los cuales se pueden señalar los relativos a los Impuestos Especiales, el IVA y el IRPF), partiendo de datos observados, si bien tales estudios no abarcan la totalidad de los beneficios fiscales. Las divergencias observadas entre los datos reales y los estimados en el PBF (entre el 10% y el 20%, en valores absolutos, según los datos del propio Grupo de Trabajo) tenían su origen en una diversidad de factores, tales como las fuentes de información empleadas, la deficiente predicción de ciertas variables, los cambios legislativos no previstos o las variaciones en los criterios de estimación empleados. La AEAT disponía de estudios internos más antiguos sobre los beneficios fiscales correspondientes al IRPF y los Impuestos Especiales.

Asimismo, se ha analizado la disponibilidad de información y estudios acerca de la relación entre los beneficios fiscales existentes y el grado de cumplimiento de los objetivos de las políticas a las que van dirigidos aquéllos.

El establecimiento de incentivos fiscales y, por ende, la disminución de ingresos tributarios que implican, se encuentran justificados por el fin que persiguen, que no es otro que el logro de determinados objetivos de política económica y social, como los relativos a la vivienda, sanidad y educación o el fomento de inversiones, del ahorro y del empleo, entre otros.

En el ejercicio 2004, las políticas cuyo fomento se perseguía a través de los beneficios fiscales se agrupaban en dos categorías: por un lado, la clasificación general por políticas de gasto contemplada en los Presupuestos Generales del Estado, que comprendía 12 políticas distintas; y, por otro lado, la clasificación propia del PBF, en virtud de la cual aquellos beneficios fiscales que no podían ajustarse a la clasificación anterior se asignaban a una de las 8 políticas específicas del PBF (a partir del PBF del ejercicio 2005 se optó por emplear únicamente la clasificación por programas al nivel de políticas de gasto que figura en los Presupuestos Generales del Estado). Conviene señalar que la asignación de los distintos beneficios fiscales a una u otra política no siempre resulta sencilla debido a la existencia de incentivos fiscales que persiguen simultáneamente varios fines, teniendo impacto en más de una única política económica o social.

En el Anexo 2 se recoge la distribución por políticas de gasto del PBF correspondiente al ejercicio 2004, pudiéndose observar en el mismo el elevado grado de concentración de los incentivos vigentes en relación con las políticas objeto de estímulo, de tal forma que cuatro políticas (fomento de inversiones, vivienda, política distributiva y comercio, turismo y PYMES) absorbían el 59% del total de los beneficios fiscales del ejercicio, alcanzando un importe conjunto de 22.329,3 millones de euros. En el extremo opuesto se encontraban las políticas destinadas al fomento del empleo, así como las relacionadas con las prestaciones de desempleo e incapacidad temporal, que en su conjunto sumaban únicamente 25,4 millones de euros, cifra que representa apenas el 0,06% del PBF. La distribución del peso relativo de las distintas políticas de gasto fomentadas en el ejercicio 2004 se mantuvo prácticamente inalterada respecto a la de ejercicios anteriores, no habiéndose producido cambios significativos en las políticas de gasto incentivadas a través de los beneficios fiscales.

La asignación del PBF por políticas de gasto ofrece una estimación del volumen de recursos que deja de ingresar el Estado como medida de fomento de cada una de tales políticas o, en otros términos, del gasto fiscal asociado a las mismas. Se trata, no obstante, como cualquier magnitud del PBF, de una mera estimación o previsión de un gasto fiscal, pero en ningún caso ofrece información sobre la eficacia lograda a través del empleo de cada incentivo. Dado que la justificación de los beneficios fiscales y de los costes que implican reside en la consecución de determinados objetivos económicos, resultaría preciso evaluar la eficacia lograda a través de su empleo para determinar la utilidad real de dichas figuras y, por tanto, la conveniencia de su permanencia en el sistema tributario.

Sin embargo, de acuerdo con la información suministrada por la Dirección General de Tributos, la creación de nuevos beneficios fiscales no se encuentra precedida sistemáticamente de la realización de estudios sobre los objetivos concretos de política económica y social que se espera lograr con su aplicación, ni del establecimiento de indicadores para evaluar el grado de cumplimiento de tales objetivos a través de los incentivos fiscales, sin perjuicio de los análisis previos relativos a su impacto recaudatorio que habitualmente realiza la AEAT, a solicitud de distintos órganos del Ministerio de Economía y Hacienda, y de los estudios hechos con motivo de ciertas reformas tributarias (libros blancos).

Asimismo, tampoco se realiza un seguimiento sistemático de la influencia de los beneficios fiscales en la evolución de las políticas económicas y sociales cuyo fomento se pretende por medio de aquéllos. En este sentido, dado que no se dispone de datos precisos sobre los importes reales de los beneficios fiscales ni de estudios sobre sus efectos en las políticas objeto de estímulo, no es factible evaluar los resultados obtenidos gracias al empleo de estos incentivos.

De todo lo anterior se desprende que las decisiones relativas a la creación, mantenimiento y supresión de los beneficios fiscales no se fundamentan generalmente en estudios detallados sobre los objetivos perseguidos ni sobre su efectividad como medidas de fomento, de tal forma que no es posible determinar si a través de los incentivos fiscales se logran los fines que, a su vez, justifican su existencia.

### 2.1.3 Repercusión de los beneficios fiscales en el Presupuesto de ingresos del Estado

Otro de los aspectos analizados es el relativo a la importancia que alcanzan los beneficios fiscales en relación con el Presupuesto de ingresos del Estado, medida aquella en términos de minoración de los ingresos públicos como consecuencia de los referidos incentivos. Para valorar el impacto que los beneficios fiscales suponen sobre el montante de los ingresos tributarios del Estado es preciso proceder a comparar ambas magnitudes. No obstante, las previsiones definitivas de ingresos ya tienen en cuenta, entre otros factores, la minoración de los mismos como consecuencia de los beneficios fiscales que les afectan, por lo cual no resulta correcto comparar directamente el PBF con los datos del estado de ingresos de los Presupuestos Generales del Estado, sino que es preciso acudir al concepto de

«ingreso tributario teórico». Los ingresos tributarios teóricos representan el volumen de derechos que se liquidarían en caso de no existir incentivo fiscal alguno y pueden ser calculados mediante la suma de las previsiones definitivas de ingresos tributarios y los beneficios fiscales estimados en el PBF.

A partir de las dos magnitudes citadas, el beneficio fiscal estimado y el ingreso tributario teórico, el coeficiente que las relaciona tiene cierta relevancia, ya que supone una aproximación al porcentaje de los ingresos potenciales de un tributo que se dejan de ingresar por el Estado como consecuencia del establecimiento de los incentivos fiscales.

Tal y como se observa en el cuadro n.º 2, en el ejercicio 2004 los beneficios fiscales supusieron una merma de los ingresos tributarios del Estado cercana al 28%, en términos generales, siendo este porcentaje superior en el caso de los impuestos indirectos (33%) que en el de los directos (24%). Por tributos, los ingresos por IVA fueron los que se vieron más afectados por la existencia de incentivos fiscales, puesto que prácticamente el 40% de la cuantía que se estima podría haberse recaudado por este impuesto no fue liquidada a causa de la aplicación de beneficios fiscales. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, por el contrario, la pérdida de ingresos ocasionada por la aplicación de beneficios fiscales se situó en valores mucho más reducidos, concretamente del 13%.

CUADRO N.º 2

### Pérdida de ingresos tributarios teóricos debida a los beneficios fiscales. Ejercicio 2004

(Importes en millones de euros)

Concepto	Prev. definitivas del Pto. ingresos (1)	Beneficios fiscales (PBF) (2)	Ingresos teóricos (3) = (1) + (2)	Beneficios fiscales / Ingr. Teóricos (4) = (2) / (3)
<b>I. IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>57.268,00</b>	<b>18.250,90</b>	<b>75.518,90</b>	<b>24,17%</b>
Imp. Renta Pers. Físicas	31.974,00	13.884,11	45.858,11	30,28%
Imp. Renta No Residentes	1.124,00	708,01	1.832,01	38,65%
Impuesto sobre Sociedades	24.109,00	3.640,68	27.749,68	13,12%
Otros ingresos (Nota 1)	61,00	18,10	79,10	22,88%
<b>II. IMP. INDIRECTOS</b>	<b>39.836,00</b>	<b>19.652,44</b>	<b>59.488,44</b>	<b>33,04%</b>
IVA	27.490,00	18.202,95	45.692,95	39,84%
Impuestos Especiales	9.996,00	1.206,04	11.202,04	10,77%
<i>  Hidrocarburos</i>	5.991,00	1.152,10	7.143,10	16,13%
<i>  Alcohol y Bebidas deriv.</i>	493,00	53,94	546,94	9,86%
<i>  Cerveza</i>	131,00	-	131,00	-
<i>  Productos Intermedios</i>	12,00	-	12,00	-
<i>  Labores del Tabaco</i>	3.384,00	-	3.384,00	-
<i>  Electricidad</i>	-15,00	-	-15,00	-
Tráfico Exterior	1.059,00	-	1.059,00	-
Impuesto Primas Seguros	1.272,00	243,45	1.515,45	16,06%
Otros ingresos	19,00	-	19,00	-
<b>III. TASAS Y OTROS INGR. TRIBUTARIOS (Nota 2)</b>	<b>1.392,00</b>	<b>28,27</b>	<b>1.420,27</b>	<b>1,99%</b>
<b>TOTAL ING. TRIBUTARIOS</b>	<b>98.496,00</b>	<b>37.931,61</b>	<b>136.427,61</b>	<b>27,80%</b>

Nota 1: Incluye los restantes conceptos del Capítulo 1 del Presupuesto de ingresos del Estado, excepto las cuotas de derechos pasivos.

Nota 2: Incluye los derechos del Capítulo 3 del Presupuesto de ingresos del Estado correspondientes a tasas, recargos de apremio, intereses de demora, multas y sanciones.

Fuente: Memoria del Grupo de Trabajo del PBF, ejercicio 2004.

En el cuadro n.º 3 se recoge la evolución interanual de la ratio de beneficios fiscales respecto a los ingresos tributarios teóricos del Estado, revelando que el porcentaje global de los ingresos tributarios que el Estado deja de ingresar como consecuencia de los beneficios fiscales establecidos por la normativa tributaria no

experimentó variaciones significativas en el período de 2003 a 2005. Las disminuciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y a la partida de «otros ingresos» no tuvieron un impacto relevante sobre el valor total de la ratio, debido a la escasa importancia de estos conceptos.

## Ratio beneficios fiscales/ingresos teóricos

	2003	2004	2005
<b>I. Impuestos directos</b>	<b>23,96%</b>	<b>24,17%</b>	<b>23,82%</b>
1. Imp. Renta de las Personas Físicas	28,71%	30,28%	30,40%
2. Imp. Renta de No Residentes	40,12%	38,65%	36,55%
3. Impuesto sobre Sociedades	13,86%	13,12%	13,14%
4. Otros ingresos	44,44%	22,88%	29,09%
<b>II. Impuestos indirectos</b>	<b>32,79%</b>	<b>33,04%</b>	<b>33,35%</b>
5. Impuesto sobre el Valor Añadido	39,93%	39,84%	40,00%
6. Impuestos Especiales	9,86%	10,77%	10,77%
7. Impuesto Primas de seguros	16,65%	16,06%	16,83%
<b>III. Tasas y otros ingresos tributarios</b>	<b>1,61%</b>	<b>1,99%</b>	<b>1,81%</b>
<b>TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS</b>	<b>27,53%</b>	<b>27,80%</b>	<b>27,79%</b>

## 2.2 Reconocimiento de beneficios fiscales

La mayoría de los beneficios fiscales previstos en la normativa reguladora de cada tributo, cuando se dan los requisitos previstos en la misma, se aplican de manera automática y directa por el contribuyente en sus declaraciones. No obstante, existen ciertos incentivos fiscales (por lo general, exenciones) que tienen carácter rogado, lo que implica que ha de ser solicitada previamente a la Administración tributaria la autorización para poder ser aplicados por los sujetos pasivos. En estos casos, la Administración lleva a cabo una comprobación acerca del cumplimiento de los requisitos y supuestos exigidos por la normativa correspondiente para su concesión antes de reconocer el derecho del sujeto pasivo a aplicar el beneficio fiscal correspondiente. En el supuesto de que se conceda la exención, la vigencia del acuerdo de reconocimiento quedará sujeta al cumplimiento o mantenimiento de las condiciones exigidas por la legislación.

La competencia para el reconocimiento de estos beneficios fiscales rogados corresponde a los órganos de Gestión de la AEAT. En este sentido, el artículo 117 de la LGT incluye entre las actuaciones que constituyen la gestión tributaria el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales, de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento. Por otra parte, el artículo 115.3 de la LGT dispone que «los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional»; añadiendo que, en tales casos, «la Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos

y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales».

El número de beneficios fiscales de carácter rogado en el sistema tributario estatal es reducido y de escasa relevancia económica, existiendo supuestos de esta clase de incentivos en el IRPF, en el IVA y en determinados Impuestos Especiales.

Con el fin de evaluar las actuaciones de control de la AEAT en esta materia, han sido analizados en la presente fiscalización los procedimientos de reconocimiento de beneficios fiscales relativos a la exención contemplada en el artículo 7 de la Ley del IRPF en relación con los premios literarios, artísticos o científicos relevantes y los que afectan a determinadas exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios recogidas en el artículo 20 de la Ley del IVA.

2.2.1 Exención prevista en la Ley del IRPF relativa a los premios literarios, artísticos o científicos relevantes

2.2.1.1 Normativa aplicable y procedimiento para declarar su exención

La Ley del IRPF contiene en su artículo 7 una relación de las rentas que se consideran exentas, incluyendo en su letra 1) «los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias»<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> El citado precepto se recoge, con idéntica redacción, tanto en el anterior Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, como en la vigente ley del impuesto (Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

La mención expresa a los premios «Príncipe de Asturias» se introdujo en virtud de la Ley 24/2001, de forma que a partir de la entrada en vigor de esta última (el 1 de enero de 2002), la exención relativa a tales premios tiene carácter automático y, por tanto, dejan de precisar el reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria.

La exoneración de gravamen de los premios literarios, artísticos o científicos determina la no integración del importe correspondiente a los mismos en la base imponible del impuesto en forma de ganancias patrimoniales. El desarrollo normativo del régimen aplicable a estos premios exentos se encuentra recogido en el artículo 2 del Reglamento del IRPF (tanto del anterior, aprobado por Real Decreto 214/1999, 5 febrero, como en el vigente Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio), en el que se fijan las condiciones y requisitos para la exención; así como en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 5 de octubre de 1992, por la que se regula el procedimiento para su concesión.

El artículo 2 del Reglamento del IRPF dispone que «tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias». Dicho precepto también recoge los requisitos para que resulte aplicable la exención, siendo éstos los siguientes:

1. El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas.

2. En todo caso, el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

3. La convocatoria no deberá establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio; y, si es convocado en España, deberá tener carácter nacional o internacional y su anuncio deberá hacerse público en el «Boletín Oficial del Estado» o de la Comunidad Autónoma correspondiente y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

4. La exención deberá ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria (en concreto, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT), de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

El procedimiento para el reconocimiento de esta exención, que se regula principalmente en la citada Orden de 5 de octubre de 1992, consta de las siguientes fases:

1.º Solicitud de la exención por la persona o entidad convocante del premio o bien por la persona premiada, si se trata de premios convocados en el extranjero

o por organizaciones internacionales. El escrito de solicitud, que habrá de contener los datos especificados en la referida Orden, deberá ser presentado con carácter previo a la concesión del premio, a excepción del supuesto de premios convocados en el extranjero o por organizaciones internacionales, en el cual deberá hacerse antes del inicio del período reglamentario de declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se hubiera obtenido.

Al escrito de solicitud se deberá acompañar la siguiente documentación:

a) Un ejemplar de las bases de la convocatoria del premio.

b) Una copia del anuncio de la convocatoria en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional, cuando ello sea requisito.

c) Una copia de la concesión del premio cuando el solicitante sea la persona premiada.

d) La acreditación de la representación, en su caso.

2.º Verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos, finalizando el procedimiento mediante Resolución del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. Dicha Resolución se notificará al solicitante y, cuando éste hubiese sido el convocante del premio, deberá publicarse además en el Boletín Oficial del Estado.

3.º Comunicación a la AEAT de los premios concedidos, cuando se trate de premios convocados en España. A este respecto, dentro del mes siguiente a la fecha de la concesión del premio, los convocantes del mismo deberán comunicar al Departamento de Gestión Tributaria los datos identificativos de las personas o entidades premiadas, el premio concedido a cada una de ellas y la fecha de concesión. Esta comunicación no es necesaria cuando sea la persona premiada quien solicite la exención, dado que en tal caso la solicitud es posterior a la concesión del premio.

Por otra parte, las resoluciones mediante las cuales se concede la exención a premios convocados en España tienen validez para sucesivas convocatorias en tanto no se modifiquen los términos de la misma, de manera que no es preciso solicitar nuevamente su exención, disponiendo la Orden de 5 de octubre de 1992 que el convocante debe comunicar a la AEAT los premios concedidos en las sucesivas convocatorias, acompañando a dicha comunicación un ejemplar de las bases de la convocatoria del premio y una copia de los anuncios de la convocatoria. De este modo, la mencionada comunicación evita la necesidad de formular nuevas solicitudes de exención, a la vez que proporciona a la AEAT elementos para comprobar que siguen cumpliéndose los requisitos que permitieron el reconocimiento de la exención en un primer momento.

Por tanto, el procedimiento para la concesión de la exención difiere según el lugar en el que se convoquen los premios. En este sentido, si se trata de premios convocados en España la exención deberá ser solicitada por el convocante y, en el caso de ser concedida, tendrá validez para sucesivas convocatorias, siempre y cuando no varíen los términos de la inicial. Sin embargo, en el caso de premios convocados en el extranjero o por organismos internacionales, la solicitud deberá ser presentada por el contribuyente que haya resultado premiado, extendiéndose el reconocimiento de la exención única y exclusivamente al premio percibido por el solicitante en la convocatoria que da lugar a la solicitud.

#### 2.2.1.2 Actuaciones desarrolladas por la AEAT en relación con la concesión de exenciones y el control y seguimiento de los premios exentos

El órgano de la AEAT que recibe los escritos de solicitud de exención y tramita los correspondientes expedientes es la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa del Departamento de Gestión Tributaria, correspondiéndole presentar la propuesta de resolución al Director del citado Departamento. Asimismo, dicha Subdirección General recibe las comunicaciones posteriores a las que se refieren tanto el artículo 2 del Reglamento del IRPF como la Orden de 5 de octubre de 1992 y suministra la información relativa a tales exenciones que se precisa para elaborar el PBF y para incorporarla a las bases de datos tributarias.

No obstante, resulta conveniente señalar que la Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, ha atribuido las competencias señaladas a la nueva Oficina Nacional de Gestión Tributaria. Esta Resolución entró en vigor el 3 de marzo de 2004, si bien en su disposición transitoria señala que las funciones y competencias de los órganos y unidades administrativas de Gestión Tributaria contemplados en la misma serían desempeñados por los existentes en el momento de su entrada en vigor hasta que se adaptase la relación de puestos de trabajo de la AEAT a lo establecido en dicha Resolución. Al término de las actuaciones fiscalizadoras, la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa continuaba desempeñando tales funciones.

Durante el desarrollo de la fiscalización se solicitó una relación de aquellos premios que se encontraban exentos de tributación en el IRPF a 31 de diciembre de 2004, habiéndose entregado por la precitada Subdirección dos listados distintos (el primero con 241 premios y el segundo con 228), debiendo señalarse que ninguno de ellos estaba actualizado a la fecha referida. En este sentido, tal y como se expone posteriormente, de la segunda relación facilitada se analizó una muestra de 20 premios, obteniéndose como resultado que 12 de

ellos ya no gozaban de exención en 2004, por haberse dejado de convocar en ejercicios pasados, por haber dejado de cumplir los requisitos para disfrutar de la exención o, en un caso, por tratarse de un premio convocado en el extranjero, cuya exención se solicitó por el premiado en un ejercicio anterior.

#### a) Expedientes de reconocimiento de la exención.

Durante el ejercicio 2004, la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa inició un total de 29 expedientes relacionados con la exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, de los cuales 24 eran propiamente solicitudes de exención y el resto consultas relacionadas con estos premios. El resultado de los 24 expedientes de solicitud de exención fue que en 13 de ellos se concedió la misma, en 9 de ellos se denegó, mientras que en los 2 casos restantes se declaró concluso el expediente por desistimiento del solicitante o por solicitarse una exención ya concedida en el pasado.

Desde el punto de vista cuantitativo, el importe de los premios a los que se concedió la exención en 2004 fue por un total de 684 miles de euros, más un premio por importe de 30.000 dólares estadounidenses.

Por lo que respecta a los 22 expedientes que finalizaron mediante la concesión o denegación de la exención, sólo 2 de ellos correspondían a premios ya concedidos antes de la solicitud por haber tenido lugar su convocatoria en el extranjero, habiendo sido convocados en España los 20 restantes.

Respecto a los 13 expedientes en los que se concedió la exención, se ha verificado que se cumplían adecuadamente los requisitos exigidos por la normativa para su concesión y que el contenido de la resolución de los mismos era correcto. El tiempo transcurrido entre la solicitud y la resolución de los expedientes osciló entre 12 y 134 días, situándose el plazo medio de resolución en 71 días.

En los 9 casos en los que se denegó la exención, la resolución del Director del Departamento de Gestión se encontraba motivada, comunicándose al interesado su derecho a interponer recurso potestativo de reposición o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

#### b) Comunicaciones sobre los premios concedidos.

Las incidencias detectadas en la aplicación del procedimiento regulado por el Reglamento del IRPF y la Orden de 5 de octubre de 1992 se refieren fundamentalmente al cumplimiento de la obligación de comunicación a la AEAT de los premios concedidos y a las consecuencias que se desprenden de la ausencia de dicha comunicación. Tal obligación existe tanto en la primera convocatoria del premio tras la solicitud de la exención, como en sucesivas convocatorias del mismo.

1.º Comunicación que debe realizar el convocante del premio en la primera convocatoria tras la solicitud de la exención.

De los 13 expedientes iniciados en el 2004 a los que se concedió la exención, 12 de ellos habían sido convocados en España y, por tanto, los convocantes tenían la obligación de efectuar la comunicación de su concesión a la AEAT. De estos 12 premios, en un caso la comunicación se efectuó fuera del plazo de 1 mes previsto en la Orden de 5 de octubre de 1992, mientras que en otros 4 supuestos no hubo comunicación alguna por parte de los convocantes, sin que la AEAT les solicitara la remisión de la misma hasta una vez iniciadas las actuaciones fiscalizadoras de este Tribunal, de lo cual se desprende un insuficiente seguimiento de la recepción de comunicaciones efectuado por la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa.

2.º Comunicaciones que debe realizar el convocante en las sucesivas convocatorias del premio.

La vigencia de la exención concedida para posteriores convocatorias está condicionada a que no se modifiquen las condiciones de la primera, para lo cual se exige que se efectúen las sucesivas comunicaciones. Por lo tanto, la comunicación es un requisito obligatorio que, al mismo tiempo, permite a la AEAT comprobar la no alteración de las bases de la convocatoria que dieron lugar a la exención.

En el curso de las actuaciones fiscalizadoras se ha analizado el seguimiento realizado por la AEAT sobre las comunicaciones de los premios concedidos en el 2004 correspondientes a exenciones aprobadas en ejercicios anteriores, observándose que las comunicaciones recibidas se incorporaban al expediente original de la declaración de la exención, sin elaborarse una relación de las comunicaciones recibidas y las pendientes de recibir en cada ejercicio, ni cotejarse las mismas con el listado de los premios exentos, de tal forma que no se disponía de información actualizada sobre las referidas comunicaciones. Esto determina que, como se señaló con anterioridad, no se pueda conocer el número e importe de los premios que, habiendo gozado de exención en ejercicios anteriores, generen efectivamente beneficios fiscales cada año por haber sido convocados y concedidos en el mismo, manteniéndose el cumplimiento de los requisitos exigidos en la autorización inicial de la exención.

Por otra parte, la Orden de 5 de octubre de 1992 señala que los convocantes de los premios deberán comunicar los premios concedidos, pero no hace previsión alguna respecto a aquellos casos en los que el premio se declare desierto, por lo que en ocasiones la falta de comunicación no implica un incumplimiento de su obligación por parte del convocante. A estos efectos, se considera aconsejable una regulación más amplia de la obligación de comunicación, que alcanzara al citado supuesto de los premios desiertos e, incluso, que se

estableciera la obligación de comunicar a la AEAT la ausencia de convocatoria en un año del premio declarado exento en un ejercicio anterior. En todo caso, en tanto no exista dicha obligación, resulta conveniente que la AEAT solicite información adicional a los convocantes que no remitan la citada comunicación, con el fin de poder conocer la situación concreta del premio en cada ejercicio, para lo cual es preciso establecer mecanismos de seguimiento de las comunicaciones recibidas anualmente.

En relación con esta cuestión, se ha examinado una muestra compuesta por 20 expedientes incluidos en la relación de premios para los que, según la información de la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa, estaba vigente la exención a 31 de diciembre de 2004; 19 de los cuales habían sido convocados en España, estando sujetos sus convocantes, por tanto, a la obligación de enviar la comunicación en los ejercicios posteriores al de la convocatoria inicial. Del examen de estos expedientes se desprenden los siguientes resultados:

— En 8 de estos premios el convocante comunicó a la AEAT la información relativa a la convocatoria del ejercicio 2004. Dicha comunicación se realizó fuera de plazo en 3 casos, mientras que en otros 2 supuestos no es posible verificar el cumplimiento de este plazo al no haberse incluido en la comunicación la fecha de concesión del premio.

— En los 11 casos restantes, no se produjo la citada comunicación debido a que los premios habían dejado de convocarse o bien ya no cumplían los requisitos establecidos para disfrutar de la exención.

De lo anterior se deduce, por un lado, que la falta de comunicación en los expedientes de la muestra analizada no se debía a un incumplimiento de su obligación por parte de los convocantes sino a otras circunstancias y, por otro, que la AEAT no había actualizado la relación de premios exentos, a pesar de tener conocimiento de tales circunstancias desde antes del año 2004, tal y como se desprende de los expedientes examinados.

En todo caso, ha de destacarse que el control desarrollado por la AEAT sobre la recepción de las comunicaciones y sobre su contenido no se encontraba suficientemente sistematizado. Además, a pesar de que la vigencia de las exenciones concedidas está condicionada a que no se modifiquen los términos de la convocatoria original, cuando la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa detecta que no se realiza la comunicación o que se ha modificado la convocatoria, pasando a incumplirse alguno de los requisitos, no lo comunica a los órganos de control de la Inspección de los Tributos, y tampoco depura las bases de datos relativas a tales premios. De este modo, la comunicación pierde su utilidad a efectos de control de estos beneficios fiscales, ya que las Delegaciones y Administraciones de la AEAT, al no tener conociemien-

to de aquellas exenciones que dejan de tener vigencia por no observarse lo dispuesto en la normativa, continúan considerando vigentes tales incentivos fiscales<sup>3</sup>.

### 2.2.1.3 Información sobre los premios exentos en el programa INFORMA

El programa INFORMA es una aplicación de información tributaria elaborada por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria y cuyos usuarios son tanto externos como internos. La parte del INFORMA referente a la exención de los premios literarios, artísticos y científicos es elaborada con la información suministrada por la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa. La relación de premios exentos que figuraba en el programa INFORMA, suministrada a este Tribunal durante las actuaciones fiscalizadoras, comprendía un total de 85 premios.

Según la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa, trimestralmente se incorporan a la relación que aparece en el INFORMA las nuevas exenciones de premios concedidas y anualmente se lleva a cabo una revisión y depuración global de dicha relación, con el fin de que los órganos de Gestión cuenten en todo momento con una información lo más actualizada posible.

No obstante, la citada relación de premios exentos del INFORMA no estaba actualizada, tal y como se desprende de las siguientes circunstancias:

— Dicha relación sólo contenía premios cuya exención fue concedida entre los años 1999 y 2003, por lo que no incorporaba aquellas exenciones que fueron concedidas antes de 1998 ni en el año 2004, que ascendían, según el listado de la Subdirección General de

<sup>3</sup> Con posterioridad al período fiscalizado se ha aprobado mediante el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el nuevo Reglamento del IRPF, en el cual se atribuye la competencia para la revocación de la exención al mismo órgano que la declaró, lo que previsiblemente permitirá en el futuro un mejor control sobre tales exenciones.

Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa, a 132 y 12 premios, respectivamente.

— Además, la citada relación tampoco incluía la totalidad de las exenciones concedidas en el período 1999-2003, puesto que en el listado de premios exentos facilitado por la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa figuran 39 premios adicionales a los recogidos en el INFORMA.

— Asimismo, el INFORMA incorporaba, al menos, 6 exenciones relativas a premios convocados en el extranjero, que sólo resultan aplicables en el año de su obtención, por lo que no tiene sentido mantenerlas en la aplicación una vez transcurrido el plazo de prescripción regulado en el artículo 66 de la LGT.

Además de lo anterior, cabe señalar que la relación de premios del INFORMA que figuraba en la página web de la AEAT durante el ejercicio 2006 no había sido actualizada con las exenciones concedidas en los años 2004 y 2005. De todo ello se deduce que la información acerca de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes exentos que figuraba en el programa INFORMA ni era completa ni estaba actualizada, lo que disminuye su utilidad como instrumento de información de que disponen las Administraciones y Delegaciones de la AEAT para la gestión y el control de las declaraciones del IRPF.

### 2.2.1.4 Información sobre premios exentos contenida en el Presupuesto de Beneficios Fiscales

En el PBF del ejercicio 2004 se cuantifica el importe de los beneficios fiscales derivados de la exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes en 790 miles de euros, correspondientes a un total de 398 premios. El cálculo de estas cifras se realiza fundamentalmente a partir de los datos proporcionados por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, así como de la información suministrada por la Fundación Príncipe de Asturias. En el cuadro n.º 4 se recoge la evolución de los premios exentos y la estimación del correspondiente beneficio fiscal en el período 2002 a 2006.

CUADRO N.º 4

#### Evolución de los datos empleados en la estimación de los premios del PBF

(Importes en miles de euros)

Presupuesto de Beneficios Fiscales	Nº premios exentos	Importe premios exentos	Cuantificación bº fiscal
PBF 2002	n/d	4.510	660
PBF 2003	n/d	5.650	680
PBF 2004	398	7.120	790
PBF 2005	425	7.360	810
PBF 2006	441	7.630	770

Nota: se incluyen los Premios "Príncipe de Asturias".

Fuente: Memorias de Beneficios Fiscales.

De la revisión efectuada sobre el procedimiento empleado para la estimación de esta clase de incentivo fiscal se desprenden las siguientes incidencias:

1.º Para realizar el cálculo se parte de la hipótesis de que han permanecido inalterados las condiciones y los importes de los premios que, en su momento, obtuvieron la exención, debido a la carencia de información actualizada al respecto, si bien ello implica la posibilidad de errores en la cuantificación del beneficio fiscal.

2.º En la Memoria de Beneficios Fiscales se indica que para la estimación de la cuantía de los incentivos vigentes se tiene en cuenta que algunos de los premios declarados inicialmente exentos han sido, con posterioridad, dejados de convocar. En este sentido, cabe señalar que la Dirección General de Tributos solicita a la AEAT la información relativa a aquellos premios que, habiendo sido declarados exentos en ejercicios anteriores, han dejado de convocarse posteriormente o han sufrido modificaciones, pero la información que la AEAT remite se limita a las exenciones concedidas en el ejercicio considerado. Así, se ha observado que en la información suministrada por la AEAT relativa a los ejercicios 2002, 2003 y 2004 no se incluía mención alguna a los premios que habían dejado de convocarse o que ya no cumplían los requisitos para mantener la vigencia de la exención, ni tampoco de las modificaciones en la cuantía de los premios. Esto da lugar a que la relación de premios de que dispone la Dirección General de Tributos para la elaboración del PBF se vea incrementada cada año con las nuevas exenciones concedidas, pero que, en cambio, no sea depurada por los premios que ya no disfrutaban de la exención, ni se actualice la cuantía de los premios incluidos en la base de cálculo.

Asimismo, se han detectado diferencias en la información manejada por la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa, por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria (a efectos del programa INFORMA) y por la Dirección General de Tributos (para la elaboración del PBF), referida en concreto a los premios exentos vigentes a 31 de diciembre de 2004. En este sentido, mientras que de la información contenida en la relación facilitada por la primera Subdirección se desprende que se encontraban exentos un total de 228 premios, por un importe de 5.957 miles de euros, la Dirección General de Tributos, por su parte, partiendo de los datos disponibles a la fecha de elaboración del PBF, estimó que al cierre del ejercicio 2004 los premios exentos ascendían a 417, por un importe aproximado de 6.960 miles de euros, siendo éstos los datos empleados para la cuantificación del beneficio fiscal correspondiente a estos premios en el PBF del ejercicio siguiente (sin incluir en ambos casos los premios «Príncipe de Asturias»). A su vez, la información contenida en la aplicación INFORMA presentaba diferencias aún mayores, recogiendo

datos referidos únicamente a un total de 85 premios (sin estimación de su importe), por los motivos anteriormente señalados.

De todo lo anterior se desprende que la información de que disponía la Dirección General de Tributos para la elaboración del apartado del PBF relativo a los premios exentos no era exacta ni estaba actualizada, siendo conveniente una mejora de la calidad de la información suministrada por la AEAT para lograr una estimación más precisa de esta clase de beneficio fiscal, si bien puede considerarse que el importe del exceso en el PBF no resultaría, en principio, especialmente significativo.

### 2.2.2 Exenciones previstas en el artículo 20.Uno, números 8.º, 12.º, 13.º y 14.º de la Ley del IVA

#### 2.2.2.1 Delimitación de las exenciones analizadas

La Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) recoge en su Título II, artículos 20 a 67, una extensa relación de exenciones que se clasifican, según el hecho imponible al que afectan, en exenciones relativas a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las importaciones de bienes. Salvo determinadas exenciones en operaciones interiores, por lo general el resto no precisan de un reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria. Del conjunto de exenciones establecidas por la Ley del IVA, el PBF 2004 únicamente recoge aquellas que se considera que generan un auténtico beneficio fiscal, ascendiendo los gastos fiscales estimados en 2004 a un importe de 6.065 millones de euros.

En el curso de la presente fiscalización se han analizado aquellas exenciones establecidas en la Ley del IVA e incluidas en el PBF que no son de aplicación automática, sino que precisan de una previa actuación por parte de la AEAT para reconocer su procedencia.

De acuerdo con el PBF, las exenciones que producen beneficios fiscales son las relativas a los servicios postales, servicios sanitarios de carácter privado, servicios de asistencia social, servicios educativos de carácter privado, bienes y servicios relativos a las entidades religiosas, servicios de las instituciones sin fines de lucro, servicios deportivos, servicios culturales, servicios financieros y determinados servicios profesionales. A su vez, dentro de este conjunto hay exenciones en las que es preciso una actuación previa de reconocimiento por parte de la AEAT para poder ser aplicadas, distinguiéndose dos supuestos:

a) Exenciones en las que la AEAT debe reconocer previamente el derecho a su aplicación: es el caso de los servicios prestados a sus miembros por las instituciones sin fines de lucro, que se enumeran en el artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA.

b) Exenciones que sólo pueden ser aplicadas por los sujetos pasivos si previamente la AEAT ha otorgado a éstos el reconocimiento de la condición de «entidades de carácter social»: existen tres casos que se regulan en el artículo 20.Uno, números 8.º (servicios de asistencia social), 13.º (servicios deportivos) y 14.º (servicios culturales) de la Ley del IVA.

Como características comunes de todas estas exenciones, cabe señalar que los beneficiarios de las mismas son los adquirentes de los servicios exentos (que, por lo general, no tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto) y no las entidades que los realizan, puesto que en estas operaciones no se efectúa la repercusión del impuesto. El efecto más importante de estas exenciones limitadas es que interrumpen la cadena de deducciones, de manera que la entidad prestadora del servicio, que no repercute el IVA al destinatario, tampoco puede deducirse las cuotas soportadas por las adquisiciones de los bienes y servicios que ha empleado en la realización de la operación exenta. Asimismo, conviene destacar que las exenciones que son reconocidas por la Administración previa solicitud del contribuyente son renunciables para evitar la citada interrupción, a diferencia de la mayoría de exenciones en el IVA, que tienen carácter obligatorio.

#### 2.2.2.2 Normativa aplicable y procedimientos previstos en la misma

La normativa reguladora de estas exenciones está constituida, como se ha indicado, por el artículo 20, apartados Uno (números 8.º, 12.º, 13.º y 14.º) y Tres de la Ley del IVA, que recoge los supuestos y requisitos para el disfrute de la exención, así como por los artículos 5 y 6 del Reglamento del impuesto, en los que se establece el órgano competente para dictar el acuerdo de reconocimiento y se regula la eficacia del mismo.

En el Manual de procedimientos del IVA, elaborado por el Departamento de Gestión de la AEAT, se desarrolla separadamente el procedimiento para el reconocimiento del derecho a aplicar la exención regulada en el artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA y el previsto para el reconocimiento de la condición de entidad o establecimiento de carácter social, como requisito previo para disfrutar de las exenciones recogidas en el artículo 20.Uno números 8.º, 13.º y 14.º de la misma Ley. No obstante, ambos supuestos presentan los siguientes aspectos comunes:

— El procedimiento se inicia siempre a instancia del interesado, siendo el modelo de solicitud libre y debiendo presentarla con anterioridad a la realización de las operaciones cuya exención se pretende.

— El expediente será tramitado por la Dependencia o Sección de Gestión Tributaria de la Delegación o Administración, respectivamente, de la AEAT en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal

del solicitante, siendo el órgano competente para resolver el Delegado o el Administrador.

— El reconocimiento de la exención surte efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de solicitud.

— La eficacia del reconocimiento está condicionada a la subsistencia de los requisitos que fundamentan la exención.

a) Procedimiento para el reconocimiento del derecho a aplicar la exención por los servicios prestados por instituciones sin finalidad lucrativa (artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA).

Según lo dispuesto en el artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA, están exentas del impuesto «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos». Se incluyen expresamente, a estos efectos, «los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número».

Respecto al procedimiento por el cual se reconoce el derecho a aplicar esta exención, el solicitante deberá adjuntar a la solicitud los siguientes documentos:

— La escritura de constitución de la entidad u organismo correspondiente, en el que deberá mencionarse de forma expresa, entre otros extremos, su objeto social, el cual deberá carecer de finalidad lucrativa y tendrá naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

— Los estatutos o reglamentos por los que se rige la entidad.

— El certificado de inscripción de la entidad en el registro público correspondiente.

El órgano encargado de la tramitación del expediente comprobará el cumplimiento de los requisitos del artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA y el Delegado o el Administrador, según el caso, dictará el acuerdo que corresponda, que se notificará al interesado y, en el caso de ser favorable al solicitante, se grabará en las bases de datos de la AEAT a través de un modelo específico (modelo 933 de «Beneficios fiscales especiales en el IS/IRPF/IVA»).

b) Procedimiento para el reconocimiento de la condición de entidad o establecimiento de carácter

social a efectos de los servicios de asistencia social, deportivos y culturales (artículo 20.Uno 8.º, 13.º y 14.º de la Ley del IVA).

El reconocimiento de la condición de entidad o establecimiento de carácter social es requisito necesario para poder disfrutar de estas exenciones, que corresponden a las prestaciones de servicios que se señalan a continuación.

En primer lugar, según el artículo 20.Uno 8.º, estarán exentas del IVA las prestaciones de determinados servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social: protección de la infancia y de la juventud; asistencia a la tercera edad; educación especial y asistencia a personas con minusvalía, etc.

En segundo lugar, el artículo 20.Uno 13.º declara que estarán exentos los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean realizados por las siguientes personas o entidades:

- Entidades de Derecho público.
- Federaciones deportivas.
- Comité Olímpico Español.
- Comité Paralímpico Español.
- Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

Es preciso destacar, en todo caso, que la exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

En tercer lugar, según el artículo 20.Uno 14.º, también disfrutarán de exención en el IVA ciertas prestaciones de servicios efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social: las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación; las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos; las representaciones teatrales, musicales, audiovisuales y cinematográficas; y la organización de exposiciones y manifestaciones similares.

De lo anterior se desprende que una de las condiciones para poder aplicar estas exenciones es ostentar la naturaleza de entidad de Derecho público o bien de entidad de carácter social. En relación con ello el artículo 20.Tres de la Ley del IVA señala que las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición, quedando subordinada la eficacia de dicho reconocimiento, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en la Ley, fundamentan la exención. El mismo precepto dispone que se considerarán entidades o establecimientos de carácter social, a

efectos de la exención del IVA, aquellos en los que concurren los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 20.Uno 14.º, se establece además como requisito que los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Respecto al procedimiento para reconocer la condición de entidad o establecimiento de carácter social, es preciso destacar que el solicitante deberá adjuntar a la solicitud, además de los documentos señalados para el anterior procedimiento, una declaración expedida por el representante legal de la entidad acreditando reunir los requisitos y condiciones especificadas en el artículo 20.Tres de la Ley del IVA. El órgano que tramite el expediente comprobará la aportación de toda la documentación correspondiente y el cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos por la normativa. Al igual que en el caso anterior, el acuerdo por el que se resuelva el expediente será notificado al solicitante y, si es favorable, grabado en las bases de datos de la AEAT mediante el modelo 933. En relación con este acuerdo, hay que reiterar el hecho de que el mismo en ningún caso consistirá en la concesión de la exención, sino que habrá de referirse únicamente al reconocimiento del carácter social de la entidad.

#### 2.2.2.3 Resultados de las comprobaciones efectuadas

Para el examen de la aplicación por los órganos de gestión del procedimiento para la concesión de la exención contemplada en el artículo 20.Uno 12.º (instituciones sin fines lucrativos) de la Ley del IVA, así como del procedimiento para el reconocimiento del carácter social de una entidad o establecimiento, se seleccionaron muestras correspondientes a los expedientes tramitados en el 2004 en las Administraciones de Gracia (Barcelona) y Pozuelo (Madrid), así como en las Delegaciones de Valladolid y Zaragoza. Sobre un total de 338 expedientes, se ha analizado una muestra de 221, 92 de ellos relativos a la primera exención y el resto, 129, para el reconocimiento de entidades de carácter social, recogiendo a continuación los resultados obtenidos del examen de los expedientes seleccionados.

En primer lugar, cabe señalar que, al no existir un modelo oficial de solicitud, se produce cierta confusión por parte de los contribuyentes respecto de los documentos que es preciso adjuntar a la misma, máxime cuando dicha información no se recoge ni en la Ley del IVA ni en su Reglamento. En este sentido, el 43% de los expedientes analizados presentaban deficiencias respecto a la documentación que debían incorporar, oscilando este porcentaje entre el 30% de la Administración de Gracia y el 72% de la Administración de Pozuelo, tratándose en cualquier caso de un número significativo de solicitudes. Para facilitar a los contribuyentes la realización de este trámite, las oficinas gestoras suelen facilitar formularios no oficiales, si bien en ocasiones los mismos tampoco indican con la debida claridad toda la documentación a aportar para el respectivo procedimiento. En relación con lo anterior, el Manual de procedimientos del IVA (documento de uso

interno elaborado por el Departamento de Gestión Tributaria) contiene un modelo de formulario muy completo, que es el facilitado a los contribuyentes por la Administración de Pozuelo y la Delegación de Zaragoza; en cambio, los formularios empleados con más frecuencia en la Administración de Gracia y en la Delegación de Valladolid presentaban insuficiencias, no indicando de manera clara todos los documentos a aportar para cada uno de los procedimientos.

Respecto a las deficiencias más habituales en la documentación de los expedientes para el reconocimiento de la exención del artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA, se ha verificado que en un elevado porcentaje de los mismos no se aportaba la escritura o documento de constitución, como se puede observar en el siguiente cuadro, llegando a afectar esta incidencia a casi la mitad de los expedientes analizados en las Delegaciones de Valladolid y Zaragoza.

CUADRO N.º 5

#### Deficiencias en la documentación de los expedientes de reconocimiento de la exención del artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA

(Porcentaje de los expedientes de la muestra analizada)

Documentos no aportados	Media	Gracia	Pozuelo	Valladolid	Zaragoza
1º. Escritura/acta de constitución	29%	12%	40%	44%	47%
2º. Estatutos de la entidad	1%	0%	0%	0%	5%
3º. Certif. inscripción Reg. Pco.	8%	12%	20%	4%	0%

Por lo que respecta al procedimiento para el reconocimiento de las entidades de carácter social, en el cuadro n.º 6 se exponen las deficiencias detectadas en la documentación del expediente, observándose de nuevo la existencia de un elevado porcentaje de expedientes en los que no figura la escritura de constitución (destacando la Delegación de Valladolid, en

cuyo modelo de formulario no se incluye la referida escritura entre la documentación a aportar por el contribuyente); asimismo, también es significativo el número de expedientes en los que no consta la declaración del representante de la entidad sobre el cumplimiento de los requisitos del artículo 20.Tres de la Ley del IVA.

CUADRO N.º 6

#### Deficiencias en la documentación de los expedientes para el reconocimiento de las entidades de carácter social (artículo 20.Uno 8.º, 13.º y 14.º de la Ley del IVA)

(Porcentaje de los expedientes de la muestra analizada)

Documentos no aportados	Media	Gracia	Pozuelo	Valladolid	Zaragoza
1º. Escritura/acta de constitución	28%	25%	29%	42%	17%
2º. Estatutos de la entidad	3%	0%	6%	0%	5%
3º. Certificado inscripción Reg. Pco.	9%	25%	9%	3%	7%
4º. Decl. requisitos art. 20.Tres	26%	35%	68%	6%	5%

Los datos recogidos en los dos cuadros anteriores reflejan las deficiencias en la documentación contenida en los expedientes analizados, después de haberse efectuado, en su caso, el oportuno requerimiento para aportar

la documentación preceptiva. En relación con los requerimientos a emitir por los órganos de Gestión, de las comprobaciones efectuadas en las oficinas de la muestra se desprende que existe un elevado grado de

heterogeneidad y discrecionalidad en esta materia, pudiéndose destacar los siguientes aspectos:

— En primer lugar, se ha constatado que en un elevado número de casos no se emiten requerimientos para la subsanación de los errores detectados en la documentación presentada. En este sentido, puede señalarse que en el 88% de los expedientes de la Delegación de Zaragoza en los que procedía emitir un requerimiento no se realizó el mismo, siendo dicho porcentaje también muy elevado en la Administración de Pozuelo (83%) y en la Delegación de Valladolid (76%). En la Administración de Gracia el porcentaje de expedientes en los que no se emitió el oportuno requerimiento alcanzó el 35%.

— En segundo lugar, se ha observado que no existe uniformidad de criterio dentro de cada una de las oficinas gestoras a la hora de requerir la subsanación de los defectos en las solicitudes, puesto que ante el mismo tipo de incumplimiento, en ocasiones se emite requerimiento y en otros casos se deniega la solicitud sin requerir al contribuyente (como ocurrió en 2 expedientes de Gracia y en un expediente de Pozuelo y otro de Zaragoza) o se prosigue la tramitación del expediente concediéndose la exención o el reconocimiento del carácter social de la entidad, sin haberse subsanado la deficiencia detectada.

— En tercer lugar, se ha verificado que el proceder de los órganos de Gestión en los supuestos en los que el requerimiento no es atendido satisfactoriamente resulta, asimismo, heterogéneo, denegándose la solicitud en unos casos, mientras que en otros se reanuda la tramitación del expediente a pesar de la falta de aportación de los documentos requeridos. Las contestaciones parciales suelen ser aceptadas, por lo general, sin emitirse nuevos requerimientos por los documentos pendientes de aportar.

Lo anterior pone de manifiesto la no utilización sistemática de los requerimientos para subsanar las deficiencias de las solicitudes presentadas, así como la escasa efectividad de los mismos, llegando incluso a continuar el procedimiento y, en ocasiones, al reconoci-

miento de la exención, sin cumplirse todos los requisitos para ello.

Otro aspecto fiscalizado se refiere a las comprobaciones efectuadas por la AEAT sobre el cumplimiento de los requisitos fijados por la normativa, con el objeto de determinar en qué grado es factible para los órganos de Gestión de AEAT la verificación de la totalidad de los mismos, tal y como indica el Manual de procedimientos del IVA. Así, en relación con el procedimiento para el reconocimiento de la exención por operaciones de entidades sin finalidad lucrativa (art. 20.Uno 12.º), se ha observado que algunos de los requisitos exigidos difícilmente pueden ser comprobados en la práctica por los órganos de Gestión a través del examen de la documentación incorporada a los expedientes, como ocurre, por ejemplo, con el requisito relativo a que el destinatario de las operaciones exentas sea socio o miembro de la entidad o que las operaciones exentas deban ser realizadas para la consecución de las finalidades específicas de la entidad. Esta dificultad deriva tanto del hecho de que en la solicitud no se indica cuáles son las operaciones de la entidad para las que se solicita la exención, como de la circunstancia de que ni los estatutos ni la escritura de constitución suelen contener la información que sería precisa para comprobar los mencionados requisitos. De modo análogo, por lo que respecta al procedimiento para el reconocimiento de las entidades de carácter social tampoco queda constancia en los expedientes examinados de que los órganos de Gestión hayan podido comprobar el cumplimiento de las limitaciones que afectan a los destinatarios principales de las operaciones exentas (socios, comuneros o partícipes y sus familiares), que se exigen para la exención del artículo 20.Uno 14.º de la Ley del IVA; en cambio, los restantes requisitos que fija el artículo 20.Tres de la Ley del IVA, por lo general sí pueden ser verificados analizando los estatutos de la entidad.

Por otra parte, con respecto al modo de terminación de los procedimientos, las resoluciones de los expedientes de las muestras seleccionadas, en un porcentaje muy elevado de los mismos, eran favorables al solicitante, tal y como se pone de manifiesto en el siguiente cuadro.

CUADRO N.º 7

#### Modo de terminación de los expedientes analizados

Modo de terminación	Media	Gracia	Pozuelo	Valladolid	Zaragoza
Art. 20.Uno 12º					
Concesión	88%	77%	100%	96%	95%
Denegación	9%	19%	-	-	-
Caducidad	3%	4%	-	4%	5%
Art. 20.Uno 8º, 13º y 14					
Concesión	86%	65%	82%	100%	88%
Denegación	7%	25%	9%	-	2%
Caducidad	7%	10%	9%	-	10%

Sin embargo, es preciso hacer las siguientes observaciones acerca de la terminación de los expedientes analizados:

a) En relación con lo ya indicado respecto a la deficiente documentación de los expedientes, en un elevado número de los mismos se concede la exención o se reconoce el carácter social de la entidad, a pesar de la falta de presentación de la totalidad de la documentación exigida para la comprobación del cumplimiento de los requisitos y condiciones exigidos. Esto ocurrió en 32 expedientes de autorización de la exención del artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA (el 35% del total) y en 80 expedientes de reconocimiento de entidades del carácter social (el 62%). Además, en el 91% de los primeros y en el 79% de los segundos, ni siquiera había sido emitido requerimiento alguno por parte de los órganos de Gestión y, aunque en los restantes casos sí que se emitieron requerimientos, los mismos no fueron atendidos adecuadamente por los solicitantes, pero ello no fue impedimento para dictar una resolución favorable a la solicitud presentada.

b) Existe un número significativo de expedientes en los que se reconoce el carácter social de las entidades y que, sin embargo, por razón de sus fines y de las actividades que realizan los solicitantes, correspondería el reconocimiento de la otra exención prevista en el artículo 20.Uno 12.º de la Ley del IVA. En sentido contrario, si bien en este caso de manera aislada, en ocasiones se ha concedido esta última exención a pesar de resultar más adecuado el reconocimiento del carácter social de la entidad. Por lo general, estas situaciones se deben a errores en las solicitudes de las entidades respecto a la exención que les corresponde según su naturaleza y actividades, si bien por regla general los órganos gestores no adoptan las medidas tendentes al reconocimiento de la exención que realmente procede.

c) También se ha comprobado que, en algunos expedientes aislados, los fines y actividades de la entidad solicitante no tenían encaje alguno en los requisitos previstos en el artículo 20.Uno 8.º, 12.º, 13.º o 14.º, habiendo recaído, sin embargo, resolución favorable al solicitante.

En relación con lo anterior, se considera conveniente que se proporcione a los órganos de Gestión unos criterios uniformes sobre las entidades que pueden acogerse a los beneficios fiscales analizados. En este sentido, cabe señalar que los criterios contenidos en el Manual de Procedimientos del IVA resultan insuficientes ante la casuística a la que han de enfrentarse los órganos de Gestión, así como ante la exigencia de requisitos que se apoyan en conceptos jurídicos indeterminados, como es el caso de que los objetivos de estas entidades sean de naturaleza cívica o filantrópica. De las oficinas analizadas, sólo se tiene constancia de que en una de ellas, la Administración de Gracia, existía un informe elaborado en 1993 por la Delegación de Barcelona con el fin de clarificar estos aspectos, pero sería aconsejable que los criterios fueran establecidos de manera uniforme y revisados periódicamente, para garantizar un tratamiento homogéneo en todo el territorio nacional.

Por otro lado, se han observado grandes diferencias en los períodos medios de resolución de estos expedientes, siendo la Administración de Pozuelo la que resuelve en un menor plazo de tiempo y situándose la de Gracia en el extremo opuesto, como se recoge en el cuadro n.º 8. Por lo general, las resoluciones se dictaron dentro del plazo establecido a tal fin, a excepción de 21 expedientes tramitados por la Administración de Gracia (cifra que supone el 33% de los expedientes analizados en dicha oficina) y de 4 expedientes de la Delegación de Zaragoza.

CUADRO N.º 8

**Período medio de resolución de los expedientes analizados**  
(Número de días)

Procedimiento	Gracia	Pozuelo	Valladolid	Zaragoza
Exención del artículo 20.Uno 12º	102	20	107	31
Rec. ent. carácter social art. 20.Tres	168	18	101	47

Como se señaló anteriormente, los acuerdos por los que se reconoce la exención o la condición de entidad de carácter social han de ser grabados en las bases de datos de la AEAT para que dicha información de relevancia tributaria esté disponible para los órganos de Gestión y de Inspección. Sin embargo, del examen efectuado sobre este aspecto, cabe destacar que en la Delegación de Valladolid no se empleaba el modelo informativo específico previsto a tal fin (modelo 933) y,

en consecuencia, la información sobre el tipo de exención concedida no queda registrada en el expediente del contribuyente. Por otra parte, se ha observado que, en ocasiones, la denegación de la exención o la caducidad del procedimiento para su concesión han sido registrados en el modelo 933, cuando dicho modelo ha de cumplimentarse únicamente en el caso de que se conceda la exención. El empleo de modelos distintos al 933 impide la activación de los mecanismos de control (denomi-

nados «filtros») que se nutren de la información contenida en dicho modelo, mientras que si se registra en las bases de datos información distinta a la prevista en su diseño, ello puede dar lugar a que se activen indebidamente tales filtros de control, como se expone con más detalle en el subepígrafe 2.3.1.2 de este Informe.

### 2.3 Control de beneficios fiscales por la AEAT

Con carácter general, como ya se ha indicado, las actuaciones de verificación y control desarrolladas por los órganos de la AEAT pueden ser de dos tipos: por un lado, las actuaciones de control extensivo o masivo que son desarrolladas por los órganos de Gestión tributaria y, por otro, las actuaciones de control selectivo o de investigación y comprobación que desarrollan los órganos de Inspección. Ambos tipos de actuaciones se ejercen en el marco de las competencias que tiene atribuidas la AEAT para asegurar la correcta aplicación del sistema tributario estatal, siendo uno de los aspectos a comprobar a tal fin el adecuado disfrute de los beneficios fiscales establecidos por la normativa.

#### 2.3.1 Control de los beneficios fiscales ejercido por los órganos de Gestión Tributaria

##### 2.3.1.1 Características, fases y ámbito del control

El control extensivo tiene por objeto subsanar errores en las declaraciones tributarias y detectar los incumplimientos y aquellas formas menos complejas de fraude fiscal. Dicho control se lleva a cabo a través de las campañas anuales referidas a los principales impuestos y toma como referencia la información disponible en las bases de datos tributarias.

Las actuaciones de control masivo que llevan a cabo los órganos de Gestión tributaria se caracterizan, entre otras, por las siguientes notas:

— El examen no se refiere a la situación tributaria general del contribuyente, sino que se realiza sobre declaraciones individualmente consideradas.

— Con el objeto de lograr la mayor cercanía al momento de realización del hecho imponible, en cada campaña se comprueba fundamentalmente la última declaración del respectivo tributo presentada por el contribuyente. En este sentido, las actuaciones de control desarrolladas por los órganos de Gestión de la AEAT durante el ejercicio 2004 se refirieron a las declaraciones correspondientes al ejercicio fiscal 2003.

— En el marco de competencias de tales órganos de Gestión no se realizan actuaciones de investigación con el fin de obtener información distinta a la que ya obra en poder de la oficina gestora, sino que se emplea la información de que ésta dispone en sus bases de datos, además de la que figura en las declaraciones.

— Estas actuaciones de control masivo no dan lugar, por lo general, a actuaciones fuera de las oficinas

gestoras para la comprobación «in situ» de hechos o circunstancias de relevancia tributaria.

Además, de acuerdo con el ya referido Plan Parcial de Control Tributario, en el que se concreta la planificación de las actuaciones de control de los órganos de Gestión, cada año se elabora un calendario de programación de tareas.

Por tanto, el fin primordial del control de carácter masivo que realiza el área de Gestión tributaria es detectar errores y discrepancias en los datos de las declaraciones de los contribuyentes respecto de la información contenida en las bases de datos de la AEAT, con el fin de integrar en la base imponible declarada las rentas omitidas de cuya existencia tenga constancia la Administración, así como corregir los posibles errores aritméticos o de incorrecta aplicación de la norma que puedan presentar las declaraciones. Entre las comprobaciones que se incluyen en este control extensivo figuran el control de la correcta aplicación de las deducciones practicadas y el de los restantes beneficios fiscales declarados o aplicados por los contribuyentes.

El procedimiento a través del cual se lleva a cabo este control extensivo se inicia con la grabación de las declaraciones y, tras la depuración de las grabadas con errores, se efectúa una preselección de las mismas a través de los denominados filtros, de acuerdo con los criterios que previamente han sido establecidos por el Departamento de Gestión Tributaria. Dicha preselección se realiza a través de un proceso de calificación de las declaraciones, en el cual se aplican a cada expediente los filtros establecidos, de tal forma que cuando se cumplan las condiciones previstas para su activación el expediente quedará marcado con el filtro detectado (sin que ello implique necesariamente que la declaración del contribuyente sea incorrecta o errónea), calificándose en caso contrario como correcto.

A raíz del proceso de calificación, la declaración debe quedar en alguno de los siguientes estados o situaciones:

1. Comprobación obligatoria: si la declaración se califica con algún filtro de comprobación obligatoria, deberá ser seleccionada para su comprobación, considerándose ésta imprescindible para poder continuar la tramitación de la declaración. No podrá reanudarse su tramitación por los órganos de Gestión sin que previamente hayan sido resueltos los filtros de comprobación obligatoria detectados en el proceso de calificación.

2. Comprobación discrecional: la declaración queda en este estado si se activan únicamente filtros de comprobación discrecional, sin que lo hayan hecho otros de comprobación obligatoria. Las declaraciones calificadas como de comprobación discrecional son las que, de acuerdo con la información disponible en poder de los órganos gestores, presentan omisiones, errores,

incoherencias o elementos de riesgo que pueden aconsejar su revisión.

Sobre este subconjunto de declaraciones en estado de comprobación discrecional, el órgano competente de Gestión puede proceder bien seleccionando las declaraciones para «trabajar» los filtros, lo cual no implica que se vayan a comprobar en todos los casos, puesto que posteriormente pueden resolverse por baja eficacia o, directamente, sin comprobación; o bien seleccionando las declaraciones para finalizar su tramitación sin comprobar los filtros y dando conformidad, por tanto, a lo declarado por el contribuyente. A su vez, esta última selección puede realizarse a través de una decisión masiva o de manera individualizada.

Dado que la preselección de declaraciones que quedan en situación de comprobación discrecional es muy amplia, es preciso hacer otra selección para restringir las comprobaciones a un conjunto de declaraciones más reducido. La selección de dicho subconjunto de declaraciones corresponde a los Jefes de las Dependencias regionales y provinciales de Gestión, así como a los Administradores de la AEAT, de acuerdo con criterios fijados de manera centralizada y otros criterios adicionales fijados a nivel territorial. Para esta selección se toman en consideración, asimismo, los siguientes elementos:

— Condicionantes de la planificación del control, derivados tanto del programa de devoluciones como del Plan de Objetivos, teniendo en cuenta el calendario previsto para tramitar las declaraciones a devolver y la necesidad de establecer prioridades en las actuaciones.

— Criterios de eficacia y oportunidad, esto es, si la información disponible justifica o no el inicio de actuaciones de control, según el importe previsible de la liquidación provisional que, en su caso, procediese practicar como consecuencia de esas actuaciones de control.

— Condicionantes derivados de los medios personales y materiales disponibles en cada oficina gestora.

— La necesidad de otorgar un tratamiento homogéneo en las actuaciones de control a las diferentes fuentes de renta declaradas por los contribuyentes.

Los criterios emitidos para la selección del conjunto de declaraciones para ser objeto de comprobación por los órganos de Gestión se analizan con mayor detalle en el subepígrafe 2.3.1.3 del presente Informe.

3. Correcta o conforme: es el tercer estado en que puede quedar un declaración, cuando no se activó ningún filtro, continuándose su tramitación. La calificación como correctas o conformes de las declaraciones no impide que posteriormente puedan ser revisadas por los órganos de Gestión o de Inspección, siempre dentro del período de prescripción.

Cuando el órgano gestor realiza comprobaciones para resolver los filtros (bien porque sean obligatorios

o bien porque se trate del subconjunto de declaraciones con filtros discrecionales seleccionado para su comprobación) se inicia el procedimiento de verificación de datos o el de comprobación limitada. Si es preciso se requerirá al contribuyente para la formulación de las aclaraciones necesarias o la aportación de los justificantes correspondientes y, en su caso, se le comunicará la propuesta de liquidación, otorgándosele el preceptivo trámite de audiencia. La tramitación de la declaración finaliza con la resolución del Jefe de Dependencia o Administrador, según corresponda en cada caso.

En este procedimiento de control, las declaraciones a devolver gozan de una tramitación prioritaria, debido a que el artículo 31 de la LGT fija un plazo máximo de 6 meses para finalizar el procedimiento de devolución, transcurrido el cual deberá abonarse el interés de demora, sin necesidad de que el obligado lo solicite. Para cumplimiento del citado plazo se establecen los programas de devoluciones correspondientes, en los que se cuantifican las devoluciones que se estima tener que atender.

Estas actuaciones de control realizadas por los órganos de Gestión tributaria se complementan, en el IRPF, con una serie de comprobaciones adicionales que se llevan a cabo sobre un grupo más reducido de declaraciones. Se puede hablar, por tanto, de dos fases de comprobación en este tributo: la primera fase coincidente con el período durante el cual se atienden las solicitudes de devolución, esto es, hasta el término de cada año natural, mientras que la segunda fase se lleva a cabo una vez transcurrido ese período y se desarrolla durante el primer semestre del año siguiente.

La tramitación seguida en la primera fase se corresponde con el procedimiento de control anteriormente descrito, mientras que en la segunda fase se selecciona un conjunto de declaraciones que van a ser objeto de controles adicionales por parte de los órganos de Gestión. La finalidad de esta segunda fase es examinar aquellas declaraciones calificadas como de comprobación discrecional en las que se ha procedido a efectuar la devolución correspondiente sin comprobación previa en la primera fase, debido a diversos motivos (tales como el calendario de devoluciones, la complejidad de las comprobaciones a realizar o la carga de trabajo de la oficina gestora, entre otras) que demorarían el proceso de devolución, sujeto al plazo de 6 meses. En la segunda fase los órganos de Gestión llevan a cabo comprobaciones más amplias en las que es preciso examinar documentación, antecedentes y otra información que excede de la contenida en las bases tributarias en poder de la Administración, obteniéndola del propio contribuyente o bien de otras fuentes. Los controles que se efectúan pueden incluir la realización de comprobaciones adicionales, la recalificación de la declaración con los filtros empleados en la primera fase, así como la aplicación de nuevos filtros, si bien para el caso concreto de la Campaña del IRPF de 2003 no se introdujo filtro nuevo alguno, debido principalmente a las complica-

ciones derivadas de la adaptación de los procedimientos a la nueva LGT, que entró en vigor el 1 de julio de 2004.

Por otra parte, ha de señalarse que las actuaciones de control desarrolladas por el área de Gestión tributaria respecto de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades no se extienden a las denominadas «grandes empresas», cuya comprobación de carácter extensivo es llevado a cabo por las Unidades de Gestión de Grandes Empresas (UGGE), dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

### 2.3.1.2 Instrumentos empleados para el control de los beneficios fiscales

Como se ha indicado anteriormente, el control masivo se inicia con la calificación de las declaraciones a través de una serie de filtros que recogen criterios de selección fijados centralizadamente por el Departamento de Gestión Tributaria. Por consiguiente, los filtros son un instrumento o herramienta de selección de las declaraciones a comprobar, que se activan cuando se cumplen las especificaciones determinadas para cada uno de ellos. En el proceso de calificación la totalidad de las declaraciones presentadas son analizadas y procesadas a través de los filtros definidos, con el fin de obtener un subconjunto de declaraciones que se considera conveniente comprobar por haberse activado algún filtro, considerándose el resto conformes.

Con carácter general, los filtros se pueden clasificar en los siguientes grupos:

a) Filtros generales: son aquellos controles primarios o básicos que se realizan sobre la declaración y que, generalmente, son de comprobación obligatoria.

b) Filtros con origen en una liquidación aritmética: son aquellos cuyo objeto consiste en reelaborar los cálculos de la liquidación, partiendo exclusivamente de los datos y demás información consignados por el contribuyente en su declaración. Recogen tanto errores aritméticos como errores de criterio en la interpretación de la normativa, siempre que se desprendan de la declaración presentada.

c) Filtros que se generan a partir de la pseudoliquidación: detectan discrepancias entre los datos declarados por el contribuyente y las imputaciones de información procedentes de declaraciones de terceros. De este modo, la AEAT calcula una denominada «pseudoliquidación» con las imputaciones y restantes fuentes de información de que dispone, la cual puede dar lugar a que se activen diversos filtros.

d) Filtros en función de importes o límites: este grupo engloba diversos controles, que son independientes del resultado de la pseudoliquidación, y que generalmente se activan cuando determinadas partidas superan los límites o importes establecidos. En algunos casos se han de cumplir, además, una serie de requisi-

tos o condiciones adicionales para que la declaración quede calificada con el filtro correspondiente.

e) Filtros informativos: son aquellos controles cuyo objeto es detectar anomalías en los datos informativos declarados, es decir, en aquellos datos que no forman parte directa de la liquidación contenida en la declaración (es el caso, por ejemplo, del filtro que se activa en el caso de sociedades en régimen de transparencia fiscal, cuando se detecte la imputación de bases imponibles negativas a sus socios).

f) Otros filtros: se incluyen, a título de ejemplo, los filtros para el control de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente y de la creación de empleo para minusválidos en el Impuesto sobre Sociedades.

Una de las características esenciales de los filtros es, como ya se ha indicado, el nivel de comprobación a realizar por parte de los órganos de Gestión, pudiendo ser de comprobación obligatoria o discrecional. La mayoría de los filtros diseñados son de comprobación discrecional y, además, en determinadas ocasiones estos filtros discrecionales pueden tener carácter asociado, lo que implica que sólo se activan cuando en la declaración se haya activado otro filtro.

El tratamiento dado por los órganos de Gestión tributaria a los filtros que se activan en una declaración depende del carácter de los mismos, siendo imperativa su comprobación, en principio, si se trata de un filtro obligatorio. En cambio, en el caso de filtros discrecionales su resolución puede hacerse con o sin comprobación previa del mismo, recibiendo la denominación de «filtro resuelto con comprobación de Gestión» (FRCG) o «filtro resuelto sin comprobación» (FRSC), respectivamente; existiendo asimismo una tercera forma de resolución, por baja eficacia del filtro. En este último caso, el filtro se denomina «filtro resuelto por baja eficacia» (FRBE), lo que significa que, tras una somera evaluación del mismo, se decide no comprobarlo al considerarse que la eficacia cuantitativa que se espera obtener de su comprobación no compensa el coste de oportunidad derivado de destinar los recursos disponibles a dicha tarea. En todo caso, los filtros resueltos por baja eficacia pueden considerarse como una modalidad de los no comprobados, siendo la única diferencia con respecto a éstos la causa o motivo de su no comprobación: el escaso importe esperado de la posible regularización.

Las actuaciones fiscalizadoras sobre el control extensivo ejercido por los órganos de Gestión de la AEAT en materia de beneficios fiscales se han referido a los tres tributos principales: el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA; impuestos que en su conjunto engloban el 94% de los incentivos incluidos en el PBF 2004. No obstante, cabe destacar que el control masivo realizado en el IVA se reduce principalmente al derivado de un único filtro, motivo por el cual las comprobaciones efectuadas han sido necesariamente más

reducidas, sin perjuicio de que existen otros filtros genéricos que utilizan información relativa a determinados beneficios fiscales de este tributo.

a) Análisis de los filtros existentes en el IRPF y su diseño.

En relación con el IRPF, el número de filtros diseñados por el Departamento de Gestión Tributaria para la comprobación de las declaraciones de la Campaña 2003 ascendía a un total de 87, de los cuales 22 (el 26%) tenían por objeto verificar la adecuación de los beneficios fiscales aplicados por los contribuyentes en sus declaraciones a lo establecido en la normativa.

Respecto a los 22 filtros existentes para el control de los beneficios fiscales del IRPF destaca que únicamente 2 de ellos eran de comprobación obligatoria, siendo el resto de carácter discrecional, con la salvedad de 2 filtros que habían sido diseñados de tal forma que operaban

como filtros obligatorios o discrecionales, en función del importe de la discrepancia resultante de la pseudoliquidación. Por tanto, la mayoría de los filtros diseñados para controlar los beneficios fiscales en el IRPF tenía naturaleza discrecional, lo que implica que, en la práctica, una declaración puede seguir su tramitación sin que necesariamente se comprueben dichos filtros. Además, la tercera parte de tales filtros discrecionales eran asociados, lo que implica que sólo se activan si previamente se han activado otros filtros y, por lo general, al contribuyente únicamente se le requiere la justificación de la aplicación del beneficio fiscal controlado por dichos filtros asociados si se le va a efectuar un requerimiento por otros motivos. En el siguiente cuadro se puede apreciar la naturaleza de los filtros diseñados en el IRPF por el Departamento de Gestión Tributaria, diferenciándose el total de los filtros del impuesto de aquéllos establecidos para el control específico de los beneficios fiscales existentes en dicho tributo.

CUADRO N.º 9

Naturaleza de los filtros diseñados para el IRPF. Campaña 2003

Carácter del filtro	Total filtros sobre el conjunto de la declaración IRPF		Filtros sobre Beneficios Fiscales del IRPF	
	Número	%	Número	%
I. Obligatorio	18	21%	2	9%
II. Discrecional/obligatorio (*)	2	2%	2	9%
III. Discrecional	67	77%	18	82%
III.1. Discrecional independiente	59	68%	13	59%
III.2. Discrecional asociado	8	9%	5	23%
<b>TOTAL</b>	<b>87</b>	<b>100%</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

(\*) Su carácter obligatorio o discrecional depende del importe de la discrepancia resultante de la "pseudoliquidación".

Como puede observarse, el empleo de filtros obligatorios en el control de beneficios fiscales es significativamente inferior a la media teniendo carácter obligatorio únicamente el 9% de los filtros referidos a beneficios fiscales.

Por lo que respecta a la clase de filtros diseñados para controlar los beneficios fiscales en el IRPF, 11 se generaban a partir de una pseudoliquidación, 10 se establecían en función de importes o límites y uno de ellos era con origen en una liquidación aritmética. En relación con este aspecto, resulta cuestionable el funcionamiento de aquellos filtros que se generan a partir de las denominadas pseudoliquidaciones, debido a que estas últimas únicamente se graban cuando la eficacia, además de superar un importe previamente establecido, resulta a favor de la Administración. En consecuencia, en aquellos supuestos en los que la información que figura en las bases tributarias de la AEAT difiere de la

declarada por el contribuyente, resultando a favor de este último, los filtros relativos a dicha pseudoliquidación no se activan, dado que su diseño no se contempló desde una perspectiva neutral, sino únicamente cuando beneficia al Tesoro. Por lo tanto, en los casos en que el contribuyente resulta perjudicado por la diferencia entre lo declarado y las imputaciones de terceros, al no activarse el filtro, no se realiza comprobación alguna al respecto.

Por otra parte, con el fin de valorar la extensión o amplitud del control existente sobre los beneficios fiscales en el IRPF, se ha analizado en qué medida se habían diseñado controles (a través de filtros u otros mecanismos) para la comprobación de cada uno de tales beneficios. Para ello, partiendo del inventario de beneficios fiscales del IRPF existentes en el PBF, se observa que, aunque únicamente existan filtros específicos para el 21% de los conceptos relativos a beneficios fiscales,

los restantes incentivos podían ser controlados bien a través de la información que la AEAT poseía en sus bases de datos en virtud de declaraciones informativas, tales como el modelo 190 (resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta), o bien su relevancia cuantitativa era tan reducida que no justificaba el establecimiento de mecanismos específicos para su control. En todo caso, los filtros específicos de control de beneficios fiscales abarcaban los incentivos de mayor importancia cuantitativa, alcanzando los mismos alrededor del 90% del importe total de los beneficios fiscales presupuestados.

Adicionalmente, con el objeto de evaluar la calidad y adecuación del diseño de cada tipo de control a las características concretas de los beneficios fiscales, se analizaron específicamente los filtros implantados para la comprobación de los siguientes beneficios fiscales:

1.º Reducción en la base imponible por aportaciones a planes de pensiones, que en el PBF 2004 se estima por un importe global de 1.210 millones de euros.

2.º Deducción en la cuota por inversión en vivienda habitual, que alcanza los 3.044 millones de euros.

3.º Deducción en la cuota por maternidad, cuyo importe estimado en el PBF 2004 es de 583 millones de euros.

Estos beneficios fiscales examinados fueron seleccionados por su importancia cuantitativa, pues en su conjunto engloban el 35% de los incentivos fiscales que afectan al IRPF y, además, por tratarse de beneficios cuya aplicación no es automática, sino que es preciso reunir una serie de condiciones para su disfrute y, en consecuencia, la actuación de control de la AEAT adquiere una relevancia especial.

El número de filtros diseñados para el control de estos tres beneficios fiscales ascendía a un total de 11, de cuyo examen se desprende lo siguiente:

a) En el caso de las reducciones por aportaciones a planes de pensiones y de la deducción por materni-

dad, los filtros confeccionados son adecuados y permiten un control completo sobre la procedencia de su aplicación.

b) Respecto a los filtros diseñados para controlar la deducción por vivienda habitual se observaron algunos aspectos concretos que podrían ser objeto de mejora, debido a la existencia de determinadas situaciones potencialmente generadoras de fraude que no eran objeto de control, bien por no efectuarse los cruces de información precisos o por no disponerse de la información necesaria. No obstante, se trataba de supuestos aislados, que en algunos casos ya habían sido resueltos para las campañas de comprobación posteriores a la fiscalizada, como ocurre por ejemplo con la limitación del número máximo de ejercicios durante los cuales se puede aplicar la deducción, en relación con la cual en la Campaña de 2003 no se había establecido filtro alguno.

b) Análisis de los filtros existentes en el Impuesto sobre Sociedades y su diseño.

Por lo que respecta a las actuaciones de control extensivo desarrolladas por la AEAT en relación con el Impuesto sobre Sociedades, se desarrollaron a través del empleo de un conjunto de 90 filtros, de los cuales 27 se dirigían específicamente a la verificación de los beneficios fiscales aplicados por los contribuyentes. Al igual que en el caso del IRPF, la práctica totalidad de los filtros tenían carácter discrecional, habiéndose definido únicamente un filtro con carácter obligatorio, quedando la comprobación de los restantes a decisión de los órganos de Gestión, en función de la disponibilidad de medios personales y de la carga de trabajo. En el cuadro siguiente se recoge la comparación entre los filtros específicos de beneficios fiscales y el total de filtros diseñados para la Campaña de 2003, desprendiéndose que el porcentaje de filtros obligatorios a verificar por parte de los órganos de Gestión era, al igual que en el IRPF, significativamente reducido.

CUADRO N.º 10

Naturaleza de los filtros diseñados para el IS. Campaña 2003

Carácter del filtro	Filtros sobre el conjunto de la declaración IS		Filtros sobre beneficios fiscales del IS	
	Número	%	Número	%
I. Obligatorio	32	36%	1	4%
II. Discrecional/obligatorio	2	2%	-	0%
III. Discrecional	56	62%	26	96%
<b>TOTAL</b>	<b>90</b>	<b>100%</b>	<b>27</b>	<b>100%</b>

De los 27 filtros relativos específicamente a beneficios fiscales, 1 era aritmético y 10 independientes del resultado de la pseudoliquidación, fuente esta última de la que procedía la información en los 16 filtros restantes.

Por lo que respecta a la extensión del control existente en materia de incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, de la comparación entre el inventario de beneficios fiscales que figura en el PBF y la relación

de los filtros diseñados para su control se concluye que tales filtros se refieren al 34% de los incentivos existentes en dicho impuesto. No obstante, se ha observado que, por lo general, la comprobación de aquellos beneficios fiscales para los cuales no se ha diseñado filtro alguno exigiría la revisión de la contabilidad mercantil, lo cual excede de las competencias atribuidas a los órganos de Gestión, estando justificado que no se hayan diseñado filtros adicionales.

Respecto a los filtros existentes, con el fin de evaluar la calidad del diseño de los mismos, se ha realizado un examen de detalle sobre los filtros destinados a controlar los siguientes incentivos fiscales:

1.º La reinversión de beneficios extraordinarios, estimándose en el PBF 2004 que generaba beneficios fiscales por importe de 938 millones de euros.

2.º La reserva para inversiones en Canarias, cuyo importe estimado como incentivo ascendía a 661 millones de euros.

3.º Los derivados de la condición de empresa de reducida dimensión, que suponían 542 millones de euros, según el PBF 2004.

4.º Los saldos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores, que generaron un gasto fiscal estimado de 319 millones de euros en el ejercicio 2004.

5.º Los beneficios fiscales aplicados por las entidades sin fines de lucro, que no figuran individualmente cuantificados en el PBF, si bien los incentivos derivados de los tipos especiales que resultan de aplicación al subgrupo de entidades en el que se enmarcan las entidades sin fines de lucro se cuantificaron aproximadamente en 311 millones de euros.

El importe estimado del conjunto de estos cinco beneficios fiscales representa el 76% del gasto fiscal en el Impuesto sobre Sociedades recogido por el PBF 2004. En el período fiscalizado se emplearon para su control un total de 15 filtros, de cuyo análisis no se han desprendido deficiencias significativas en su diseño, puesto que en aquellos casos en los que el filtro no contemplaba la totalidad de condiciones y requisitos fijados por la normativa para la aplicación del respectivo incentivo, ello se debía generalmente a que su comprobación exigiría revisar los libros de contabilidad, actuación que, como ya se ha indicado anteriormente, excede de las competencias atribuidas a los órganos de Gestión.

c) Análisis de los filtros existentes en el IVA y su diseño.

En el IVA existe un único filtro relacionado específicamente con el control de beneficios fiscales, en concreto con las exenciones, que tiene carácter discrecional. Dicho filtro emplea como fuente de información el modelo 933 (mencionado en el epígrafe 2.2.2 de este Informe), lo que implica, por un lado, que si las exen-

ciones concedidas son grabadas en otro modelo distinto el filtro no puede activarse y, por otro, que la grabación en el modelo 933 de la denegación de la exención o la caducidad del correspondiente procedimiento para su concesión da lugar a que el filtro se active indebidamente, incrementándose el número de declaraciones que quedan calificadas con filtros discrecionales y, por tanto, la carga de trabajo de los órganos de Gestión. De lo anterior se desprende la importancia de que sea única y exclusivamente en el modelo 933 donde se registre la concesión de exenciones y de los demás beneficios fiscales en el IVA.

### 2.3.1.3 Análisis de los criterios para la selección de las declaraciones a comprobar

Tal y como se indicó con anterioridad, el conjunto de declaraciones que en virtud del proceso de calificación son susceptibles de comprobación, por haber quedado marcadas con algún filtro, excede ampliamente de la posibilidad material de control por parte de los órganos de Gestión. Ello es debido, fundamentalmente, a dos motivos: por un lado, las limitaciones existentes en relación con los recursos humanos que pueden dedicarse a tales tareas de comprobación, aspecto que se analiza en el subapartado 2.4; y, en segundo lugar, las limitaciones de índole temporal, en especial las derivadas del plazo máximo existente de 6 meses para acordar las devoluciones tributarias sin abono de intereses de demora.

Además, es preciso tener en cuenta que no todas las declaraciones que quedan marcadas con filtros implican automáticamente la emisión de liquidaciones como consecuencia de deficiencias o irregularidades en las mismas, sino que la activación de filtros únicamente representa la existencia de indicios de posibles errores e incongruencias, facilitando así las actuaciones de comprobación de los órganos gestores.

Todo lo anterior motiva que las actuaciones de control deban ser adecuadamente planificadas y priorizadas, con el fin de centrar las comprobaciones, preferentemente, en las declaraciones a devolver que presenten un mayor riesgo fiscal, entendiendo por tal el importe presunto de la devolución improcedente, teniendo en cuenta las posibilidades reales de control de cada oficina. Con este fin, las Campañas de control de los tributos se desarrollan conforme a una serie de instrucciones dictadas centralizadamente por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT y de criterios adicionales emitidos por las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria.

El Departamento de Gestión Tributaria establece los objetivos liquidatorios de cada Campaña (número de liquidaciones provisionales a practicar), así como aquellos filtros que han de ser comprobados prioritariamente. Tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades se observa que dentro del conjunto de filtros a cuya revisión se atribuyó un carácter preferente figura-

ban varios filtros cuyo objeto era el control de beneficios fiscales. En todo caso, cabe señalar que los criterios establecidos por el Departamento de Gestión Tributaria para las campañas de control de las declaraciones se encuentran subordinados a las necesidades que se derivan del Plan Parcial de Control, el Plan de Objetivos y el programa de devoluciones, por lo cual aquellos no se aplican cuando impidan el cumplimiento de los objetivos de tales instrumentos de planificación y control. La aplicación efectiva de dichos criterios también se ve condicionada por la disponibilidad de recursos, de tal modo que su aplicación se flexibiliza en función de la capacidad de cada oficina.

Con objeto de cumplir los objetivos liquidatorios fijados por el Departamento de Gestión Tributaria y en función de los criterios genéricos fijados por dicho Departamento, las Dependencias Regionales de Gestión establecen los criterios concretos conforme a los cuales se efectuará la selección de aquellas declaraciones en estado de comprobación discrecional que van a ser analizadas por los órganos de Gestión. Estos criterios persiguen garantizar un mínimo de homogeneidad en el control realizado por las oficinas del ámbito territorial de la respectiva Delegación Especial, ya que con ellos se pretende asegurar un adecuado control de la generalidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes y tramitar la campaña de tal forma que puedan alcanzarse, por un lado, el objetivo fijado respecto al plazo medio de devolución y, por otro, tanto los resultados liquidatorios previstos en el Plan de Objetivos como el objetivo de número de liquidaciones recogido en el Plan de Control.

Para determinar en qué medida el control de los beneficios fiscales es uno de los parámetros tomados en consideración a la hora de fijar los criterios de selección de declaraciones a comprobar, se solicitó información sobre tales criterios a las distintas Dependencias Regionales (exceptuándose las del País Vasco y Navarra). De su examen se extrae como principal conclusión la falta de uniformidad en el modo de definir dichos criterios, a pesar de la existencia de unas instrucciones precisas por parte del Departamento de Gestión Tributaria.

En el caso concreto del IRPF, se observa que algunas Dependencias fijaron criterios de selección tanto para las declaraciones con signo a devolver, como para las que resultaron a ingresar, negativas y renunciadas, si bien se trataba de casos excepcionales, ya que por lo general las Dependencias establecieron criterios únicamente para las declaraciones con signo a devolver (que son las que gozan de una tramitación prioritaria) y, en menor medida, para las que presentaban resultado a ingresar.

Respecto a las declaraciones con resultado a devolver, la mayoría de las Dependencias Regionales establecieron criterios de selección para las mismas sólo cuando se conocía su eficacia presunta, siendo la excepción las Dependencias que prevenían criterios de selec-

ción sobre aquellos expedientes en los que no era posible determinar, a priori, la eficacia recaudatoria que se esperaba obtener de su control. En la mayoría de estos casos, ante la ausencia de criterios predefinidos, eran las oficinas las que debían tomar la decisión acerca del subconjunto de declaraciones que se iba a seleccionar para su comprobación, en función de la carga de trabajo, los medios disponibles, la experiencia y la complejidad de las actuaciones de control.

No todas las Dependencias Regionales fijaron los criterios de selección de las declaraciones a devolver en función de la eficacia presunta de los filtros activados, mediante el establecimiento de tramos de eficacia. Este mecanismo de definición de los criterios, que era el previsto en las instrucciones emitidas por el Departamento de Gestión Tributaria, facilita el establecimiento de prioridades en la selección de declaraciones, a raíz de la estratificación que incorpora. Conforme a este método, se establece un umbral máximo de eficacia debiéndose seleccionar todas aquellas declaraciones que le superen, y otro mínimo, descartándose la revisión de aquellas cuya eficacia presunta sea inferior a la determinada. Para la selección del conjunto de declaraciones comprendidas entre ambos límites se aplican unos criterios previamente definidos, en los que se toman en consideración los filtros concretos activados y su respectiva eficacia.

Un último aspecto en relación con la heterogeneidad en la definición de criterios en el IRPF es el referente a los umbrales o límites de eficacia fijados, a efectos de delimitar el alcance de las actuaciones de control. Aunque es lógico que, en función de las características y medios de cada Dependencia Regional, se fijen límites cuantitativos distintos para definir los tramos de eficacia que han de servir como punto de referencia, en esta materia se observaron grandes diferencias entre Dependencias, pudiéndose destacar que los umbrales fijados por algunas de ellas eran 7 veces mayores que los definidos en otras<sup>4</sup>.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, la definición por las Dependencias Regionales de criterios de selección de declaraciones también presentaba diferencias, dejando, por lo general, un mayor grado de discrecionalidad a las oficinas. En la mayoría de los casos los criterios fijados se referían a las declaraciones con resultado a devolver y, a diferencia de lo que sucede en el IRPF, no solían establecerse límites de eficacia refe-

<sup>4</sup> No obstante, según la información suministrada por la AEAT, las diferencias entre las Dependencias Regionales en el importe de la eficacia media de las liquidaciones que se practican a raíz del proceso de control de Gestión son significativamente inferiores. A este respecto, en la Campaña del IRPF de 2003 la eficacia media de tales liquidaciones fue de 718 euros a nivel nacional, oscilando entre un máximo de 911 euros y un mínimo de 520 euros para las distintas Dependencias, siempre según los datos de la AEAT. En consecuencia, a pesar de la fijación de umbrales bastante heterogéneos, los datos de las liquidaciones revelan una mayor uniformidad en las actuaciones.

ridos a los filtros, sino objetivos genéricos de porcentajes de resolución de filtros, delimitándose los que debían ser objeto de comprobación preferente. Esta forma de proceder también era aplicada por algunas Dependencias en el caso de la comprobación de las declaraciones correspondientes al IVA.

Otro aspecto analizado ha sido la frecuencia con la que se estableció como criterio preferente para la selección de declaraciones a comprobar el que se hubieran activado en las mismas filtros relativos a beneficios fiscales. Por lo que respecta al IRPF, 11 de las 15 Dependencias Regionales incluyeron como criterios específicos para la selección de declaraciones la activación de filtros de beneficios fiscales. Los beneficios fiscales con mayor presencia en tales criterios eran, por este orden, los relativos a la vivienda habitual, los derivados de las aportaciones a planes de pensiones y la deducción por maternidad. Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, 10 de las 15 Dependencias incluyeron entre sus criterios de selección el control de beneficios fiscales, pudiendo destacarse la especial consideración otorgada a la deducción por donativos a entidades sin fines de lucro y a la deducción por medio ambiente. Asimismo, los incentivos de ámbito territorial fueron objeto de especial atención por parte de las Dependencias afectadas por los mismos, como era el caso de la Delegación Especial de Canarias, la cual fijó entre sus criterios el control de los beneficios asociados a la reserva para inversiones en Canarias, así como las deducciones por inversiones en Canarias, si bien en este último supuesto las comprobaciones de los órganos gestores fueron limitadas, como consecuencia de la escasa eficacia obtenida de su examen en el pasado, así como de la necesidad, en un elevado número de expedientes, de examinar la contabilidad del contribuyente. En el caso del IVA, las Dependencias Regionales tuvieron en cuenta, por lo general, el filtro de beneficios fiscales entre los de comprobación preferente.

Entre los criterios fijados por las distintas Dependencias Regionales de Gestión, destacan, por su detalle, los elaborados por la Dependencia Regional de Cataluña. El amplio conjunto de instrucciones emitidas por esta Dependencia incluía actuaciones concretas en la segunda fase del IRPF, dentro de las cuales destacaban las realizadas en materia de deducciones por inversión en vivienda habitual a través de las cuentas de ahorro-vivienda. Estas comprobaciones específicas en la segunda fase no se limitaban a la comprobación de filtros no revisados en la primera, sino que implicaban actuaciones específicas adicionales, de tal forma que fue precisa la colaboración de la Unidad de Captación y Tratamiento de la Información para delimitar el conjunto de contribuyentes sobre los cuales se iban a aplicar comprobaciones específicas por cumplir un conjunto de condiciones previamente definidas. En todo caso, resulta necesario destacar que esta Dependencia estableció como criterio genérico para la resolución de filtros en el IRPF que la comprobación no

debía extenderse a los filtros que influyeran negativamente en el resultado liquidatorio, de modo que todos aquellos filtros que pudieran dar lugar a la posible minoración del resultado liquidatorio debían resolverse sin comprobación previa alguna, con independencia de la magnitud de la diferencia detectada y del tipo de filtro considerado.

Finalmente, el último paso para la selección del subconjunto de declaraciones a comprobar corresponde a los Jefes de las Dependencias de Gestión (de ámbito provincial) y a los Administradores de la AEAT, los cuales efectúan dicha selección basándose en el conjunto de criterios previamente emitidos, tanto de forma centralizada como a nivel territorial. En relación con esta última fase de la selección, la escasez general de los medios disponibles y la limitación del plazo de devoluciones determinan que no se puedan aplicar la totalidad de los criterios definidos para la selección de declaraciones. A título de ejemplo, cabe señalar que esta dificultad para aplicar íntegramente los criterios establecidos se observa en los expedientes del IRPF analizados en las oficinas visitadas durante la fiscalización, puesto que en el 34% de los mismos, aproximadamente, quedó sin comprobar algún filtro que, en aplicación estricta de los criterios, cumplía las condiciones para su comprobación prioritaria. No obstante, este porcentaje medio se ve influido por los resultados de la oficina de Pozuelo, en donde no se aplicó la totalidad de los criterios de comprobación previamente fijados en 23 de los 35 expedientes examinados (el 66%).

Estas limitaciones de medios humanos y temporales dan lugar, en ocasiones, a la adopción de decisiones masivas de resolver filtros sin comprobación, cuando ello resulta preciso para alcanzar los objetivos de devoluciones.

#### 2.3.1.4 Resultado de las comprobaciones efectuadas

Para el examen de los procedimientos de gestión aplicados se seleccionaron muestras de expedientes en las Administraciones de Gracia (Barcelona) y Pozuelo (Madrid) y en las Delegaciones de Valladolid y Zaragoza. A continuación se exponen los resultados obtenidos de las actuaciones realizadas, clasificados en función del tributo cuya gestión se analiza.

##### a) Campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como se señaló anteriormente, en el IRPF el control extensivo de los órganos de Gestión se lleva a cabo en dos fases o etapas diferenciadas, alcanzando la primera a la totalidad de las declaraciones presentadas, mientras que la segunda se centra en un conjunto reducido de declaraciones. En cualquier caso, dado que las diferencias entre una y otra fase se limitan, sobre todo, al alcance de las mismas y no a los procedimientos de verificación y control empleados, las actuaciones fisca-

lizadoras se han centrado fundamentalmente en el control realizado en la primera fase, desarrollada hasta finales del año 2004, por ser de aplicación a la totalidad de las declaraciones.

##### a.1) Desarrollo de la primera fase de la Campaña del IRPF, ejercicio 2003.

Las oficinas gestoras de la muestra tramitaron un total de 569.103 declaraciones del IRPF (modelo 100) correspondientes al ejercicio fiscal 2003, de las cuales, descontándose por no ser significativas las declaraciones en las que la cuota diferencial era de importe cero, con renuncia a la devolución por parte del contribuyente o anuladas como consecuencia de errores en la grabación (que suponían 4.973 declaraciones en total, con un importe de 44 miles de euros), resultan 564.090 declaraciones gestionadas, ascendiendo el importe total de las mismas, en valores absolutos<sup>5</sup>, a 762.735 miles de euros. En el Anexo 3 se ofrecen los datos referentes a las declaraciones gestionadas por cada una de las oficinas de la muestra, tanto a devolver como a ingresar, que suponían, respectivamente, el 75% y el 24% del total de declaraciones<sup>6</sup>.

Con el fin de examinar el procedimiento seguido en la tramitación y control de las declaraciones que presentaban algún filtro de beneficios fiscales, se seleccionó una muestra de 35 declaraciones por cada oficina gestora analizada, ascendiendo a un total de 140 expedientes. Las comprobaciones se centraron en el tratamiento y resolución de los filtros de beneficios fiscales contenidos en tales declaraciones, que ascendían a 604. Para la selección de dicha muestra se solicitó al Departamento de Informática Tributaria el listado de las declaraciones en las que se hubieran activado cualesquiera de los 11 filtros cuyo objeto de control fueran los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, los planes de pensiones o la deducción por maternidad. Partiendo de dicho listado se seleccionó la muestra indicada (que incluía un total de 555 filtros), para lo cual se tomó en consideración el número de filtros de beneficios fiscales activados en la declaración, así como el importe de la cuota diferencial.

En cuanto al grado de resolución, a fecha de finalización de los trabajos de fiscalización, habían sido resueltos por los órganos de Gestión el 92% de los 555 filtros analizados. Del análisis de los beneficios fiscales controlados a través de los filtros resueltos se desprende que los que presentan un mayor grado de resolución eran los dirigidos al control de la deducción por maternidad, mientras que en el extremo opuesto se situaban

<sup>5</sup> Este importe refleja la suma de las cuotas diferenciales, con independencia de su signo, con el objeto de reflejar las cuantías «gestionadas» por las oficinas.

<sup>6</sup> Salvo que se indique lo contrario, las futuras referencias al número o importe de declaraciones se entenderán efectuadas al conjunto de las que resultan a ingresar o a devolver, no incluyéndose las de cuota cero, con renuncia o anuladas.

los filtros dirigidos a controlar la deducción por cantidades depositadas en cuentas de ahorro-vivienda (con un porcentaje medio de resolución del 75%).

No obstante, dado que la resolución de un filtro no implica necesariamente que haya sido comprobado, para extraer conclusiones acerca de las actuaciones de control resulta preciso analizar en qué medida son realmente verificados los filtros antes de su resolución. En el Anexo 4 se ofrece información, desglosada por oficinas gestoras y por carácter del filtro, de los modos de resolución de los filtros analizados en la muestra. Como se observa en el citado Anexo, sobre la muestra de 555 filtros (con la salvedad de 4 de ellos, respecto de los cuales se desconoce cómo fueron resueltos), fueron comprobados por los órganos de Gestión un total de 260 (el 47%), por lo que los restantes 291 filtros fueron resueltos sin haberse llevado a cabo comprobaciones sobre la correcta aplicación de los beneficios fiscales controlados a través de los mismos. La Delegación de Zaragoza es la que había comprobado un menor porcentaje de filtros (casi el 34%), mientras que el mayor grado correspondía a la Administración de Gracia, con un 60%.

De los 291 filtros que no fueron objeto de comprobación, 113 fueron resueltos sin comprobar por baja eficacia presunta (lo que representa el 20% del total de filtros resueltos), por haberse estimado que no compensaba verificarlos desde una perspectiva de coste-beneficio, si bien cabe resaltar que en la Delegación de Zaragoza este porcentaje alcanzaba el 41%, mientras que en la Administración de Pozuelo se reducía hasta el 9%. Como aspecto más destacado de la resolución por baja eficacia se ha observado que esta forma de resolución de los filtros también se ha aplicado a los de naturaleza obligatoria, los cuales, debido a su carácter, deberían ser comprobados necesariamente sin que, además, el empleo de esta forma de resolución en los filtros obligatorios sea residual, sino que alcanza porcentajes similares a los valores observados para el caso de los filtros discrecionales, alcanzando el 21% de los obligatorios. Tal y como figura en el Anexo 4, la resolución de filtros obligatorios sin la oportuna comprobación previa se dio en todas las oficinas de la muestra, destacando de nuevo la Delegación de Zaragoza por el elevado porcentaje de filtros obligatorios resueltos por esta vía (el 43%).

De todo lo anterior se desprende que el hecho de que un filtro se diseñe como de comprobación obligatoria no implica que realmente sea comprobado por los órganos de Gestión, puesto que en la práctica ello depende de la eficacia esperada de su resolución. Lo anterior es contradictorio con que algunos filtros se diseñen como «obligatorios/discrecionales» en función del importe de la discrepancia resultante de la pseudoliquidación, debido a que incluso en los casos en los que como resultado de la evaluación de dicho importe se atribuye a un filtro el carácter de obligatorio, el órgano de Gestión puede en todo caso optar por resolverlo por

baja eficacia, dejando de tener sentido la atribución de dicho carácter. Así sucedió en la mayoría de los supuestos analizados, dado que de los 32 filtros obligatorios resueltos por baja eficacia, 25 de ellos habían sido diseñados como obligatorios/discrecionales, teniendo carácter obligatorio a causa del importe de la discrepancia resultante de la pseudoliquidación. Resulta incongruente que dicho importe hubiera determinado su carácter obligatorio y que, a la vez, se decidiera no comprobarlos debido a la baja eficacia esperada de los mismos.

En los restantes tipos de filtros, la resolución sin comprobación por baja eficacia afectaba al 18% de los filtros discrecionales y al 26% de los discrecionales-asociados, esto es, aquellos que sólo se activan cuando lo haya hecho también otro filtro; destacando nuevamente la Delegación de Zaragoza como la oficina que más aplicó esta forma de resolución, llegando hasta el 55% en los filtros discrecionales-asociados resueltos.

Otro aspecto importante a destacar en relación con la resolución por baja eficacia es el hecho de que, por lo general, en las oficinas visitadas no se habían emitido instrucciones ni criterios por escrito sobre los importes fijados o los filtros a los que aplicar este modo de resolución, siendo la Administración de Gracia la única oficina que había establecido un límite cuantitativo concreto para la consideración de un filtro como de baja eficacia. La mencionada ausencia de límites predeterminados da lugar a una falta de homogeneidad en la resolución de filtros que se produce, incluso, entre funcionarios de una misma oficina.

Por lo que respecta a los filtros resueltos sin comprobación por parte de los órganos de Gestión, tal y como se recoge en el Anexo 4, ascendieron a un total de 178, cifra que supone el 32% de los filtros resueltos. Esta forma de resolución tiene una importancia especial en los filtros discrecionales-asociados, pues más de la mitad de los mismos se resolvieron de esta forma. Al igual que en el caso de los filtros resueltos por baja eficacia, la resolución sin comprobación ha sido aplicada a filtros obligatorios, si bien esta circunstancia se ha detectado únicamente en la Administración de Pozuelo. Así, el 38%<sup>7</sup> de los filtros obligatorios resueltos en esta última oficina no fueron comprobados previamente por los órganos de Gestión, a los que sumándoles los resueltos por baja eficacia se obtiene que en Pozuelo el 45% de los filtros obligatorios no fueron comprobados.

Como se indicó al describir el procedimiento de tramitación de las declaraciones, la decisión de no comprobar un filtro puede tomarse de forma individualiza-

da para cada declaración, así como también de manera global, a través de las denominadas «decisiones masivas», que son decisiones de resolver filtros sin comprobar que se adoptan respecto a un grupo de declaraciones que cumplan determinados requisitos (en todo caso, ha de tratarse de declaraciones a devolver que se encuentren en situación de comprobación discrecional). Estas decisiones masivas tienen su origen en dos factores: la ejecución del plan de devoluciones y la escasez de medios humanos disponibles para la tramitación de las declaraciones. Cada mes de la campaña, a la vista del número de devoluciones previstas en el citado Plan y de las efectuadas hasta la fecha, se calcula el número de declaraciones que, sin poder ser comprobadas, han de ser devueltas de forma masiva para poder cumplir el calendario de devoluciones. A este respecto, el 51% del total de filtros resueltos sin comprobación (90 filtros) fueron liberados mediante estas decisiones masivas. Efectuando el análisis por oficinas se puede distinguir entre las Delegaciones de Zaragoza y Valladolid, en las que las decisiones masivas supusieron el 23% y 26%, respectivamente, de los filtros resueltos; y las Administraciones de Gracia y Pozuelo, con el 6% y el 12%, respectivamente.

Resultados obtenidos por los órganos de Gestión de la comprobación de los filtros de beneficios fiscales.

Para evaluar el control realizado por la AEAT sobre los beneficios fiscales que los contribuyentes se aplican en sus declaraciones del IRPF, es preciso conocer no sólo en qué medida se emplean las herramientas diseñadas para su control (esto es, el grado de comprobación de los filtros), sino también los resultados obtenidos de su empleo. En este sentido, un filtro cuya comprobación por los órganos de Gestión revelara sistemáticamente la inexistencia de una actuación errónea o incorrecta del contribuyente perdería su utilidad, debiendo analizarse la conveniencia de su rediseño o supresión, ya que su comprobación no ofrece resultados positivos desde el punto de vista de la eficacia, suponiendo un empleo innecesario de recursos humanos.

De los 260 filtros de la muestra que fueron resueltos previa realización de la oportuna comprobación, en el 84% de los casos (219 filtros) se dispone de información acerca de si la actuación del contribuyente fue correcta o no. En el 16% restante los funcionarios que llevaron a cabo las comprobaciones no dejaron indicado en el expediente este extremo, considerándose aconsejable recoger en el mismo, en todo caso, el resultado de dicha comprobación.

En el Anexo 5 se incluye la información, para los filtros en los que se dispone de ella, sobre el resultado obtenido por los órganos de Gestión a raíz de las comprobaciones efectuadas por los mismos. Por término medio, en el 63% de los filtros de la muestra su comprobación permitió determinar que la actuación del contribuyente había sido incorrecta o errónea. La Admi-

nistración de Pozuelo es la que presentaba un mayor número de actuaciones erróneas del contribuyente detectadas a través de los filtros, con el 88%; encontrándose en el otro extremo la Delegación de Zaragoza, donde los filtros activados por actuaciones erróneas de los contribuyentes se reducen al 32%.

Según el carácter del filtro activado, se observa que, como media, en el 87% de los filtros obligatorios la comprobación de la AEAT reveló que la activación del filtro tuvo su origen en una actuación incorrecta o errónea por parte del contribuyente, incrementándose este porcentaje hasta el 100% en los supuestos concretos de la Administración de Pozuelo y la Delegación de Valladolid. Estos elevados porcentajes de actuaciones susceptibles de regularización detectadas mediante el empleo de filtros obligatorios justifican que tengan dicho carácter, dado que su diseño detecta incoherencias que, por lo general, implican un error o incorrección en la declaración. Por este motivo, resulta especialmente cuestionable que las oficinas resuelvan sin comprobar filtros obligatorios. En el caso de los filtros discrecionales, el porcentaje de actuaciones erróneas del contribuyente desciende hasta el 49%, siendo del 64% en el subgrupo de los filtros discrecionales-asociados.

Por otra parte, en el 66% de los expedientes en los que se detectaron actuaciones incorrectas o erróneas

del contribuyente (46 declaraciones) la AEAT requirió información y envió propuesta de liquidación provisional al contribuyente, con el siguiente resultado: en 25 de ellos los contribuyentes firmaron en disconformidad (54%) y en 18 casos lo hicieron de conformidad (39%); respecto al 7% restante, a la fecha de finalización de las actuaciones fiscalizadoras se desconocía el resultado de la mencionada propuesta. En los restantes casos la AEAT corrigió las declaraciones tributarias sin necesidad de efectuar requerimientos, tratándose generalmente de errores que, por su carácter, no daban lugar a la emisión de liquidaciones provisionales.

Períodos medios empleados en la resolución de los filtros de las declaraciones analizadas.

El período medio de resolución de las declaraciones examinadas en la muestra ascendió aproximadamente a 6 meses (en concreto, 188 días), siendo de 175 días para las declaraciones a devolver y de 269 días para las de resultado a ingresar. Por lo que respecta al tiempo que se emplea en resolver un filtro, éste se sitúa, como media, en 147 días. En el siguiente cuadro se recoge el desglose de los períodos medios de resolución de filtros en las oficinas analizadas.

#### CUADRO N.º 11

##### Período medio de resolución de filtros del IRPF

(Número de días)

Oficina	Tipo de filtro			
	Obligatorio	Discrecional	Disc./Asociado	Total filtros
Adm. Gracia	176	150	131	156
Adm. Pozuelo	166	164	167	165
Del. Valladolid	160	122	142	134
Del. Zaragoza	139	120	139	127
TOTAL	163	139	147	147

En todo caso, para extraer conclusiones a partir de los datos anteriores es preciso tomar en consideración el grado de comprobación de los filtros (Anexo 4). Así, por ejemplo, la Delegación de Zaragoza presenta un período medio de tramitación de sus declaraciones de 166 días, por debajo de la media, así como el menor plazo medio de resolución de filtros (127 días), pero debe tenerse en cuenta que únicamente comprueba el 34% de sus filtros. A su vez, la Administración de Pozuelo es la que presenta de media mayor tiempo de resolución de filtros y de declaraciones, 165 y 205 días, respectivamente, pero es también la que registra la más elevada proporción de filtros que son objeto de comprobación por parte de los órganos de Gestión.

a.2) Desarrollo de la segunda fase de la Campaña del IRPF, ejercicio 2003.

Para el desarrollo de la segunda fase de comprobación de las declaraciones por el IRPF suelen emplearse los mismos filtros diseñados para la primera, aunque en ocasiones se introducen nuevos filtros específicos. No obstante, el impacto de los cambios en el procedimiento de gestión tributaria derivados de la entrada en vigor de la nueva L.GT obligaron a introducir modificaciones sobre la aplicación informática utilizada provocando la no introducción de nuevos filtros para la segunda fase de la Campaña y el retraso en el inicio de la misma, que en algunas oficinas no se produjo hasta enero del 2006,

<sup>7</sup> A pesar de lo manifestado en las alegaciones respecto a este dato contenido en el Anexo 4, se ha verificado que un total de 16 expedientes de la Administración de Pozuelo se resolvieron sin comprobación de filtros obligatorios, tal y como figura recogido en los propios expedientes. A este respecto, conviene destacar que los referidos filtros fueron diseñados como de naturaleza obligatoria o discrecional en función del cumplimiento de determinadas condiciones.

cuando lo habitual hubiera sido que dicha fase se desarrollase durante el primer semestre del año 2005.

Como ya se señaló anteriormente, la selección de las declaraciones que van a ser objeto de comprobación en segunda fase es realizada con carácter restrictivo, en función de la capacidad de trabajo de las oficinas gestoras y del ámbito temporal disponible. La elección del subconjunto de declaraciones a comprobar se realiza en función de la experiencia de los órganos de Gestión, de tal forma que se seleccionan, por lo general, contribuyentes que, habiéndoseles practicado una liquidación en anteriores ejercicios como resultado de las comprobaciones efectuadas, presentan una actitud reincidente, así como otros obligados cuyas declaraciones quedaron calificadas con los mismos filtros en los ejercicios previos, pero no se comprobaron por baja eficacia, decidiéndose en segunda fase hacer una comprobación de tales filtros, extensiva a todos los ejercicios no prescritos. No obstante, el control de deducciones u otros beneficios fiscales no fue uno de los factores tomados en consideración para la selección de las declaraciones a comprobar en segunda fase por las oficinas visitadas, con la excepción de la Administración de Gracia, en la que se llevaron a cabo comprobaciones específicas sobre la correcta aplicación de la deducción por las cuentas de ahorro-vivienda. La realización de estas actuaciones de control no había finalizado a la fecha de

conclusión de los trabajos de fiscalización, no disponiéndose de información al respecto, pero los resultados de campañas anteriores<sup>8</sup> demuestran su eficacia y utilidad, con emisión de liquidaciones en el 89% de los expedientes comprobados, siendo además la eficacia media de tales liquidaciones de un importe significativo (1.235 euros).

En el momento de realizarse las verificaciones, el número de declaraciones seleccionadas por las oficinas de la muestra para su comprobación en segunda fase ascendía a 800, siendo el 97% de las mismas a devolver y sumando las mismas, en términos absolutos, 763 millones de euros. En el cuadro n.º 12 se puede observar que es la Administración de Gracia la que concentraba la mayor parte de las declaraciones y filtros de beneficios fiscales examinados en segunda fase (el 54% y el 61%, respectivamente), como consecuencia del establecimiento de criterios específicos de control en esta fase, como se indicó anteriormente. Por el contrario, la Administración de Pozuelo apenas había seleccionado declaraciones para su comprobación en dicha segunda fase.

<sup>8</sup> Se ofrecen los datos correspondientes a los resultados obtenidos en relación con las deducciones por cantidades aportadas a cuentas de ahorro-vivienda durante la segunda fase de la Campaña 2002.

CUADRO N.º 12

Desarrollo de la segunda fase en la Campaña del IRPF, ejercicio 2003

(Importes en millones de euros)

Oficina	Declaraciones seleccionadas				Declaraciones finalizadas		
	Número (a)	Importe (b)	Nº filtros BF (c)	% (c/a)	Número (d)	Nº liquid. (e)	% (e/d)
Gracia	432	140	277	64%	41	27	66%
Pozuelo	14	286	7	50%	5	4	80%
Valladolid	247	156	136	55%	117	96	82%
Zaragoza	107	181	32	30%	40	13	33%
TOTAL	800	763	452	57%	203	140	69%

En todo caso, el porcentaje de declaraciones que son controladas en segunda fase es insignificante, observándose que, a la fecha de obtención de los datos, las declaraciones tramitadas que habían sido seleccionadas para su control en esta fase representaban únicamente el 0,14% del total.

b) Campaña del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003.

Las cuatro oficinas gestoras de la muestra tramitaron un total de 47.015 declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades (modelos 200 y 201) correspondien-

tes al ejercicio fiscal 2003, sumando las mismas, en valores absolutos, un importe total de 304.672 miles de euros. Los datos relativos a las declaraciones gestionadas por cada una de dichas oficinas se recogen en el Anexo 3, donde, al igual que en el caso del IRPF, no se incluyen los referentes a las declaraciones con renuncia, de cuota cero o anuladas, ya que, aunque su número es elevado (ascendiendo a un total de 21.594 declaraciones), cuantitativamente son irrelevantes. Consecuentemente, en el citado Anexo únicamente se recogen las declaraciones a devolver y a ingresar, que en su conjunto ascendían a 25.421 y suponían el 22% y el 32% del total de declaraciones, respectivamente.

Con el fin de analizar el procedimiento seguido para el control de las declaraciones se solicitó al Departamento de Informática Tributaria de la AEAT una relación de aquellas declaraciones en las que se hubieran activado determinados filtros relativos a beneficios fiscales, en concreto, 13 de ellos que tenían por objeto, en su mayor parte, el control de alguna deducción en la cuota íntegra del impuesto. El número de declaraciones que quedaron seleccionadas con alguno de estos filtros en las oficinas visitadas para su control ascendió a 573 y, de este conjunto, se han examinado 226 declaraciones. La muestra comprendía 254 filtros de beneficios fiscales activados, habiéndose analizado el tratamiento dado a las mismas por los órganos de Gestión.

Por lo que respecta al grado de resolución de los filtros examinados, a fecha de realización de los trabajos de fiscalización, el 74% (187 filtros) habían sido resueltos por los órganos de Gestión, siendo la Delegación de Zaragoza la que había resuelto un mayor porcentaje de filtros (el 79%), mientras que el nivel más bajo se daba en la Delegación de Valladolid, en la que se había resuelto el 69% de los mismos. Los filtros que presentaban un mayor porcentaje de resolución eran los relativos al control de los beneficios fiscales asociados a la condición de empresa de reducida dimensión, con un porcentaje medio del 87%.

No obstante lo anterior, únicamente la mitad de los filtros resueltos analizados (93 filtros) habían sido efectivamente comprobados por los órganos de Gestión, destacando, en particular, el bajo nivel de comprobación registrado en la Delegación de Valladolid, con apenas un 29%, debido fundamentalmente a la escasez de recursos humanos dedicados a tareas de tramitación y control de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades en dicha oficina, aspecto éste que se analiza en mayor detalle en el subapartado 2.4 del presente Informe. Tal y como se observa en el Anexo 6, las Delegaciones son las oficinas que presentan los menores niveles de comprobación, mientras que en las Administraciones el porcentaje de filtros que se comprueban es mayor, llegando hasta el 65%.

Por tipo de filtro, se observa que, al contrario de lo que ocurría en el IRPF, en el Impuesto sobre Sociedades las oficinas comprueban, por lo general, la totalidad de los filtros obligatorios (con la excepción de la Delegación de Valladolid, en la que se detecta un único caso de filtro resuelto sin comprobación, sobre un total de 7 filtros obligatorios resueltos). En los filtros discrecionales el porcentaje de comprobación en las Administraciones de Gracia y Pozuelo se sitúa en torno al 60%, mientras que en las Delegaciones tales porcentajes descienden, oscilando entre el 37% de Zaragoza y el 17% de Valladolid.

En el Impuesto sobre Sociedades la resolución por baja eficacia resultaba residual, a diferencia de lo que sucedía en el IRPF donde se resolvían de este modo el 20% de los filtros resueltos. Sólo Pozuelo y Valladolid optaron por la no comprobación de filtros debido a su baja eficacia presunta, si bien destaca que en Pozue-

lo se empleara dicha fórmula en 15 de los 47 filtros resueltos (el 32%).

Del total de 187 filtros resueltos analizados, 51 de ellos lo fueron sin comprobación como consecuencia de una decisión masiva, concentrándose estos casos en las Delegaciones de Valladolid y Zaragoza, donde tales acciones masivas se refieren al 50% de los filtros resueltos de la muestra. Tales decisiones masivas son consecuencia de varios factores ya señalados en relación con el IRPF: la necesidad de cumplir el calendario de devoluciones (motivo por el cual únicamente afectan a las declaraciones con signo a devolver) y la imposibilidad de comprobar, con los medios humanos empleados, la totalidad de las declaraciones que quedan calificadas con filtros discrecionales. Así, a modo de ejemplo, puede señalarse que en la Delegación de Valladolid el control de las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 recayó sobre un único funcionario, motivo por el cual se hizo preciso liberar mediante decisiones masivas un total de 408 declaraciones a devolver, por un importe de 1.466 miles de euros.

Resultados de la comprobación de los filtros de beneficios fiscales.

El resultado del control llevado a cabo sobre los 93 filtros que fueron resueltos con comprobación previa fue que en el 55% de los casos la actuación del contribuyente había sido errónea o incorrecta. En el Anexo 7 se recoge la información al respecto, desglosada por oficinas gestoras, pudiendo destacarse de los datos contenidos en el mismo los aspectos que se exponen a continuación.

La Administración de Gracia es la que presenta una mayor porcentaje de actuaciones incorrectas o erróneas de los contribuyentes detectadas a través de los filtros comprobados, concretamente en el 67% de los mismos, seguida de la de Pozuelo, con el 61%.

Especialmente relevante es la elevada cantidad de actuaciones incorrectas o erróneas detectadas por los filtros obligatorios, dado que en 17 de los 19 filtros de esta naturaleza su comprobación permitió detectar alguna actuación susceptible de regularización. En cambio, el control sobre los filtros discrecionales dio lugar a un 46% de actuaciones erróneas detectadas, por término medio.

Por otra parte, para el control de los 93 filtros de la muestra que fueron objeto de comprobación, los órganos de Gestión efectuaron requerimientos de información en 65 casos, ascendiendo el número de propuestas de liquidación provisional emitidas a 43, casi la mitad de ellas en la Administración de Pozuelo.

Períodos medios empleados en la resolución de los filtros activados en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades.

El tiempo medio que se empleó en resolver los filtros en las declaraciones del Impuesto sobre Socieda-

des analizadas se situó en 105 días, si bien existían grandes diferencias según el carácter del filtro. Así, los filtros obligatorios tardaron en resolverse una media de 176 días, mientras que para la resolución de los discrecionales se emplearon 97 días por término medio. Atendiendo a la oficina gestora, destaca en particular el correspondiente a los filtros obligatorios en Zaragoza, que alcanzó los 281 días de media para su resolución. En el cuadro siguiente se recogen los períodos medios de resolución de filtros en las declaraciones seleccionadas correspondientes a las oficinas visitadas.

CUADRO N.º 13

## Período medio de resolución de filtros del IS

(Número de días)

Oficina	Tipo de filtro		
	Obligatorio	Discrecional	Total filtros
Adm. Gracia	151	93	99
Adm. Pozuelo	144	92	96
Del. Valladolid	133	108	112
Del. Zaragoza	281	95	112
<b>TOTAL</b>	<b>176</b>	<b>97</b>	<b>105</b>

De la comparación entre los plazos medios de resolución y los porcentajes de comprobación de los filtros se desprende que las Administraciones no sólo emplean menos tiempo que las Delegaciones en la resolución de los filtros, sino que además comprueban un mayor porcentaje de filtros (el 64%, aproximadamente, frente al 29% de Valladolid y el 43% de Zaragoza), tal y como figura en el Anexo 6.

c) Campaña del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio fiscal 2003.

Respecto a las comprobaciones efectuadas en relación con el control de beneficios fiscales en el IVA, cabe destacar que, como ya se ha indicado anteriormente, existía un único filtro que tenía directamente por objeto el control de beneficios fiscales, en concreto, de determinadas exenciones. Dicho filtro se activó en un total de 319 expedientes en toda España y, en las oficinas de la muestra, únicamente en 8 ocasiones (en 5 declaraciones de la Delegación de Zaragoza y en 3 de la Administración de Gracia). En 6 de los casos analizados el filtro fue resuelto previa comprobación de los órganos de Gestión, dando como resultado la detección de 2 supuestos en los que la actuación del contribuyente había sido incorrecta o errónea. El período medio de resolución de este filtro se situó en 46 días, para la Administración de Gracia, y en 168 días, en la Delegación de Zaragoza, si bien en este último caso como consecuencia de la demora producida en un expediente, que alcanzó los 541 días.

## 2.3.1.5 Análisis global del desarrollo y resultado de las Campañas del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades

A continuación se expone el análisis del desarrollo de las tareas de control y verificación llevadas a cabo en materia de filtros de beneficios fiscales en el conjunto de las Delegaciones Especiales de la AEAT, empleando para tal fin la información agregada recogida en las bases de datos tributarias. No obstante, no se ha incluido en este examen el control extensivo de los beneficios fiscales en el IVA, debido al muy reducido alcance que dicho control presenta en este tributo, como ya se ha indicado anteriormente.

Los resultados que se desprenden del análisis del control de los incentivos fiscales a nivel nacional, medidos en términos de grado de comprobación de los filtros relativos a los beneficios fiscales, son superiores a los comprobados en las muestras seleccionadas y que figuran en el subepígrafe 2.3.1.4, en especial en relación con el IRPF. Debe tenerse en cuenta que los resultados obtenidos a partir de las muestras analizadas no son extrapolables a la población en su conjunto, como consecuencia, entre otros factores, del empleo de una serie de criterios delimitadores para la selección de aquéllas, que ya fueron descritos en el citado subepígrafe, y que se resumen en haberse centrado las comprobaciones en las declaraciones con importe más elevado de cuota diferencial, en valor absoluto, y que presentaban un mayor número de filtros de beneficios fiscales activados. En todo caso, de la comparación entre los datos nacionales que figuran en las bases de datos tributarias y los verificados en las muestras analizadas se observa que los filtros activados en las declaraciones de la muestra ofrecen un porcentaje de comprobación inferior a la media global. Entre las posibles explicaciones de lo anterior se puede señalar que las comprobaciones de los órganos de Gestión se concentran, prioritariamente, en las declaraciones que presentan menor número de filtros activados y que son de sencilla y rápida comprobación, como consecuencia de las exigencias derivadas del programa de devoluciones y de la limitación de medios personales.

a) Campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

a.1) Desarrollo de la primera fase de la Campaña del IRPF, ejercicio 2003.

El número de declaraciones presentadas correspondientes al IRPF referidas al ejercicio fiscal 2003 era de 15.482.869 en el ámbito nacional, de las cuales el 78% eran de signo a devolver y el 21% con resultado a ingresar. Por Comunidades Autónomas, Cataluña englobaba el 19% de dichas declaraciones, seguida por Madrid y Andalucía, con el 16%, y de Valencia, con el 12%. El importe declarado (cuota

diferencial) en tales declaraciones ascendía, en valores absolutos, a 14.512 millones de euros, de los cuales 9.132 millones de euros correspondían a solicitudes de devoluciones y el resto, prácticamente, a declaraciones con resultado a ingresar. Las Delegaciones Especiales de Cataluña y Madrid concentraban el 41% de este último importe, tal y como se recoge en el Anexo 8.

En 3.191.499 declaraciones (el 21% del total) se habían activado uno o más filtros durante el proceso de calificación, ascendiendo el número total de filtros activados a 6.759.307. De éstos, el 19% tenía por objeto el control de algún beneficio fiscal (1.264.077 filtros),

habiéndose resuelto, a la fecha de realización de los trabajos fiscalizadores, el 48% de los mismos.

En el cuadro n.º 14 se indica el tratamiento dado a los 605.608 filtros de beneficios fiscales que habían sido resueltos por los órganos de Gestión. Como puede observarse en el mismo, el 69% de los filtros resueltos referidos a los beneficios fiscales aplicados por los contribuyentes en sus declaraciones habían sido comprobados en la primera fase, habiéndose resuelto sin comprobación previa el 31% restante. A su vez, en una cuarta parte de los filtros no comprobados, aproximadamente, se había descartado su verificación por entenderse que la baja eficacia que cabía esperar de su control no justificaba verificarlos.

CUADRO N.º 14

## Grado de comprobación de filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales

Delegaciones Especiales	Total filtros BF resueltos	Comprobados por Gestión		No comprobados: sin comprobación y baja eficacia (FRSC + FRBE)					
		Nº	%	Nº		Total	%		
				FRSC	%			FRBE	%
ANDALUCÍA	102.043	75.994	74%	18.272	18%	7.777	8%	26.049	26%
ARAGÓN	21.741	12.905	59%	3.823	18%	5.013	23%	8.836	41%
ASTURIAS	11.909	9.103	76%	2.393	20%	413	3%	2.806	24%
BALEARES	13.563	9.497	70%	3.760	28%	306	2%	4.066	30%
CANARIAS	20.508	16.165	79%	2.580	13%	1.763	9%	4.343	21%
CANTABRIA	7.961	5.074	64%	1.702	21%	1.185	15%	2.887	36%
CAST.-LA MANCHA	19.497	14.485	74%	2.983	15%	2.029	10%	5.012	26%
CASTILLA Y LEÓN	41.641	25.241	61%	10.312	25%	6.088	15%	16.400	39%
CATALUÑA	126.585	81.399	64%	37.926	30%	7.260	6%	45.186	36%
EXTREMADURA	12.758	9.012	71%	2.744	22%	1.002	8%	3.746	29%
GALICIA	34.222	25.437	74%	6.154	18%	2.631	8%	8.785	26%
MADRID	110.911	74.953	68%	24.355	22%	11.603	10%	35.958	32%
MURCIA	19.575	12.665	65%	5.515	28%	1.395	7%	6.910	35%
NAVARRA	176	140	80%	28	16%	8	5%	36	20%
PAÍS VASCO	260	211	81%	28	11%	21	8%	49	19%
LA RIOJA	7.462	5.756	77%	936	13%	770	10%	1.706	23%
VALENCIA	54.796	37.476	68%	14.824	27%	2.496	5%	17.320	32%
<b>TOTAL NACIONAL</b>	<b>605.608</b>	<b>415.513</b>	<b>69%</b>	<b>138.335</b>	<b>22%</b>	<b>51.760</b>	<b>9%</b>	<b>190.095</b>	<b>31%</b>

En el ámbito de las Delegaciones Especiales, exceptuando por su régimen especial a las del País Vasco y Navarra, las que resolvieron sin comprobar un mayor porcentaje de filtros de beneficios fiscales fueron las de Aragón, con el 41%, y Castilla y León, con el 39%. En el caso concreto de la resolución por baja eficacia, la misma fue aplicada en mayor medida por la Delegación Especial de Aragón, habiendo resuelto de esta forma el 23% de sus filtros.

Desde el punto de vista de la clase de beneficio fiscal cuyo control se persigue a través del empleo de filtros, los referidos a las reducciones aplicadas sobre los rendimientos del trabajo fueron los comprobados en mayor medida (en el 88% de los casos), situándose en el extremo opuesto los filtros relativos a las deduccio-

nes por donativos (con el 47%); este último incentivo, precisamente, era el que mayor grado de resolución por baja eficacia presentaba, un 30%, porcentaje éste muy superior a la media (9%). No obstante, los filtros más relevantes cuantitativamente son los dirigidos al control de las deducciones por vivienda habitual y por maternidad, que conjuntamente representan el 50% del total de los filtros resueltos. Merece especial mención el grado de comprobación de los filtros relativos al control de las deducciones por vivienda habitual, que se sitúa significativamente por debajo de la media, con el 52% de filtros comprobados, mientras que los destinados al control de la deducción por maternidad, en cambio, fueron comprobados en un elevado porcentaje de casos (82%). Obviamente, en el grado de resolución con

comprobación influye decisivamente la complejidad de las actuaciones de control a desarrollar, teniendo en cuenta la limitación temporal de esta primera fase y el objetivo de realizar el mayor número posible de devoluciones en la misma.

En el cuadro n.º 15 se recoge el grado de comprobación de los filtros correspondientes a los diferentes beneficios fiscales, pudiéndose observar, asimismo, que la media global (69%) fue ligeramente inferior a la de los restantes filtros (73%).

CUADRO N.º 15

Grado de comprobación de filtros en el IRPF por tipo de beneficio fiscal

Beneficio fiscal	Total filtros resueltos	Comprobados		No comprobados				Total	%
		Nº	%	FRSC	%	FRBE	%		
1.- Vivienda habitual	166.803	86.873	52%	69.521	42%	10.409	6%	79.930	48%
2.- Maternidad	132.665	109.297	82%	11.486	9%	11.882	9%	23.368	18%
3.- Planes de pensiones	102.190	84.232	82%	9.370	9%	8.588	8%	17.958	18%
4.- Reducc. rend. trabajo	24.410	21.561	88%	1.487	6%	1.362	6%	2.849	12%
5.- Deducc. por donativos	27.890	13.010	47%	6.422	23%	8.458	30%	14.880	53%
6.- Resto benef. fiscales	151.650	100.540	66%	40.049	26%	11.061	7%	51.110	34%
Total filtros B. Fiscales	605.608	415.513	69%	138.335	22%	51.760	9%	190.095	31%
Resto de filtros IRPF	1.868.559	1.369.476	73%	285.041	15%	214.042	11%	499.083	27%
TOTAL FILTROS	2.474.167	1.784.989	72%	423.376	17%	265.802	11%	689.178	28%

Por lo que respecta al resultado obtenido de la revisión de los 415.513 filtros correspondientes a beneficios fiscales que fueron comprobados, en el 55% de los casos se detectó una actuación errónea o incorrecta del contribuyente, porcentaje ligeramente superior al que presentan los filtros que controlan otros aspectos de las declaraciones (52%). La Delegación Especial de Baleares es la

que presenta el mayor porcentaje de actuaciones erróneas detectadas a través de la comprobación de los filtros de beneficios fiscales, con un 64%, frente a la de La Rioja, que se sitúa en el extremo opuesto con únicamente un 34% de actuaciones incorrectas. En el siguiente cuadro se desglosan los datos del resultado de la comprobación de filtros por Delegaciones Especiales.

CUADRO N.º 16

Resultados obtenidos en la comprobación de los filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales

Delegaciones Especiales	Total filtros comprobados	Actuación del contribuyente			
		Actuación correcta	%	Actuación errónea	%
ANDALUCÍA	75.994	35.564	47%	40.430	53%
ARAGÓN	12.905	6.307	49%	6.598	51%
ASTURIAS	9.103	4.660	51%	4.443	49%
BALEARES	9.497	3.433	36%	6.064	64%
CANARIAS	16.165	6.312	39%	9.853	61%
CANTABRIA	5.074	2.330	46%	2.744	54%
CAST-LA MANCHA	14.484	6.148	42%	8.336	58%
CAST. Y LEÓN	25.240	12.934	51%	12.306	49%
CATALUÑA	81.399	31.284	38%	50.115	62%
EXTREMADURA	9.012	5.422	60%	3.590	40%
GALICIA	25.436	11.888	47%	13.548	53%
MADRID	74.838	35.059	47%	39.779	53%
MURCIA	12.664	5.205	41%	7.459	59%
NAVARRA	140	88	63%	52	37%
PAÍS VASCO	325	164	50%	161	50%
LA RIOJA	5.756	3.790	66%	1.966	34%
VALENCIA	37.476	16.268	43%	21.208	57%
TOTAL NACIONAL	415.513	186.856	45%	228.657	55%

En relación con aquellos casos en que la actuación del contribuyente resultó ser incorrecta o errónea, destaca el hecho de que en la práctica totalidad de los mismos los órganos de Gestión consideraron de buena fe el comportamiento de los contribuyentes, sin proceder a la apertura de expediente sancionador. Así, de los 228.657 comportamientos erróneos detectados, únicamente en 238 casos (el 0,01%) se les atribuyó intención de fraude, de los cuales 161 correspondían a Canarias.

Si se analizan los resultados obtenidos por las actuaciones de control desde la perspectiva del tipo de

beneficio fiscal, se observa cómo la mayoría de las actuaciones erróneas fueron detectadas en las deducciones por maternidad y en las reducciones de los rendimientos del trabajo, donde tales porcentajes alcanzaban el 72% y el 67% de los filtros comprobados, respectivamente, mientras que el menor porcentaje de actuaciones erróneas se dio en relación con los filtros destinados al control de las deducciones relacionadas con la vivienda habitual, cifrándose en el 38%. En el siguiente cuadro se recogen los datos por tipo de filtro comprobado.

CUADRO N.º 17

Resultados obtenidos en la comprobación de los filtros en el IRPF por tipo de beneficio fiscal

Beneficio fiscal	Total filtros comprobados	Actuación del contribuyente			
		Actuación correcta	%	Actuación errónea	%
1.- Vivienda habitual	86.873	53.993	62%	32.880	38%
2.- Maternidad	109.297	30.885	28%	78.412	72%
3.- Planes de pensiones	84.232	48.224	57%	36.008	43%
4.- Reducc. rendim. trabajo	21.561	7.179	33%	14.382	67%
5.- Deducc. por donativos	13.010	6.489	50%	6.521	50%
6.- Resto benef. fiscales	100.540	40.086	40%	60.454	60%
Total filtros B. Fiscales	415.513	186.856	45%	228.657	55%
Resto de filtros IRPF	1.369.221	655.475	48%	713.746	52%
TOTAL FILTROS	1.784.734	842.331	47%	942.403	53%

Otro aspecto de gran relevancia es el relativo a la calidad y fiabilidad de los datos sobre los que operan los filtros, puesto que de ello no sólo depende la utilidad de los mismos, sino que el empleo de información errónea genera un incremento de la carga de trabajo de los órganos de Gestión, con lo que se reduce la posibilidad de comprobación de los filtros que sí se han activado correctamente.

Por lo que respecta a esta cuestión, los órganos de Gestión registraron la información relativa a la calidad

de los datos en el 85% de los filtros comprobados, resultando que, por término medio, el 42% de los datos sobre los que actuaron los filtros eran incorrectos. Se observa, además, que La Rioja es la que presenta mayores problemas, con un 64% de datos erróneos, que dan lugar a la activación improcedente de filtros, mientras que Canarias registra el mayor nivel de calidad de los datos, con un 32% de datos incorrectos. El detalle de la calidad de la información, desglosada por Delegaciones Especiales, se indica en el cuadro n.º 18.

CUADRO N.º 18

Calidad de los datos empleados para la resolución de los filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales

Delegaciones Especiales	Calidad de los datos empleados				Total filtros
	Datos correctos	%	Datos erróneos	%	
ANDALUCÍA	37.438	60%	25.183	40%	62.621
ARAGÓN	6.102	54%	5.154	46%	11.256
ASTURIAS	4.090	52%	3.817	48%	7.907
BALEARES	5.218	66%	2.740	34%	7.958
CANARIAS	8.861	68%	4.115	32%	12.976
CANTABRIA	2.560	57%	1.956	43%	4.516
CAST.-LA MANCHA	7.372	60%	4.835	40%	12.207
CAST. Y LEÓN	11.442	56%	9.028	44%	20.470

Delegaciones Especiales	Calidad de los datos empleados				Total filtros
	Datos correctos	%	Datos erróneos	%	
CATALUÑA	44.875	63%	26.501	37%	71.376
EXTREMADURA	3.363	44%	4.200	56%	7.563
GALICIA	12.207	55%	9.812	45%	22.019
MADRID	35.616	55%	28.680	45%	64.296
MURCIA	6.589	62%	3.984	38%	10.573
NAVARRA	30	39%	47	61%	77
PAÍS VASCO	85	52%	78	48%	163
LA RIOJA	1.789	36%	3.205	64%	4.994
VALENCIA	19.184	59%	13.457	41%	32.641
<b>TOTAL NACIONAL</b>	<b>206.821</b>	<b>58%</b>	<b>146.792</b>	<b>42%</b>	<b>353.613</b>

La información anterior pone de manifiesto que, en los casos en que existía información disponible, casi la mitad de los datos utilizados para la comprobación de los filtros de beneficios fiscales eran erróneos, quedando un elevado número de declaraciones retenidas para su comprobación como consecuencia de una información inexacta. Si se analizan los beneficios fiscales para cuyo control se dispone de la información más fiable,

se observa que la deducción por maternidad es la que mejores resultados presentaba, con un 71% de datos correctos, frente al reducido porcentaje del 43% que registraban los filtros para el control de los beneficios fiscales relativos a la vivienda habitual y los planes de pensiones. En el cuadro siguiente se expone la información disponible sobre la calidad de los datos utilizados para la comprobación de los filtros.

CUADRO N.º 19

**Calidad de los datos empleados para la resolución de los filtros en el IRPF por tipo de filtro**

Beneficio fiscal controlado	Total filtros con información disponible	Calidad de los datos empleados			
		Datos correctos	%	Datos erróneos	%
1.-Vivienda habitual	73.973	31.513	43%	42.460	57%
2.-Maternidad	103.222	73.006	71%	30.216	29%
3.-Planes de pensiones	77.689	33.499	43%	44.190	57%
4.-Reducc. rend. trabajo	20.229	13.578	67%	6.651	33%
5.-Deduc. por donativos	11.188	6.105	55%	5.083	45%
6.-Resto benef. fiscales	67.312	49.120	73%	18.192	27%
<b>Total filtros B. Fiscales</b>	<b>353.613</b>	<b>206.821</b>	<b>58%</b>	<b>146.792</b>	<b>42%</b>
<b>Resto de filtros IRPF</b>	<b>1.236.459</b>	<b>674.718</b>	<b>55%</b>	<b>561.741</b>	<b>45%</b>
<b>TOTAL FILTROS</b>	<b>1.590.072</b>	<b>881.539</b>	<b>55%</b>	<b>708.533</b>	<b>45%</b>

Una circunstancia que puede destacarse en relación con la actuación del contribuyente y la calidad de los datos empleados por los órganos de Gestión es el de la correlación entre ambos aspectos. Así, se observa que en los filtros de beneficios fiscales del IRPF, el 58% de los datos empleados como fuente de información eran correctos, lo que se traduce en que en el 55% de los casos los filtros activados hayan permitido detectar actuaciones incorrectas o erróneas por parte del contribuyente. Por lo tanto, cuando la información sobre la que actúa el filtro era correcta, existía una elevada probabilidad de detección de un comportamiento erróneo por parte del obligado tributario.

a.2) Desarrollo de la segunda fase de la Campaña del IRPF.

Durante la realización de los trabajos fiscalizadores, el número de declaraciones por el IRPF que habían sido seleccionadas para su comprobación en la segunda fase de la Campaña del IRPF alcanzaba los 96.456 expedientes, cifra que suponía únicamente el 0,62% del total de declaraciones presentadas.

Las actuaciones de comprobación por parte de los órganos de Gestión en esta segunda fase se centraron principalmente en las declaraciones con signo a devolver, representando éstas el 92% del total de declaraciones

revisadas en la misma, debido entre otras razones a que las mismas, por necesidades del calendario de devoluciones, no pueden ser objeto generalmente de un control exhaustivo en la primera fase de comprobación.

En el siguiente cuadro se ofrece información sobre el desglose por Delegaciones Especiales de las declaraciones seleccionadas para su control en la segunda fase, en comparación con la de la Campaña anterior, pudiéndose observar en el mismo el significativo incremento

registrado en Andalucía, que concentra el 57% del total de declaraciones en la Campaña de 2003, así como el elevado número de declaraciones seleccionadas en Valencia (15.023). En este sentido, cabe destacar el reducido desarrollo de la segunda fase en las Delegaciones Especiales de Cataluña y Madrid, puesto que, a pesar de concentrar el 34% del total de declaraciones (5.326.298), estas oficinas únicamente representan el 13% de las declaraciones seleccionadas para su control en segunda fase.

CUADRO N.º 20

**Declaraciones seleccionadas para su comprobación en la segunda fase**

Delegaciones Especiales	Campaña 2003			Campaña 2002		
	Declaraciones en 2ª fase (a)	Nº total de declaraciones (b)	% (a/b)	Declaraciones en 2ª fase (a)	Nº total de declaraciones (b)	% (a/b)
ANDALUCÍA	54.725	2.532.185	2,16%	8.233	2.398.082	0,34%
ARAGÓN	542	582.864	0,09%	893	565.296	0,14%
ASTURIAS	842	440.208	0,19%	988	425.813	0,22%
BALEARES	354	374.387	0,09%	870	362.601	0,24%
CANARIAS	1.113	593.410	0,19%	1.035	555.006	0,17%
CANTABRIA	3.537	221.697	1,60%	3.306	212.630	1,52%
C.-LA MANCHA	3.108	668.523	0,46%	742	636.889	0,11%
CAST. Y LEÓN	1.142	1.019.614	0,11%	1.531	980.396	0,15%
CATALUÑA	9.151	2.904.570	0,32%	4.874	2.809.353	0,16%
EXTREMADURA	138	365.052	0,04%	187	345.141	0,05%
GALICIA	1.573	974.100	0,16%	1.766	930.991	0,18%
MADRID	3.611	2.421.728	0,15%	7.419	2.327.304	0,32%
MURCIA	218	440.016	0,05%	190	414.740	0,04%
NAVARRA	13	1.541	0,84%	8	1.418	0,50%
PAÍS VASCO	23	4.274	0,54%	11	3.831	0,24%
LA RIOJA	1.343	133.898	1,00%	1.375	128.477	0,99%
VALENCIA	15.023	1.804.802	0,83%	14.342	1.726.117	0,83%
<b>TOTAL NACIONAL</b>	<b>96.456</b>	<b>15.482.869</b>	<b>0,62%</b>	<b>47.770</b>	<b>14.824.085</b>	<b>0,31%</b>

De lo anterior se desprende que, en la práctica, la segunda fase de comprobación resulta escasamente relevante a efectos del control desarrollado por los órganos de Gestión sobre las declaraciones del IRPF, de tal forma que si en la primera fase no se comprueban los filtros activados, las posibilidades de que sean controlados en un momento posterior son muy reducidas. Asimismo, cabe destacar que la misma no se desarrolla de manera uniforme entre las distintas Delegaciones Especiales.

En cuanto a la eficacia cuantitativa obtenida a través de las actuaciones de control sobre las declaraciones del IRPF llevadas a cabo en la segunda fase, a la fecha de realización de las actuaciones fiscalizadoras el número de liquidaciones provisionales emitidas era de 12.317 y su importe ascendía a 8,2 millones de euros, aproximadamente. Dicha cuantía representa una eficacia media de 666 euros por liquidación y de 368 euros por cada declaración analizada en esta fase.

b) Campaña del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003.

El número de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio fiscal 2003 tramitadas por los distintos órganos de Gestión<sup>9</sup> ascendió a un total de 1.083.965, de las cuales el 42% eran con resultado de cuota cero, el 37% a ingresar y el 19% a devolver, correspondiendo el 2% restante a renunciaciones. Como puede observarse en el Anexo 8, al igual que en el caso del IRPF, las Delegaciones Especiales que englobaban un mayor número de declaraciones eran las de Cataluña (con el 21%), Madrid (19%) y Andalucía (15%).

<sup>9</sup> No se incluyen las declaraciones correspondientes a las grandes empresas, tramitadas por las Unidades de Gestión de Grandes Empresas (UGGE), dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Como resultado del proceso de calificación, en el 31% de las referidas declaraciones se activaron uno o más filtros, ascendiendo el número total de los mismos a 460.140. No obstante, el número de filtros que tenía por objeto el control de algún beneficio fiscal era mucho más reducido, ascendiendo a únicamente 36.451 filtros (el 8% del total).

A la fecha de realización de las actuaciones fiscalizadoras, se había resuelto el 40% de los filtros correspondientes a beneficios fiscales (14.520 filtros). El grado medio de comprobación de los mismos por parte de los órganos de Gestión se situó en el 53%, porcenta-

je inferior al que presentan los filtros de beneficios fiscales en el IRPF (69%). Asimismo, destaca negativamente la Delegación Especial de Aragón, con el mayor porcentaje de filtros no comprobados (un 70%), seguida por la Delegación Especial de Baleares (con un 64%). Con respecto a la resolución por baja eficacia, afecta por término medio al 14% de los filtros resueltos, si bien en el caso de Aragón este porcentaje asciende hasta el 23%. En el cuadro n.º 21 se exponen los datos sobre filtros resueltos, comprobados y no comprobados (por baja eficacia o sin comprobación), desglosados por Delegaciones Especiales.

CUADRO N.º 21

## Grado de comprobación de filtros en el IS por Delegaciones Especiales

Delegaciones Especiales	Total filtros BF resueltos	Comprobados por Gestión		No comprobados por los órganos de Gestión (FRSC + FRBE)					
		Nº	%	Nº FRSC	%	Nº FRBE	%	Total	%
ANDALUCÍA	2.351	1.499	64%	432	18%	420	18%	852	36%
ARAGÓN	594	179	30%	276	46%	139	23%	415	70%
ASTURIAS	385	277	72%	40	10%	68	18%	108	28%
BALEARES	321	115	36%	177	55%	29	9%	206	64%
CANARIAS	1.967	1.055	54%	535	27%	377	19%	912	46%
CANTABRIA	85	63	74%	20	24%	2	2%	22	26%
CAST.-LA MANCHA	353	215	61%	117	33%	21	6%	138	39%
CAST. Y LEÓN	829	510	62%	232	28%	87	10%	319	38%
CATALUÑA	1.949	982	50%	875	45%	92	5%	967	50%
EXTREMADURA	272	162	60%	74	27%	36	13%	110	40%
GALICIA	742	427	58%	263	35%	52	7%	315	42%
MADRID	2.606	1.025	39%	1.145	44%	436	17%	1.581	61%
MURCIA	478	231	48%	215	45%	32	7%	247	52%
NAVARRA	37	19	51%	17	46%	1	3%	18	49%
PAÍS VASCO	123	121	98%	2	2%	0	0%	2	2%
LA RIOJA	172	83	48%	83	48%	6	3%	89	52%
VALENCIA	1.256	793	63%	258	21%	205	16%	463	37%
<b>TOTAL NACIONAL</b>	<b>14.520</b>	<b>7.756</b>	<b>53%</b>	<b>4.761</b>	<b>33%</b>	<b>2.003</b>	<b>14%</b>	<b>6.764</b>	<b>47%</b>

Desde el punto de vista del tipo de beneficio fiscal cuya correcta aplicación se verifica mediante los filtros, en el cuadro n.º 22 se observa que los que se comprueban en mayor medida son aquellos filtros dirigidos a controlar los incentivos derivados de la reinversión de los beneficios extraordinarios (63%), seguidos por los que se aplican a las empresas de reducida dimensión

(62%). Por otro lado, la no comprobación por la baja eficacia esperada afecta, como media, al 14% de los filtros de beneficios fiscales, siendo los referidos a los saldos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores los que presentan un mayor índice de resolución por baja eficacia, concretamente del 18%, como se indica en el citado cuadro.

CUADRO N.º 22

## Grado de comprobación de filtros en el IS por tipo de beneficio fiscal

Beneficio fiscal	Total filtros resueltos	Comprobados		No comprobados					
		Nº	%	FRSC	%	FRBE	%	Total	%
1.-Pymes	879	548	62%	206	24%	125	14%	331	38%
2.-Reinversión beneficios extr.	1.417	886	63%	398	28%	133	9%	531	37%
3.-Saldos ptes. incentivos	3.442	1.818	53%	1.006	29%	618	18%	1.624	47%
4.-Amortiz. libre y acelerada	1.835	936	51%	718	39%	181	10%	899	49%
5.-Ayudas y subv. públicas	4.276	2.230	52%	1.505	35%	541	13%	2.046	48%
6.-Resto beneficios fiscales	2.671	1.338	50%	928	35%	405	15%	1.333	50%
<b>Total filtros de B. Fiscales</b>	<b>14.520</b>	<b>7.756</b>	<b>53%</b>	<b>4.761</b>	<b>33%</b>	<b>2.003</b>	<b>14%</b>	<b>6.764</b>	<b>47%</b>
<b>Resto de filtros IS</b>	<b>137.981</b>	<b>85.629</b>	<b>62%</b>	<b>39.403</b>	<b>29%</b>	<b>12.949</b>	<b>9%</b>	<b>52.352</b>	<b>38%</b>
<b>TOTAL FILTROS</b>	<b>152.501</b>	<b>93.385</b>	<b>61%</b>	<b>44.164</b>	<b>29%</b>	<b>14.952</b>	<b>10%</b>	<b>59.116</b>	<b>39%</b>

Por lo que se refiere a los resultados que los órganos de Gestión obtuvieron a través de sus actuaciones de control sobre las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar, en primer lugar, que de los 7.756 filtros de beneficios fiscales comprobados, en 2.427 de ellos el control efectuado reveló una actuación errónea o incorrecta del contribuyente, situándose el porcentaje medio de tales actuaciones erróneas en el 31%, porcentaje significativamente inferior al registrado en el IRPF

(55%). La Delegación Especial con un mayor número de actuaciones erróneas detectadas fue la de Canarias, con el 40%, mientras que los porcentajes más bajos correspondieron a las Delegaciones Especiales de Cataluña y Galicia, con un 25%, como se recoge en el cuadro siguiente. Al igual que en el caso del IRPF, la práctica totalidad de las actuaciones erróneas o incorrectas detectadas se calificaron como de buena fe, sin iniciarse generalmente el expediente sancionador.

CUADRO N.º 23

## Resultados obtenidos en la comprobación de los filtros en el IS por Delegaciones Especiales

Delegaciones Especiales	Total filtros comprobados	Actuación del contribuyente			
		Actuación correcta	%	Actuación errónea	%
ANDALUCÍA	1.499	1.051	70%	448	30%
ARAGÓN	179	132	74%	47	26%
ASTURIAS	277	196	71%	81	29%
BALEARES	115	80	70%	35	30%
CANARIAS	1.055	631	60%	424	40%
CANTABRIA	63	39	62%	24	38%
CAST.-LA MANCHA	215	131	61%	84	39%
CAST. Y LEÓN	510	345	68%	165	32%
CATALUÑA	982	739	75%	243	25%
EXTREMADURA	162	111	69%	51	31%
GALICIA	427	319	75%	108	25%
MADRID	1.025	682	67%	343	33%
MURCIA	231	171	74%	60	26%
NAVARRA	19	18	95%	1	5%
PAÍS VASCO	121	117	97%	4	3%
LA RIOJA	83	61	73%	22	27%
VALENCIA	793	506	64%	287	36%
<b>TOTAL NACIONAL</b>	<b>7.756</b>	<b>5.329</b>	<b>69%</b>	<b>2.427</b>	<b>31%</b>

Desde el punto de vista de los tipos de incentivos controlados, cabe señalar que los filtros que detectaron un mayor porcentaje de actuaciones incorrectas o erróneas del contribuyente fueron los que tienen por objeto evitar que haya entidades que, no cumpliendo los requisitos para ser considerada como de reducida dimensión,

se apliquen alguno de los beneficios fiscales establecidos para dicha clase de entidades, habiendo alcanzado tales actuaciones erróneas el 61%, cifra que representa casi el doble de la media. En el cuadro siguiente se observa el detalle de los resultados obtenidos a través del empleo de filtros en el control de los distintos tipos de beneficios

fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, pudiéndose observar que también presentan un elevado grado de

actuaciones erróneas los filtros para el control de la reinversión de beneficios extraordinarios, con el 41%.

CUADRO N.º 24

**Resultados obtenidos en la comprobación de los filtros en el IS por tipo de beneficio fiscal**

Beneficio fiscal controlado	Total filtros comprobados	Actuación del contribuyente			
		Actuación correcta	%	Actuación errónea	%
1.-Pymes	548	215	39%	333	61%
2.-Reinversión beneficios extr.	886	526	59%	360	41%
3.-Saldos ptes. incentivos	1.818	1.159	64%	659	36%
4.-Amortiz. libre y acelerada	936	721	77%	215	23%
5.-Ayudas y subv. públicas	2.230	1.713	77%	517	23%
6.-Resto beneficios fiscales	1.338	995	74%	343	26%
<b>Total filtros B. fiscales</b>	<b>7.756</b>	<b>5.329</b>	<b>69%</b>	<b>2.427</b>	<b>31%</b>
<b>Resto de filtros IS</b>	<b>85.629</b>	<b>67.371</b>	<b>79%</b>	<b>18.258</b>	<b>21%</b>
<b>TOTAL FILTROS</b>	<b>93.385</b>	<b>72.700</b>	<b>78%</b>	<b>20.685</b>	<b>22%</b>

La comprobación de los filtros exige, por lo general, que los órganos de Gestión cumplieran determinada información en el momento en que los resuelven, para posteriormente evaluar aspectos tales como el comportamiento del contribuyente, con el fin de tenerlo en cuenta en sucesivas campañas, o la calidad de los datos utilizados (principalmente, la fiabilidad de la información aportada por terceros). La grabación de aquella información no se efectúa en la totalidad de los filtros que se comprueban, sino únicamente en una selección previamente definida de los mismos. En concreto, respecto al Impuesto sobre Sociedades, las instrucciones emitidas centralizadamente para la resolución de filtros establecían que se debía recoger la información acerca de la calidad de la información únicamente en relación con 2 de los 27 filtros existentes para el control de los beneficios fiscales (en concreto, los que verifican los incentivos derivados de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como los que controlan determinadas ayudas públicas). Por este motivo, únicamente se dispone de información acerca de la calidad de los datos en 2.452 de los filtros comprobados (el 32% del total de los filtros de beneficios fiscales, porcentaje muy inferior al que se daba en el IRPF, donde alcanzaba el 85%), circunstancia ésta que debe tenerse en cuenta para el análisis de la evaluación de la calidad de la información.

En los dos filtros mencionados se observa que la información que dio lugar a su activación resultó correcta y fiable en un 63% de los casos, si bien el porcentaje de actuaciones erróneas detectadas sólo alcanzó el 24%. En consecuencia, la mayor fiabilidad de los datos disponibles en este tributo respecto a la del IRPF no se traduce en un mayor porcentaje de actuaciones incorrectas detectadas. Por Delegaciones Especiales, la menor calidad en la información de esos dos filtros se

localizaba en Murcia, llegando hasta un 67% de datos erróneos.

**2.3.2 Control de los beneficios fiscales ejercido por los órganos de la Inspección Financiera y Tributaria**

Para lograr una adecuada aplicación del sistema tributario es preciso complementar las actuaciones de control masivo que realizan los órganos de Gestión tributaria con otro tipo de controles, de carácter selectivo, que son realizados por los órganos de Inspección. Tales actuaciones de comprobación e investigación se centran en aquellos contribuyentes que, sobre la base de criterios objetivos, se considera que presentan un mayor riesgo de elusión de sus obligaciones tributarias. Las actuaciones de la Inspección tributaria se desarrollan con mayores facultades competenciales que las que ostentan los órganos de Gestión, encontrándose orientadas hacia incumplimientos de una mayor gravedad y complejidad.

La actividad de los órganos de la Inspección Financiera y Tributaria es objeto de planificación anual a través del Plan Nacional de Inspección, al que se ha hecho referencia en la introducción de este Informe, siendo dicho plan el instrumento por medio del cual se alcanza, en el ámbito de la Inspección, el Plan de Objetivos establecido por la AEAT.

El Plan Nacional de Inspección 2004 recogía los siguientes tipos de actuaciones y programas:

a) Actuaciones de comprobación e investigación, donde se incluyen tanto programas generales, como programas para grupos de sociedades que tributen en régimen de declaración consolidada.

b) Otras actuaciones de comprobación, que contienen aquellas actuaciones de carácter parcial y de

carácter abreviado que tienen su origen, fundamentalmente, en expedientes iniciados en el área de Gestión.

c) Otras actuaciones de la Inspección: actuaciones complementarias de tipo no comprobador.

Dentro de los programas generales englobados en las actuaciones de comprobación e investigación figura un grupo de programas denominado «Beneficios Fiscales», que recoge siete programas específicos destinados al control y seguimiento de ciertos beneficios fiscales en particular, sin perjuicio de que en otros grupos de programas también se realizan actuaciones de control relacionadas con determinados incentivos fiscales. El objetivo del número de actuaciones a realizar en el citado grupo de programas se fija en el Plan Nacional de

Inspección, pero sin desglosarse a nivel de programa, por lo que no se definen objetivos concretos de actuaciones a realizar para cada uno de los siete programas incluidos en aquél.

En el 2004 se fijó como objetivo del grupo de programas «Beneficios Fiscales» la inspección de un total de 1.097 contribuyentes, sin incluir el País Vasco y Navarra, habiéndose superado en la práctica dicho objetivo en un 36%, al cifrarse finalmente los contribuyentes inspeccionados en la aplicación de este grupo de programas en 1.489 (693 personas físicas y 796 personas jurídicas). En el siguiente cuadro se exponen de forma comparativa los objetivos fijados en el Plan Nacional de Inspección y su grado de realización, desglosado territorialmente.

CUADRO N.º 25

**Actuaciones de inspección relacionadas con el Grupo de programas de «Beneficios Fiscales»**

Comunidad Autónoma	Número de contribuyentes a inspeccionar	Número de contribuyentes inspeccionados	Porcentaje de realización	Distribución por Comunidades Autónomas
ANDALUCÍA	132	145	110%	10%
ARAGÓN	29	53	183%	4%
ASTURIAS	25	34	136%	2%
BALEARES	31	64	206%	4%
CANARIAS	250	134	54%	9%
CANTABRIA	12	59	492%	4%
C.- LA MANCHA	25	35	140%	2%
CAST. Y LEÓN	57	52	91%	3%
CATALUÑA	189	364	193%	24%
EXTREMADURA	15	17	113%	1%
GALICIA	49	132	269%	9%
MADRID	163	212	130%	14%
MURCIA	21	73	348%	5%
LA RIOJA	6	15	250%	1%
VALENCIA	93	100	108%	7%
<b>TOTAL</b>	<b>1.097</b>	<b>1.489</b>	<b>136%</b>	<b>100%</b>

Como se puede observar, en casi la totalidad de las Delegaciones Especiales el número de contribuyentes inspeccionados superó al objetivo inicialmente fijado, destacando positivamente, en términos relativos, Cantabria y Murcia, mientras que en Canarias y Castilla y León no se alcanzó el número previsto de contribuyentes a inspeccionar. No obstante, en términos absolutos la mayor desviación positiva se dio en Cataluña, superando su objetivo en 175 contribuyentes, al haber inspeccionado un total de 364 obligados tributarios, lo que

supone el 24% del total de los contribuyentes inspeccionados en este grupo de programas.

Respecto a las Comunidades Autónomas en que no se alcanzaron los objetivos establecidos, cabe destacar que es en Canarias donde se produce la desviación más importante al haber sido inspeccionados únicamente el 54% de los contribuyentes previstos, si bien hay que tener en cuenta que los objetivos establecidos en esta Comunidad Autónoma eran los más ambiciosos, con 250 contribuyentes, por encima de Cataluña (189)

o Madrid (163); y, además, en Canarias se obtiene el mayor importe medio de deuda instruida por contribuyente, como se detalla a continuación.

El importe total de la deuda tramitada por los órganos de la Inspección en el Grupo de Programas «Beneficios Fiscales» ascendió a 226.360 miles de euros, habiéndose instruido un total de 4.326 actas. En la Comunidad Autónoma de Cataluña fue donde se tramitó un importe mayor de deuda (63.102 miles de euros, el 28% de la deuda instruida total), así como el mayor

número de actas (906 actas, el 21% del total). No obstante, en la Comunidad de Canarias, a pesar de no haberse cumplido los objetivos en términos de número de contribuyentes a inspeccionar, es donde se presenta la mayor ratio de deuda instruida por contribuyente (445 miles de euros, casi el triple de la media), así como la mayor ratio de deuda instruida por acta (249 miles de euros, frente a los 52 miles de euros de media). En el cuadro n.º 26 se recogen los datos de deuda y actas instruidas, desglosados a nivel de Comunidad Autónoma.

CUADRO N.º 26

Deuda instruida en el Grupo de programas de «Beneficios Fiscales»

(Importes en miles de euros)

Comunidad Autónoma	Importe de la deuda instruida	Número de actas instruidas	Importe medio de deuda instruida por acta	Importe medio de deuda instruida por contribuyente	Nº medio de actas instruidas por contribuyente
ANDALUCÍA	13.067	598	22	90	4,1
ARAGÓN	2.369	162	15	45	3,1
ASTURIAS	2.887	178	16	85	5,2
BALEARES	5.963	223	27	93	3,5
CANARIAS	59.689	240	249	445	1,8
CANTABRIA	3.458	183	19	59	3,1
C.- LA MANCHA	2.884	139	21	82	4,0
CAST. Y LEÓN	1.395	94	15	27	1,8
CATALUÑA	63.102	906	70	173	2,5
EXTREMADURA	1.346	65	21	79	3,8
GALICIA	14.347	296	48	109	2,2
MADRID	38.611	736	52	182	3,5
MURCIA	7.517	193	39	103	2,6
LA RIOJA	396	34	12	26	2,3
VALENCIA	9.330	279	33	93	2,8
<b>TOTAL</b>	<b>226.360</b>	<b>4.326</b>	<b>52</b>	<b>152</b>	<b>2,9</b>

Por lo que respecta al reparto de la deuda instruida por conceptos tributarios, el Impuesto sobre Sociedades engloba casi el 73% del total de la misma (164.269 miles de euros), seguido del IVA con el 14% (32.885 miles de euros) y el IRPF con el 13% (28.895 miles de euros).

Si el análisis se realiza sobre los siete programas que integran el grupo de programas «Beneficios Fiscales» (como se muestra en el cuadro n.º 27), se observa, en primer lugar, que el peso específico de cada uno de los mismos es muy heterogéneo, tanto en la deuda instruida (dado que el 77% del importe total de la misma se obtiene únicamente a través de tres programas), como en el número de actuaciones realizadas (el 49% de las mismas se llevan a cabo en el marco del Programa 15100). Del análisis de la ejecución del Programa 15150, que se desarrolló íntegramente en Canarias,

concentrando la práctica totalidad de las actuaciones en dicha Comunidad, se obtiene que con apenas 124 contribuyentes inspeccionados (el 8% del total), representó el 26% de la deuda instruida en el grupo de programas de Beneficios Fiscales (59.583 miles de euros), por lo que la ratio de deuda instruida por actuación en este programa era la más elevada (481 miles de euros), triplicando la media de los siete programas. En el extremo opuesto se encuentra el Programa 15110, cuya relevancia era muy reducida, tanto desde el punto de vista cuantitativo (con sólo 139 miles de euros de deuda instruida total), como en relación con el efecto disuasorio logrado (únicamente 18 contribuyentes inspeccionados), por lo que se considera que debería valorarse la oportunidad de su permanencia en futuros Planes de Inspección.

CUADRO N.º 27

Ejecución del Grupo de programas de «Beneficios Fiscales»

(Importes en miles de euros)

Programa	Deuda instruida		Actuaciones realizadas		Deuda instruida por contribuyente
	Importe	%	Número	%	
Programa 15100	60.071	27%	724	49%	83
Programa 15110	139	0%	18	1%	8
Programa 15120	53.729	24%	243	16%	221
Programa 15130	17.549	8%	171	11%	103
Programa 15140	25.660	11%	116	8%	221
Programa 15150	59.583	26%	124	8%	481
Programa 15190	9.629	4%	93	6%	104
<b>TOTAL</b>	<b>226.360</b>	<b>100%</b>	<b>1489</b>	<b>100%</b>	<b>152</b>

Como ya se ha indicado, si bien el grupo de programas «Beneficios Fiscales» concentra la gran mayoría de programas del Plan Nacional de Inspección cuya finalidad es el control de tales incentivos, las actuaciones inspectoras en esta materia no se limitan a las contenidas en dicho grupo de programas. En este sentido, cabe señalar que existen programas, clasificados en otros grupos distintos según la naturaleza de la actividad inspeccionada u otros criterios, en los que también se comprueba la correcta aplicación de beneficios fiscales. Es el caso, por ejemplo, de los programas 13120 y 13130 (referidos al control de Sociedades de Inversión Mobiliaria y de las Entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, respectivamente), a través de los cuales se inspeccionó en el ejercicio 2004 a un total de 68 contribuyentes, instruyéndose 109 actas por un importe global de 35.485 miles de euros.

Asimismo, es preciso indicar que existe un elevado número de actuaciones inspectoras en materia de control de beneficios fiscales que no es posible cuantificar ni evaluar específicamente, dado que en toda inspección de alcance general se puede comprobar la correcta aplicación de los beneficios fiscales declarados por el contribuyente, regularizándose los mismos en caso preciso. Por lo tanto, el control de los beneficios fiscales se realiza no sólo a través de los programas señalados del Plan Nacional de Inspección, sino también en términos generales a través del desarrollo de cualquier actuación inspectora.

2.4 Medios personales empleados en el control de las declaraciones

Otro de los aspectos analizados en la presente fiscalización en relación con los beneficios fiscales ha sido el de los medios personales empleados en el control de las declaraciones por parte de los órganos de Gestión, esto es, aquéllos destinados al control extensivo o masivo sobre la generalidad de las declaraciones.

El análisis de los recursos humanos destinados a la realización de las verificaciones relativas a los beneficios fiscales presenta diversas dificultades, por las circunstancias que se detallan a continuación.

En primer lugar, no es posible concretar con total precisión el número de funcionarios que realizan tareas de control extensivo en las oficinas gestoras, puesto que la práctica totalidad de las competencias atribuidas a los órganos de Gestión Tributaria pueden ser llevadas a cabo, indistintamente, por cualquiera de los funcionarios de tales órganos, no estando especificadas con tal detalle las funciones de cada puesto en las relaciones de puestos de trabajo. Además, los órganos gestores no se limitan a la realización de tales comprobaciones extensivas sobre las declaraciones tributarias, lo cual dificulta determinar con precisión el volumen de recursos humanos que realizan tareas de tramitación y control sobre las declaraciones.

En segundo lugar, las comprobaciones que se llevan a cabo sobre los beneficios fiscales aplicados por los contribuyentes en sus declaraciones forman parte del conjunto de verificaciones que llevan a cabo los órganos de Gestión en el marco de sus actuaciones de control masivo, sin que se trate de actuaciones que las diferencien del resto de controles. En este sentido, cabe resaltar el hecho de que la comprobación sobre la correcta aplicación de tales incentivos es uno más de los múltiples aspectos que son controlados mediante el empleo de filtros, de tal forma que no es posible identificar y analizar separadamente las actuaciones destinadas específicamente al control de los filtros relativos a beneficios fiscales.

Teniendo en cuenta la existencia de los problemas anteriormente citados, el análisis sobre los recursos personales dedicados a tareas de control de beneficios fiscales se ha abordado desde dos perspectivas distintas:

— Por un lado, en el ámbito de las oficinas gestoras visitadas durante la fiscalización, donde se disponía de

información directa sobre el número de efectivos destinados a las tareas de control extensivo.

— Por otro lado, para el conjunto de Delegaciones Especiales, empleando las estimaciones facilitadas por la AEAT acerca del número de recursos humanos dedicados a tareas de control, lo cual ha permitido analizar la carga de trabajo que soporta cada una de las referidas Delegaciones.

Este análisis relativo a los medios personales empleados se ha realizado en relación con el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de la escasa relevancia de las actuaciones específicas de control masivo sobre beneficios fiscales realizadas en el IVA.

#### 2.4.1 Medios personales destinados al control de declaraciones en las oficinas visitadas

Como se indicó anteriormente, no existe una definición por escrito de las funciones concretas a desempeñar por el personal en cada puesto de trabajo, correspondiendo al titular del órgano administrativo respectivo, en todo caso, la asignación de las tareas que debe desarrollar cada funcionario, efectuándose normalmente dicha distribución mediante instrucciones verbales. No obstante, las actuaciones con trascendencia respecto a terceros quedan reservadas al titular del órgano (el Administrador o el Jefe de la Dependencia, según el caso), incluyéndose entre estas actuaciones la confirmación de requerimien-

tos y trámites de audiencia, la emisión de liquidaciones provisionales y la adopción de los demás acuerdos y resoluciones que le corresponda. Sin embargo, de los expedientes analizados en las oficinas visitadas se desprende que, en la práctica, las dos únicas acciones que fueron ejecutadas, en exclusiva, por el titular del órgano de Gestión, fueron la confirmación del requerimiento y la confirmación del trámite de alegaciones, mientras que otras acciones reservadas en principio al mismo, como son la confirmación de la resolución o la ordenación del acuerdo de devolución, fueron realizadas en algunas oficinas por funcionarios del grupo B. Asimismo, también puede señalarse la falta de homogeneidad entre distintas oficinas, e incluso en el seno de cada una de ellas, respecto a los funcionarios que ejecutan las distintas acciones que pueden realizarse en un expediente, circunstancia ésta que es consecuencia directa de la falta de delimitación clara de las tareas a desempeñar por los funcionarios de cada grupo y que se refleja en el hecho de que únicamente 7 de las 30 clases de acciones llevadas a cabo sobre los expedientes analizados fueran realizadas, en exclusiva, por funcionarios de un mismo grupo.

En el siguiente cuadro se ofrece el detalle de los medios personales que participaron en las campañas del ejercicio fiscal 2003 relativas a los dos tributos citados, desglosados según el grupo de pertenencia de los mismos. No se incluye en el mismo la figura del Administrador o Jefe de la Dependencia, al no realizar directamente tareas de control.

CUADRO N.º 28

#### Medios personales destinados en las Secciones del IRPF y del IS en las oficinas visitadas

Grupo	IRPF					Impuesto sobre Sociedades				
	Gracia	Pozuelo	Vallad.	Zarag.	Total	Gracia	Pozuelo	Vallad.	Zarag.	Total
Grupo A	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0
Grupo B	4	3	6	3	16	1	1	1	1	4
Grupo C	2	0	4	4	10	1	1	0	3	5
Grupo D	7	9	2	9	27	0	1	0	0	1
TOTAL	13	13	12	16	54	2	3	1	4	10

La primera conclusión que se desprende de la información anterior es que la mayoría de los funcionarios que realizan la tramitación y control de las declaraciones pertenecen a los grupos C (administrativos) y D (auxiliares), destacando el elevado número de funcionarios de este último grupo que realizan tales tareas en el IRPF (27 efectivos, el 50% del total), suponiendo más de la mitad en todas las oficinas, excepto en la de Valladolid. A los funcionarios de grupo B se les reserva las comprobaciones de mayor complejidad y especial dificultad, existiendo únicamente un funcionario del grupo A dedicado a estas tareas en la Administración de Pozuelo. Por lo general, la única formación recibida por los funcionarios que tramitan las declaraciones se

limita a un curso anual en el que se les informa sobre las novedades legislativas producidas en el tributo en cuestión.

En segundo lugar, destaca la gran diferencia existente en cuanto al volumen de recursos humanos disponibles para el control y tramitación de las declaraciones de estos dos tributos. Así, frente a una media de 13 funcionarios en las Secciones de IRPF, en las del Impuesto sobre Sociedades dicha media es de entre 2 y 3 funcionarios, destacando el caso de la Delegación de Valladolid, donde la tramitación de la totalidad de las declaraciones por este último tributo recaía sobre un único funcionario. No obstante, a este respecto deben tenerse en cuenta dos consideraciones: por un lado, el número

de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades es aproximadamente 11 veces menor que el de declaraciones por el IRPF (49.800 declaraciones frente a 566.796 declaraciones del IRPF<sup>10</sup>); y, en sentido contrario, la revisión de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades reviste generalmente una mayor complejidad y dificultad, por ser las actuaciones y comprobaciones en este tributo más laboriosas. En cualquier caso, para la evaluación de la carga de trabajo soportada por los funcionarios encargados del control de uno y otro tributo se han definido diversas ratios.

En el siguiente cuadro se recoge una serie de indicadores sobre la carga de trabajo soportada, por término medio, en materia de declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades en el conjunto de las oficinas visitadas. La primera ratio relaciona el número de declaraciones por IRPF tramitadas con el personal dis-

<sup>10</sup> Para obtener una magnitud más representativa de la carga real de trabajo se incluyen en estos datos, además de las declaraciones a devolver y a ingresar, las renunciaciones y las de cuota cero, motivo por el cual difieren de los reflejados en el Anexo 2.

CUADRO N.º 29

#### Carga de trabajo de las oficinas visitadas en las Campañas del IRPF y del IS, ejercicio 2003

	Gracia	Pozuelo	Vallad.	Zarag.	Media
<b>IRPF:</b>					
Nº medio de declaraciones por funcionario	8.304	10.015	13.270	10.587	10,496
Nº medio de declaraciones tramitadas por funcionario	751	1.166	917	1.196	1,020
% declaraciones tramitadas sobre el total	9,04%	11,64%	6,91%	11,30%	9,72%
<b>Impuesto sobre Sociedades:</b>					
Nº medio de declaraciones por funcionario	5.743	4.486	8.596	3.288	4,669
Nº medio de declaraciones tramitadas por funcionario	798	1.049	592	331	666
% declaraciones tramitadas sobre el total	13,90%	23,38%	6,89%	10,07%	14,26%

#### 2.4.2 Medios personales destinados al control de declaraciones en el conjunto de las Delegaciones Especiales de la AEAT

El número total de efectivos que, según la información suministrada por la AEAT, realizaron durante el 2004 tareas de verificación y control en las Dependencias de Gestión Tributaria ascendía a 2.872 funcionarios (sin incluir los del grupo A dedicados a dichos cometidos), con el detalle a nivel de Dependencia que se recoge, clasificado por grupos, en el Anexo 9, en el cual se incluye, asimismo, la información relativa al total de medios personales adscritos a las Dependencias. De los datos incluidos en el referido Anexo se puede observar que el personal destinado a tareas de control representaba aproximadamente el 44% del total.

ponible para dicho tributo, resultando que, como media, se presentan 10.496 declaraciones por cada funcionario. No obstante, ello no implica que cada funcionario haya de revisar tal número de declaraciones, puesto que sólo la cuarta parte de ellas, aproximadamente, quedan marcadas con algún filtro durante el proceso de calificación. En todo caso, la limitación derivada de los recursos humanos disponibles determina que el número medio de declaraciones efectivamente comprobadas por cada funcionario fuera de 1.020 (y, en términos de filtros comprobados por cada funcionario, supone una media aproximada de 3.031 filtros). En el caso del Impuesto sobre Sociedades, la media de declaraciones presentadas por cada funcionario destinado a estas tareas desciende hasta 4.669, si bien en la Delegación de Valladolid, como consecuencia de que esta oficina sólo cuenta con un funcionario, prácticamente se duplica. En este tributo se observan grandes diferencias en la ratio relativa al número medio de declaraciones comprobadas, oscilando entre 331 y 1.049 declaraciones según las oficinas, debido al reducido valor que toma el denominador (número de funcionarios).

Para evaluar la distribución a nivel territorial, se han comparado los datos anteriores con variables representativas de la carga de trabajo en materia de IRPF e Impuesto sobre Sociedades (como el número de declaraciones, de filtros activados o de filtros comprobados, entre otros). En función de la variable empleada, la magnitud obtenida revela bien una carga de trabajo teórica o bien una carga de trabajo real (esto es, la efectivamente soportada y realizada), según los siguientes criterios:

— Se han considerado ratios de carga de trabajo teórica las que relacionan el número total de declaraciones, el número de declaraciones con filtros activados, así como el número total de filtros activados, con los datos del personal dedicado a tareas de control.

— Por otra parte, se han considerado como ratios de carga de trabajo real aquéllas que ponen en relación el número de declaraciones con filtros resueltos, el número de filtros resueltos y, en especial, el número de filtros comprobados por los órganos de Gestión, con el personal dedicado a tareas de control.

En el Anexo 10 se recogen los resultados de estos indicadores y, aunque en el mismo aparecen los datos relativos a Navarra y el País Vasco, no se incluyen en el posterior análisis debido a las peculiaridades de sus regímenes fiscales.

Como consideraciones previas al análisis de los resultados obtenidos conviene tener en cuenta que las ratios obtenidas se refieren únicamente a las declaraciones por el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, motivo por el cual no son representativas del volumen total de carga de trabajo de los funcionarios destinados a tareas de verificación y control en las Dependencias Regionales de Gestión, puesto que tales tareas también

se extienden a otros tributos. No obstante, los dos impuestos analizados representan el mayor volumen de trabajo en las Dependencias.

Asimismo, cabe resaltar que los datos empleados en el denominador (el personal dedicado al control), suministrados por la AEAT, tienen un carácter aproximado; considerándose válidos, no obstante, a efectos de la estimación de los indicadores calculados.

En el cuadro siguiente se recoge el número medio de declaraciones presentadas, tanto de IRPF como del Impuesto sobre Sociedades, por cada funcionario de las Dependencias Regionales dedicado a tareas de control. Se observa la existencia de dos grupos claramente diferenciados por la carga de trabajo por empleado, siendo Murcia, Canarias, Cataluña y Madrid las Dependencias con una mayor ratio de declaraciones, con una media de 6.560 declaraciones; mientras que Cantabria, Asturias y Galicia se sitúan en el extremo opuesto, siendo la media de declaraciones presentadas por cada funcionario de 4.728 declaraciones.

CUADRO N.º 30

## Número medio de declaraciones presentadas

Delegaciones Especiales	IRPF	IS	Total
ANDALUCÍA	5.309	342	5.651
ARAGÓN	5.158	287	5.445
ASTURIAS	4.492	205	4.697
BALEARES	5.200	443	5.643
CANARIAS	6.246	493	6.740
CANTABRIA	4.434	208	4.642
CAST.-LA MANCHA	5.435	349	5.784
CAST. Y LEÓN	4.950	254	5.204
CATALUÑA	5.940	468	6.408
EXTREMADURA	4.933	231	5.164
GALICIA	4.552	293	4.845
MADRID	5.850	494	6.343
MURCIA	6.286	465	6.751
NAVARRA	1.541	138	1.679
PAÍS VASCO	427	53	480
LA RIOJA	5.150	273	5.423
VALENCIA	5.308	383	5.691
<b>MEDIA</b>	<b>5.391</b>	<b>377</b>	<b>5.768</b>

En el Anexo 10 se recogen otras ratios adicionales sobre la carga de trabajo, agrupadas según se tome como punto de referencia el número de declaraciones con filtros, el número de filtros activados o, de manera más específica, el número de filtros dirigidos al control de la correcta aplicación de los beneficios fiscales.

Los indicadores relativos al número de declaraciones con filtros activados ofrecen una visión más ajustada sobre la carga real de trabajo, a efectos de las tareas

de verificación y control, observándose que aumenta la divergencia en la carga de trabajo soportada por las Dependencias. En este sentido, el número medio de declaraciones que quedaron seleccionadas con algún filtro a raíz del proceso de calificación en Murcia, Madrid, Cataluña y Canarias, de nuevo las Dependencias que presentaban valores más elevados, fue de 1.439 por cada funcionario, cifra un 49% superior al resultado que presentaban las Dependencias de Cantabria,

Asturias y Galicia, con una media de 968 declaraciones con filtros. Frente a esta carga de trabajo teórica, en la práctica la ratio de declaraciones con filtros resueltos era, a la fecha de obtención de los datos, de 480 declaraciones por cada funcionario, esto es, el 39% de la carga de trabajo teórica.

En segundo lugar, por lo que se refiere a los filtros activados, el proceso de calificación de las declaraciones generó, como media, la activación de 2.521 filtros por cada funcionario encargado de su comprobación, destacando nuevamente las mismas cuatro Dependencias citadas anteriormente como las que ofrecían mayores resultados. No obstante, las ratios de carga de trabajo real se alejaron significativamente de este objetivo, puesto que en la práctica cada funcionario resolvió 1.167 filtros, de los que únicamente comprobó una media de 654 (el 26% de los filtros activados). En el análisis por Dependencias, destaca la de La Rioja, en la que cada funcionario había resuelto 1.804 filtros, cuantía muy superior a la media y que contrasta con otras como la de Asturias, donde cada funcionario resolvía apenas 758 filtros. Aún mayores son las diferencias que se producen en los resultados relativos a los filtros comprobados por empleado, puesto que la Dependencia que presentaba un mayor valor, de nuevo La Rioja con 1.209 filtros, duplica a la media y siendo casi 3 veces superior a la de peores valores en términos de filtros comprobados, nuevamente Asturias, con 474 filtros.

En tercer lugar, el análisis de las ratios específicas de la carga de trabajo derivada de la resolución de filtros que controlan beneficios fiscales revela que, de los 453 filtros de beneficios fiscales que se activaron, como media, por cada funcionario, se resolvieron 233, de los cuales habían sido comprobados previamente 147. Las diferencias entre las Dependencias de mejores y peores resultados, en términos de esta magnitud, se mantienen y, en este sentido, cada funcionario de La Rioja comprobó de media 225 filtros de beneficios fiscales, lo que suponía 129 filtros más que un funcionario de Asturias, con 96 filtros.

De todo lo anterior se desprende, por un lado, que las cargas de trabajo medidas a través de los indicadores citados presentan unas diferencias significativas entre las distintas Dependencias Regionales de Gestión, divergencias que se acentúan en las ratios que reflejan la carga de trabajo efectiva o real; y, por otro lado, que las Dependencias que presentan mejores resultados en términos de resolución de filtros son La Rioja y tres de las cuatro que soportaban una mayor carga de trabajo teórica: Murcia, Madrid y Canarias.

### 3. CONCLUSIONES

A) Análisis del Presupuesto de Beneficios Fiscales (Subapartado 2.1).

1. La elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales, que se integra en los Presupuestos Generales

del Estado, corresponde al Grupo de Trabajo creado al efecto en el seno de la Comisión de Ingresos, formando parte del mismo representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, junto con otros órganos del Ministerio de Economía y Hacienda. En relación con el citado Presupuesto, se ha verificado la existencia de ciertas dificultades, tanto para calificar determinados conceptos como auténticos beneficios fiscales como para la correcta cuantificación del importe de los mismos, referidas en particular a los siguientes incentivos fiscales (Epígrafe 2.1.1):

a) Respecto al régimen de tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que presenta peculiaridades en la cuantificación del mínimo personal y familiar, resulta cuestionable que se incluya como incentivo en el Presupuesto de Beneficios Fiscales, dándosele un tratamiento diferente al del citado mínimo personal y familiar en la tributación individual, el cual no se recoge en aquél por formar parte de la estructura del impuesto. Además, la metodología utilizada para la estimación del importe que supone el beneficio fiscal correspondiente a la tributación conjunta se basa en la realización de hipótesis consideradas escasamente realistas.

b) En relación con la deducción por maternidad, también del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a pesar de estar configurada legalmente como un beneficio fiscal, se trata más bien de una bonificación en las cuotas de la Seguridad Social de las mujeres beneficiarias de la misma, operando tales cuotas o cotizaciones como límite del importe de la deducción.

c) En la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del Impuesto sobre Sociedades surgen problemas para estimar el importe del beneficio fiscal imputable a cada ejercicio, por la propia configuración del incentivo, siendo necesario establecer diversas hipótesis sobre la existencia de cuota positiva, el momento de producirse las plusvalías y el ejercicio en que tiene lugar la reinversión, dentro de los 3 años siguientes a la fecha de transmisión.

2. No existe obligación de elaborar anualmente un documento de ejecución del Presupuesto de Beneficios Fiscales, lo cual supone una carencia que impide conocer el importe real de los incentivos fiscales vigentes, tanto para evaluar la calidad de las estimaciones realizadas como para la adopción de decisiones sobre el mantenimiento de tales incentivos. No obstante, en los últimos ejercicios el grupo de trabajo en el que participa la Agencia Tributaria para la elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales ha realizado estimaciones internas sobre el coste real de los beneficios fiscales correspondientes a ciertos tributos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales (Epígrafe 2.1.2).

3. A pesar de que anualmente se elabora una clasificación del Presupuesto de Beneficios Fiscales por políticas de gasto, la creación de nuevos incentivos fiscales no viene precedida de la realización sistemática de estudios sobre los objetivos de política económica y social a que se destinan, ni del establecimiento de indicadores para verificar el grado de cumplimiento de tales objetivos, aunque sí se realizan por la Agencia Estatal de Administración Tributaria análisis sobre el impacto recaudatorio de los nuevos beneficios fiscales. Tampoco se dispone, con carácter general, de estudios a posteriori relativos a los efectos de los incentivos fiscales sobre las políticas a las que sirven de estímulo, de manera que no es posible determinar si los beneficios fiscales permiten cumplir los fines para los cuales fueron establecidos (Epígrafe 2.1.2).

B) Reconocimiento de beneficios fiscales (Subapartado 2.2).

4. En relación con la exención prevista en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, cuya autorización previa corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se ha verificado que no se disponía en la misma de una relación actualizada de las exenciones vigentes en el ejercicio fiscalizado, existiendo además divergencias en la información sobre los premios que gozaban de exención entre distintas unidades de la Agencia Tributaria y con la Dirección General de Tributos, a efectos de la elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales. Asimismo, no se realizaba un control adecuado sobre la recepción de las comunicaciones de los premios exentos en los ejercicios posteriores al de la autorización inicial, ni se ponía en conocimiento de los órganos de control tributario la falta de comunicación o la modificación de los requisitos de la convocatoria de premios a los que se había reconocido la exención en ejercicios anteriores, lo cual dificultaba la verificación de la vigencia de estos incentivos fiscales (Epígrafe 2.2.1).

5. En relación con las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido que requieren de un reconocimiento previo por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (previstas en el artículo 20.Uno, números 8.º, 12.º, 13.º y 14.º de la Ley del impuesto), se han detectado deficiencias en el contenido de la documentación aportada por los solicitantes para obtener el citado reconocimiento, así como la falta de realización habitual de requerimientos para conseguir la subsanación de los defectos detectados y la ausencia de uniformidad en el tratamiento de las contestaciones a los requerimientos efectuados, lo cual no impide que se hayan concedido un número significativo de exenciones sin haberse aportado toda la documentación o cumplido las condiciones exigidas (Epígrafe 2.2.2).

C) Control de los beneficios fiscales por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Subapartado 2.3).

6. Las actuaciones de comprobación tributaria realizadas por los órganos de Gestión se basan principalmente en la definición de unos controles, denominados filtros, a los que se someten todas las declaraciones tributarias, siendo objeto de comprobación aquellas que presentan algún filtro activado durante la campaña del ejercicio correspondiente. Del análisis de los filtros diseñados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, se observa que los relativos a los beneficios fiscales eran, en su inmensa mayoría, de comprobación discrecional, lo que implica la posibilidad de que puedan ser resueltos, continuando la tramitación de las declaraciones, sin haberse comprobado la totalidad de los filtros activados, a decisión de los órganos de Gestión tributaria en función de los recursos disponibles, la carga de trabajo o la baja eficacia recaudatoria esperada de las actuaciones de comprobación (Subepígrafe 2.3.1.2).

7. El diseño de los filtros relativos a los beneficios fiscales más importantes cuantitativamente es adecuado, en términos generales, a excepción de los referidos a la deducción por inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que presentaban ciertas deficiencias, algunas de las cuales habían sido subsanadas en campañas desarrolladas con posterioridad al ejercicio fiscalizado, como ocurría con la inexistencia de filtros para comprobar el cumplimiento de la limitación del número máximo de ejercicios durante los cuales se puede aplicar la deducción. Además, determinados filtros relativos a este impuesto sólo se activaban cuando la diferencia entre lo declarado y la información contenida en las bases de datos tributarias determinaba la posible existencia de un menor ingreso del debido en el Tesoro Público, pero no cuando suponía un perjuicio para el contribuyente (Subepígrafe 2.3.1.2).

8. En el filtro establecido para el control de beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido, referido a las exenciones que eran objeto de reconocimiento previo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la fuente de información era el modelo 933, aprobado sólo para la grabación del acuerdo de reconocimiento de los incentivos fiscales, habiéndose verificado que, en ocasiones, no se empleaba correctamente por los órganos de Gestión, tanto por utilizar dicho modelo para grabar la denegación de la solicitud o la caducidad del procedimiento como por emplear otros modelos diferentes no previstos para ello, lo cual repercutía negativamente en las actuaciones de control posteriores (Subepígrafe 2.3.1.2).

9. Existían criterios, tanto a nivel nacional como en el ámbito territorial, para la selección de las declaraciones a comprobar por los órganos de Gestión, incluyendo entre ellos los relativos a los beneficios fisca-

les. No obstante, en relación con los criterios fijados por las Dependencias Regionales de Gestión se observa que, por lo general, estaban definidos únicamente para las declaraciones con signo a devolver y de las que se conocía, a priori, la eficacia recaudatoria presunta que se esperaba obtener de su control. Además, no todas las Dependencias Regionales establecieron criterios de selección de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en función de los tramos de eficacia presunta esperada de las actuaciones de comprobación; y, entre las que los fijaron, se aprecia una excesiva heterogeneidad en los importes establecidos, puesto que los umbrales o límites de eficacia definidos para delimitar el alcance de las declaraciones a comprobar llegan a ser, para las Dependencias Regionales que establecieron cuantías más elevadas, hasta siete veces superiores a los de menor importe (Subepígrafe 2.3.1.3).

10. Entre los criterios de selección de declaraciones fijados a nivel territorial, destacaban favorablemente las instrucciones dictadas por la Dependencia Regional de Cataluña, por su elevado grado de detalle, incluyéndose en ellas actuaciones nuevas en la segunda fase de la campaña relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, en tales instrucciones se establecía como criterio general la resolución de los filtros, sin proceder a su comprobación, cuando el resultado liquidatorio esperado de los mismos fuera negativo para la Hacienda Pública (Subepígrafe 2.3.1.3).

11. A pesar del establecimiento de criterios para la selección de las declaraciones a comprobar, los mismos no se aplicaban en su totalidad en las oficinas de Gestión, debido a la escasez general de medios disponibles y a la limitación del plazo para las devoluciones. En las oficinas visitadas durante la fiscalización se ha observado que en un número significativo de los expedientes analizados existían filtros sin comprobar que eran de comprobación prioritaria según los criterios establecidos por sus respectivas Dependencias Regionales (Subepígrafe 2.3.1.3).

12. Respecto al desarrollo de la primera fase de la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las oficinas visitadas, se observa que aproximadamente la mitad de los filtros analizados relativos a beneficios fiscales fueron resueltos sin haber sido comprobados, tanto por su baja eficacia esperada como por decisión, individual o masiva, de los órganos de Gestión, debido a las limitaciones de personal y a las exigencias del calendario del programa de devoluciones. Destaca al efecto la Delegación de Zaragoza, en la que se resolvieron sin ser comprobados dos tercios de los filtros de beneficios fiscales activados en los expedientes de la muestra examinada. Esta forma de resolución sin comprobación se aplicó también a filtros obligatorios (que, por su naturaleza, debían ser objeto de control con carácter generalizado), por su baja eficacia recaudatoria o por decisión de los órganos gestores, si

bien este último supuesto sólo tuvo lugar en la Administración de Pozuelo. Además, a excepción de la Administración de Gracia, la ausencia general de instrucciones sobre el importe considerado como límite de baja eficacia ha llevado a una falta de homogeneidad en la resolución de filtros por este criterio, incluso entre los funcionarios de una misma oficina (Subepígrafe 2.3.1.4).

13. En relación con los resultados de las comprobaciones realizadas por los órganos de Gestión en la primera fase de la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se observa que en casi dos tercios de los filtros analizados la comprobación determinó una actuación presuntamente incorrecta o errónea del contribuyente, llegando dicho resultado hasta el 87%, de media, cuando se trata de filtros obligatorios. Lo anterior acredita la importancia de que la resolución de estos filtros obligatorios se realice, de manera generalizada, con la oportuna comprobación (Subepígrafe 2.3.1.4).

14. En el desarrollo de la segunda fase de la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las oficinas visitadas, que afectó a un número prácticamente insignificante del total de las declaraciones presentadas, sólo la Administración de Gracia estableció como criterio específico para la selección de declaraciones el control de un beneficio fiscal, concretamente la deducción por aportaciones a cuentas de ahorro-vivienda. No obstante, esta segunda fase de la campaña se vio afectada negativamente, en general, por la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, que llevó a no establecer nuevos filtros y a un importante retraso en el inicio de la misma (Subepígrafe 2.3.1.4).

15. Respecto a la campaña del Impuesto sobre Sociedades, aproximadamente la mitad de los filtros resueltos analizados lo fueron sin realización de comprobación alguna, si bien esta circunstancia no se produjo en los filtros obligatorios, con carácter general, a diferencia de lo que sucedía en la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Destaca especialmente el bajo nivel de comprobación de filtros producido en la Delegación de Valladolid, llegando apenas al 29% de los resueltos, debido a la escasez de medios personales destinados a las tareas de control de este tributo. La resolución de filtros por baja eficacia esperada tenía carácter excepcional, aunque los filtros resueltos sin comprobación alguna debido a decisiones masivas de los órganos de Gestión, para cumplir el calendario de devoluciones, suponían un porcentaje significativo (Subepígrafe 2.3.1.4).

16. Los resultados derivados de la comprobación de filtros en la campaña del Impuesto sobre Sociedades determinan, para los expedientes analizados, que en más de la mitad de los casos comprobados por los órganos de Gestión se detectaron actuaciones presuntamente incorrectas o erróneas de los contribuyentes, siendo dicha cuantía significativamente más elevada en la comproba-

ción de filtros obligatorios. En general, se observa que los resultados obtenidos por las Administraciones analizadas, Gracia y Pozuelo, fueron mejores, en términos de porcentaje de filtros comprobados y de tiempo medio de resolución de los mismos, que los de las Delegaciones de Valladolid y Zaragoza (Subepígrafe 2.3.1.4).

17. Del análisis global del desarrollo de las actuaciones de comprobación referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realizado a partir de los datos que figuran en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se desprende que en la primera fase de la campaña habían sido comprobados el 69% del total de los filtros resueltos correspondientes a beneficios fiscales, porcentaje algo inferior al del resto de filtros de este tributo. No obstante, en la deducción por inversión en vivienda habitual el grado de comprobación de filtros era significativamente inferior a la media, superando apenas la mitad de los filtros resueltos relativos a este incentivo. Además, de los datos sobre la fiabilidad de la información que figura en las bases tributarias, se desprende que existe una elevada correlación entre la calidad de la información sobre la que actúa el filtro, cuando la misma es correcta, y la detección de una actuación errónea o fraudulenta del contribuyente; poniendo de manifiesto lo anterior la importancia de mejorar la información disponible a efectos del control tributario (Subepígrafe 2.3.1.5).

18. Por lo que se refiere al desarrollo de la segunda fase de la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del análisis de los resultados de la misma en el ámbito nacional se concluye que tiene escasa relevancia a efectos del control tributario, puesto que se seleccionaron para su comprobación en esta fase únicamente el 0,62% del total de las declaraciones presentadas de este impuesto, no habiéndose aplicado además de manera uniforme entre las distintas Delegaciones Especiales (Subepígrafe 2.3.1.5).

19. En relación con las actuaciones de control sobre los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades, el porcentaje de comprobación de los filtros resueltos ascendía al 53%, a nivel nacional, sin perjuicio de la existencia de grandes diferencias en el ámbito territorial, destacando negativamente al respecto la Delegación Especial de Aragón, en la que quedaron sin comprobar el 70% de los filtros relativos a incentivos fiscales (Subepígrafe 2.3.1.5).

20. Las actuaciones de control desarrolladas por los órganos de la Inspección Financiera y Tributaria relativas a los incentivos fiscales se concentraron en las previstas dentro del grupo de programas denominado «Beneficios Fiscales» del Plan Nacional de Inspección, que contenía un total de siete programas distintos, referidos cada uno de ellos a una clase de incentivo, si bien no se fijaban los objetivos desglosados por programas. Los resultados de la actividad inspectora determinan que se superaron los objetivos establecidos para el citado grupo de programas en un 36%, destacando los obtenidos en la Comunidad de Cataluña, tanto en el

número de contribuyentes inspeccionados como en el importe de deuda instruida y el número de actas tramitadas. Asimismo, las actuaciones de control sobre los beneficios fiscales se extendían también a otros programas del Plan de Inspección y, en general, a través de cualquier actuación inspectora se pueden regularizar los incumplimientos relacionados con el disfrute de incentivos fiscales (Epígrafe 2.3.2).

D) Medios personales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria empleados en el control de las declaraciones (Subapartado 2.4).

21. El análisis del número de funcionarios de Gestión Tributaria destinados a la comprobación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades en las oficinas visitadas durante la fiscalización pone de manifiesto que la mayoría de aquéllos pertenecían a los grupos C y D, especialmente en lo relativo al control del primer tributo; siendo minoritaria la presencia de funcionarios del grupo B, a los que se reservaban las actuaciones de mayor complejidad, y prácticamente inexistente la de funcionarios del grupo A, puesto que en las cuatro oficinas analizadas sólo existía un funcionario de este último grupo destinado a las tareas de control de tales impuestos. Destaca, asimismo, la escasez general de recursos humanos destinados al control de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades en las oficinas visitadas, siendo especialmente reseñable dicha circunstancia en la Delegación de Valladolid (Epígrafe 2.4.1).

22. En el ámbito nacional y a partir de los datos suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se han elaborado diversos indicadores representativos de la carga de trabajo, teórica y real, soportada por los órganos de Gestión tributaria destinados a las tareas de control de las declaraciones, centrándose el análisis en las declaraciones y los filtros relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades. Los valores obtenidos indican la existencia de significativas diferencias de carga de trabajo entre las Dependencias Regionales de Gestión, siendo las que proporcionan mejores resultados, medidos en términos de filtros resueltos, las de La Rioja, Murcia, Madrid y Canarias (Epígrafe 2.4.2).

#### 4. RECOMENDACIONES

1. Se recomienda que los órganos competentes para la elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales analicen la conveniencia de mantener en el mismo la estimación de aquellos incentivos sobre los que existan dudas razonables acerca de su calificación como tales, en particular, el relativo a la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o que presenten dificultades significativas para su cuantificación.

2. Se considera conveniente la elaboración anual de un documento sobre la ejecución del Presupuesto de

Beneficios Fiscales, en el cual se determinen las desviaciones de los importes estimados con respecto al coste real de los incentivos fiscales y se analicen sus causas.

3. Se recomienda el establecimiento de objetivos e indicadores de cumplimiento y la elaboración sistemática de estudios sobre los efectos de los beneficios fiscales en las políticas económicas y sociales a las que van destinados, en especial cuando se proceda a la creación de nuevos incentivos fiscales.

4. Se considera aconsejable, en relación con la exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes prevista en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se modifique la regulación relativa a la comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los premios exentos, con el fin de incluir en la misma la obligación de comunicar los premios que hayan sido declarados desiertos e incluso la falta de convocatoria en un ejercicio de premios para los que se haya otorgado la exención en años anteriores.

5. Con respecto a las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido que requieren de un reconocimiento previo por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se recomienda el establecimiento de un modelo oficial de solicitud o, en su defecto, el empleo generalizado del modelo de formulario que figura en el Manual de procedimientos del impuesto. Asimismo, se deben utilizar con mayor generalidad los requerimientos para subsanar las deficiencias en la documentación de las solicitudes presentadas, evitando la reanudación del procedimiento en tanto no se complete la documentación requerida. También se considera conveniente que se establezcan criterios uniformes a nivel nacional sobre las entidades que pueden acogerse a esta clase de beneficios fiscales y que se utilice adecuadamente el modelo aprobado para la grabación de las exenciones concedidas en las bases de datos tributarias.

6. Se recomienda que se incremente el número de filtros de comprobación obligatoria relativos a los beneficios fiscales de los principales impuestos. En particular, se considera oportuno establecer un mayor número de filtros en relación con la deducción por inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, empleando la información disponible en las bases de datos tributarias<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> No se acepta la alegación, puesto que la recomendación no se basa en que los filtros de comprobación obligatoria sean más importantes que los discrecionales, sino en que, desde una perspectiva de control, ofrecen mayores garantías de que se produzca una actuación de comprobación por parte de la AEAT.

7. Se considera conveniente que se mejore el establecimiento de criterios uniformes para la selección de las declaraciones a comprobar por las oficinas gestoras, sobre todo a nivel territorial por parte de las Dependencias Regionales de Gestión, incluyendo todas ellas entre los criterios preferentes la activación de filtros relativos a los beneficios fiscales. Asimismo, se estima necesario alcanzar una mayor homogeneización en los importes de los tramos de eficacia recaudatoria presunta esperada que determinan el grado de comprobación de los filtros.

8. En las actuaciones de control sobre las declaraciones con filtros activados, se estima necesario que se resuelvan, previa realización de las oportunas comprobaciones, el máximo posible de filtros obligatorios, o bien que los mismos se diseñen alternativamente como obligatorios o discrecionales en función del importe esperado de su comprobación, realizándose esta última en los que se califiquen como obligatorios, sin que en tal caso puedan ser resueltos por baja eficacia con carácter general. Además, deben establecerse límites relativos a la resolución de filtros sin comprobación por su baja eficacia esperada, evitando la falta de homogeneidad en la aplicación de esta forma de resolución.

9. Se recomienda ampliar el desarrollo de la segunda fase de la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en lo relativo al control de los beneficios fiscales en las declaraciones presentadas, definiendo a tal efecto nuevos filtros respecto a los comprobados en la primera fase o realizando comprobaciones adicionales sobre aquellos que presentaron una elevada eficacia en campañas anteriores.

10. En la elaboración del Plan Nacional de Inspección se debería analizar la conveniencia de mantener en el futuro los programas relativos a beneficios fiscales que tengan escasa relevancia, tanto desde el punto de vista de la deuda instruida como del número de actuaciones.

11. Se considera necesario dotar a los órganos de Gestión Tributaria de un número suficiente de funcionarios de los grupos A y B destinados a las tareas de control de las declaraciones, especialmente en lo relativo a las comprobaciones del Impuesto sobre Sociedades.

Madrid, 19 de julio de 2007.—El Presidente del Tribunal de Cuentas, **Ubaldo Nieto de Alba**.

ANEXOS  
ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo	Denominación
1.	Presupuesto de Beneficios Fiscales
2.	Distribución de beneficios fiscales por políticas de gasto
3.	Campaña IRPF/Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio fiscal 2003
4.	Modo de resolución de los filtros activados en la muestra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
5.	Resultado de la comprobación de los filtros de beneficios fiscales en el IRPF: actuación correcta o errónea del contribuyente
6.	Modo de resolución de los filtros activados en la muestra del Impuesto sobre Sociedades
7.	Resultado de la comprobación de los filtros de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades: actuación correcta o errónea del contribuyente
8.	Campañas del IRPF e Impuesto sobre Sociedades, ejercicio fiscal 2003
9.	Recursos humanos de las Dependencias Regionales de Gestión, con desglose de los destinados a tareas de control
10.	Ratios indicativas de la carga de trabajo (teórica y real) por funcionario en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades

ANEXO I/I  
Presupuesto de Beneficios Fiscales

Concepto	Ejercicio 2004	
	Importe (millones €)	(%)
<b>I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS</b>		
<b>a) Reducciones en la base imponible:</b>	<b>6.851,20</b>	<b>18,06%</b>
a.1. Rendimientos del trabajo	5.473,87	14,43%
a.2. Aportaciones a planes de pensiones	1.210,44	3,19%
a.3. Cuidado de hijos	150,52	0,40%
a.4. Rendimientos de seguros de vida	16,37	0,04%
<b>b) Gravamen único sobre la base liquidable especial</b>	<b>358,12</b>	<b>0,94%</b>
<b>c) Deducciones en la cuota:</b>	<b>3.797,25</b>	<b>10,01%</b>
c.1. Vivienda habitual	3.043,87	8,02%
c.2. Maternidad	583,23	1,54%
c.3. Inversión empresarial y creación empleo	12,18	0,03%
c.4. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	2,08	0,01%
c.5. Reserva de inversiones en Canarias	27,90	0,07%
c.6. Donativos	68,99	0,18%
c.7. Patrimonio histórico	1,67	0,00%
c.8. Rentas en Ceuta y Melilla	57,33	0,15%
<b>d) Tributación conjunta</b>	<b>1.880,50</b>	<b>4,96%</b>
<b>e) Rentas exentas:</b>	<b>987,08</b>	<b>2,60%</b>
e.1. Premios de las loterías, apuestas y sorteos	658,48	1,74%
e.2. Premios literarios, artísticos y científicos	0,79	0,00%
e.3. Pensiones de invalidez	186,55	0,49%
e.4. Prestaciones por actos de terrorismo	0,87	0,00%
e.5. Ayudas SIDA	0,25	0,00%
e.6. Indemnizaciones por despido	86,59	0,23%
e.7. Prestaciones familiares por hijo a cargo	40,71	0,11%
e.8. Pensiones de la Guerra Civil	5,61	0,01%
e.9. Gratificaciones por misiones internacionales	1,57	0,00%
e.10. Prestaciones por desempleo de pago único	1,41	0,00%
e.11. Ayudas económicas a deportistas	0,67	0,00%
e.12. Trabajos realizados en el extranjero	1,02	0,00%
e.13. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	2,56	0,01%
<b>f) Operaciones financieras con bonificación</b>	<b>9,96</b>	<b>0,03%</b>
<b>TOTAL IRPF</b>	<b>13.884,11</b>	<b>36,60%</b>
<b>II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES</b>		
a) Bonos y Obligaciones del Estado	659,20	1,74%
b) Letras del Tesoro	9,80	0,03%
c) Bonos Matador	35,92	0,09%
d) Incentivos fiscales para no residentes con establecimiento permanente	3,09	0,01%
<b>TOTAL IMPUESTO NO RESIDENTES</b>	<b>708,01</b>	<b>1,87%</b>

Concepto	Ejercicio 2004	
	Importe (millones €)	(%)
<b>III. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO</b>		
<b>a) Exenciones:</b>		
1. Valores mobiliarios en manos de no residentes	18,10	0,05%
<b>TOTAL IMPUESTO PATRIMONIO</b>	<b>18,10</b>	<b>0,05%</b>
<b>IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b>		
<b>a) Ajustes en la base imponible.</b>	<b>746,89</b>	<b>1,97%</b>
1. Libertad de amortización y amortizaciones especiales	57,06	0,15%
2. Reserva para inversiones en Canarias.	661,07	1,74%
3. Implantación de empresas en el extranjero.	8,44	0,02%
4. Determinación de ayudas e indemnizaciones públicas.	20,32	0,05%
<b>b) Tipos especiales.</b>	<b>937,54</b>	<b>2,47%</b>
1. Pymes.	542,17	1,43%
2. Sociedades de inversión	84,80	0,22%
3. Restantes unidades	310,57	0,82%
<b>c) Bonificaciones en la cuota íntegra</b>	<b>154,64</b>	<b>0,41%</b>
1. Cooperativas especialmente protegidas	15,27	0,04%
2. Entidades que operan en Ceuta y Melilla	23,98	0,06%
3. Exportadores de producciones	56,31	0,15%
4. Operaciones financieras	15,82	0,04%
5. Empresas navieras de Canarias	15,27	0,04%
6. Venta de bienes corporales en Canarias	27,99	0,07%
<b>d) Deducciones en la cuota íntegra</b>	<b>1.801,61</b>	<b>4,75%</b>
1. Inversiones para la protección del medio ambiente	46,93	0,12%
2. Creación de empleo para minusválidos	2,66	0,01%
3. Gastos en investigación, desarrollo e innovación tecnológica	159,96	0,42%
4. Producciones cinematográficas	16,48	0,04%
5. Patrimonio histórico	0,72	0,00%
6. Empresas exportadoras	107,76	0,28%
7. Formación profesional	21,31	0,06%
8. Edición de libros	3,27	0,01%
9. Nuevas tecnologías de la información y comunicaciones	6,14	0,02%
10. Vehículos de transporte por carretera	1,68	0,00%
11. Inversiones en Canarias	75,99	0,20%
12. Reinversión de beneficios extraordinarios	938,40	2,47%
13. Aportaciones a planes de pensiones	88,32	0,23%
14. Donativos	13,22	0,03%
15. Saldos pendientes de incentivos a la inversión ejerc. anteriores	318,77	0,84%
<b>TOTAL IMPUESTO SOCIEDADES</b>	<b>3.640,68</b>	<b>9,60%</b>
<b>TOTAL IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>18.250,90</b>	<b>48,12%</b>

Concepto	Ejercicio 2004	
	Importe (millones €)	(%)
<b>V. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO</b>		
a) Tipo superreducido	2.718,40	7,17%
b) Tipo reducido	9.419,46	24,83%
c) Exenciones	6.065,09	15,99%
<b>TOTAL IVA</b>	<b>18.202,95</b>	<b>47,99%</b>
<b>VI. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS</b>		
a) Exención de seguros de asistencia sanitaria	185,19	0,49%
b) Exención de seguros de enfermedad	28,76	0,08%
c) Exención de seguros agrarios combinados	26,26	0,07%
d) Exención de planes de previsión asegurados		
e) Exención de seguros de caución	3,24	0,01%
<b>TOTAL IMPUESTO PRIMAS DE SEGUROS</b>	<b>243,45</b>	<b>0,64%</b>
<b>VII. IMPUESTOS ESPECIALES</b>		
a) Impuesto sobre Hidrocarburos	1.152,10	3,04%
1. Exenciones	571,87	1,51%
2. Tipos reducidos	580,23	1,53%
b) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	53,94	0,14%
1. Exenciones	44,48	0,12%
2. Tipos Reducidos	9,46	0,02%
<b>TOTAL IMPUESTOS ESPECIALES</b>	<b>1.206,04</b>	<b>3,18%</b>
<b>TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>19.652,44</b>	<b>51,81%</b>
<b>VIII. TASAS</b>	<b>28,27</b>	<b>0,07%</b>
<b>TOTAL TASAS</b>	<b>28,27</b>	<b>0,07%</b>
<b>TOTAL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES</b>	<b>37.931,61</b>	<b>100,00%</b>

## ANEXO 2

## Distribución de beneficios fiscales por políticas de gasto

Política de gasto	2004	
	Importe (Millones €)	%
<b>1. Clasificación de los PGE</b>	<b>20.959,32</b>	<b>55,3%</b>
1.1. Vivienda	5.517,45	14,5%
1.2. Sanidad	2.021,40	5,3%
1.3. Educación	1.154,10	3,0%
1.4. Pensiones	1.485,96	3,9%
1.5. Prestaciones de desempleo e incapacidad temporal	1,41	0,0%
1.6. Otras prestaciones sociales	315,07	0,8%
1.7. Fomento del empleo	23,97	0,1%
1.8. Agricultura	3.645,48	9,6%
1.9. Industria y Energía	632,72	1,7%
1.10. Comercio, Turismo y Pymes	5.294,03	14,0%
1.11. Investigación	148,97	0,4%
1.12. Otras políticas de gasto	718,76	1,9%
<b>2. Clasificación propia del PBF</b>	<b>16.972,29</b>	<b>44,7%</b>
2.1. Protección a la familia	2.504,44	6,6%
2.2. Política redistributiva	5.473,87	14,4%
2.3. Fomento del ahorro	459,29	1,2%
2.4. Fomento de inversiones	6.043,94	15,9%
2.5. Incentivos territoriales	565,42	1,5%
2.6. Transportes	856,70	2,3%
2.7. Fomento de la cultura	699,53	1,8%
2.8. Fomento de otros servicios	369,10	1,0%
<b>TOTAL</b>	<b>37.931,61</b>	<b>100%</b>

## ANEXO 3

## Campaña IRPF/Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio fiscal 2003

(Importes en miles de euros)

Impuesto	Gracia			Pozuelo			Valladolid			Zaragoza			Total		
	Decl a devolver	Decl a ingresar	Total												
<b>IRPF (mod 100)</b>															
Nº declaraciones	73.708	33.770	107.478	99.018	30.335	129.353	127.336	31.287	158.623	127.856	40.780	168.636	427.918	136.172	564.090
Importe cuota	-70.067	69.161	139.228	-141.306	145.052	286.358	-111.415	45.065	156.480	-99.382	81.287	180.669	-422.170	340.565	762.735
Importe medio	-0,951	2,048	2,999	-1,427	4,782	6,209	-0,875	1,440	2,315	-0,777	1,993	2,771	-0,987	2,501	3,488
<b>IS (mod 200/201)</b>															
Nº declaraciones	2.475	3.796	6.271	3.117	3.870	6.987	1.725	2.721	4.446	3.238	4.479	7.717	10.555	14.866	25.421
Importe cuota	11.910	63.277	75.187	31.392	58.151	89.543	6.600	39.835	46.435	13.316	80.191	93.507	63.218	241.454	304.672
Importe medio	4,81	16,67	11,99	10,07	15,03	12,82	3,83	14,64	10,44	4,11	17,90	12,12	5,99	16,24	11,99

## Notas:

Importes referidos a la cuota diferencial.

En las columnas de Total, las cuantías de las filas de "Importe cuota" e "Importe medio" se expresan en valores absolutos.

## ANEXO 4

## Modo de resolución de los filtros activados en la muestra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

(Porcentaje sobre el total de filtros resueltos)

CARACTER DEL FILTRO	FRCG	FRSC	FRBE	FRSC+FRBE	N/C
<b>1. F. OBLIGATORIOS</b>					
Adm. Gracia	78%	-	22%	22%	n/a
Adm. Pozuelo	45%	38%	7%	45%	10%
Del. Valladolid	81%	-	19%	19%	n/a
Del. Zaragoza	57%	-	43%	43%	n/a
<b>Total media</b>	<b>65%</b>	<b>11%</b>	<b>21%</b>	<b>32%</b>	<b>3%</b>
<b>2. F. DISCRECIONALES</b>					
Adm. Gracia	60%	24%	16%	40%	n/a
Adm. Pozuelo	51%	38%	11%	49%	n/a
Del. Valladolid	47%	41%	12%	53%	n/a
Del. Zaragoza	33%	35%	32%	67%	n/a
<b>Total media</b>	<b>48%</b>	<b>34%</b>	<b>18%</b>	<b>52%</b>	<b>n/a</b>
<b>3. F. DISCREC-ASOCIADOS</b>					
Adm. Gracia	24%	72%	4%	76%	n/a
Adm. Pozuelo	18%	77%	5%	82%	n/a
Del. Valladolid	19%	62%	19%	81%	n/a
Del. Zaragoza	19%	26%	55%	81%	n/a
<b>Total media</b>	<b>20%</b>	<b>54%</b>	<b>26%</b>	<b>80%</b>	<b>n/a</b>
<b>4. TOTAL FILTROS</b>					
Adm. Gracia	60%	24%	16%	40%	n/a
Adm. Pozuelo	44%	44%	9%	53%	3%
Del. Valladolid	50%	35%	15%	50%	n/a
Del. Zaragoza	34%	25%	41%	66%	n/a
<b>Total media</b>	<b>47%</b>	<b>32%</b>	<b>20%</b>	<b>52%</b>	<b>1%</b>

FRCG: Filtro resuelto con comprobación de los órganos de Gestión

FRSC: Filtro resuelto sin comprobación

FRBE: Filtro resuelto por baja eficacia

N/C: Filtro resuelto, en el que no consta si hubo o no comprobación

## ANEXO 5

## Resultado de la comprobación de los filtros de beneficios fiscales en el IRPF: Actuación correcta o errónea del contribuyente

Filtros comprobados	FRCG	Inf. n/d	Inf. disponible sobre actuación contribuyente				
			Act. correcta		Act. errónea		
			Nº	%	Nº	%	
<b>1. Adm. de Gracia</b>							
F. Obligatorios	38	12	26	8	31%	18	69%
F. Discrecionales	42	0	42	28	67%	14	33%
F. Discrecionales-Asociados	6	0	6	3	50%	3	50%
<b>Total filtros de la Adm. Gracia</b>	<b>86</b>	<b>12</b>	<b>74</b>	<b>39</b>	<b>53%</b>	<b>35</b>	<b>47%</b>
<b>2. Adm. de Pozuelo</b>							
F. Obligatorios	19	0	19	0	0%	19	100%
F. Discrecionales	37	0	37	7	29%	30	71%
F. Discrecionales-Asociados	4	0	4	0	0%	4	100%
<b>Total filtros de la Adm. Pozuelo</b>	<b>60</b>	<b>0</b>	<b>60</b>	<b>7</b>	<b>12%</b>	<b>53</b>	<b>88%</b>
<b>3. Del. de Valladolid</b>							
F. Obligatorios	25	5	20	0	0%	20	100%
F. Discrecionales	36	13	23	9	39%	14	61%
F. Discrecionales-Asociados	5	0	5	1	20%	4	80%
<b>Total filtros de la Del. Valladolid</b>	<b>66</b>	<b>18</b>	<b>48</b>	<b>10</b>	<b>21%</b>	<b>38</b>	<b>79%</b>
<b>4. Del. de Zaragoza</b>							
F. Obligatorios	16	10	6	1	17%	5	83%
F. Discrecionales	24	0	24	20	83%	4	17%
F. Discrecionales-Asociados	8	1	7	4	57%	3	43%
<b>Total filtros de la Del. de Zaragoza</b>	<b>48</b>	<b>11</b>	<b>37</b>	<b>25</b>	<b>68%</b>	<b>12</b>	<b>32%</b>
<b>5. TOTAL OFICINAS DE LA MUESTRA</b>							
F. Obligatorios	98	27	71	9	13%	62	87%
F. Discrecionales	139	13	126	64	51%	62	49%
F. Discrecionales-Asociados	23	1	22	8	36%	14	64%
<b>Total filtros oficinas de la muestra</b>	<b>260</b>	<b>41</b>	<b>219</b>	<b>81</b>	<b>37%</b>	<b>138</b>	<b>63%</b>

FRCG: Filtro resuelto con comprobación de los órganos de Gestión

## ANEXO 6

Modo de resolución de los filtros activados en la muestra del Impuesto sobre Sociedades  
(Porcentaje sobre el total de filtros resueltos)

CARÁCTER DEL FILTRO	FRCG	FRSC	FRBE	FRSC+FRBE
<b>1. F. OBLIGATORIOS</b>				
Adm. Gracia	100%	0%	0%	0%
Adm. Pozuelo	100%	0%	0%	0%
Del. Valladolid	86%	14%	0%	14%
Del. Zaragoza	100%	0%	0%	0%
<b>Total media</b>	<b>94%</b>	<b>6%</b>	<b>0%</b>	<b>6%</b>
<b>2. F. DISCRECIONALES</b>				
Adm. Gracia	59%	41%	0%	41%
Adm. Pozuelo	62%	9%	30%	38%
Del. Valladolid	17%	80%	3%	83%
Del. Zaragoza	37%	63%	0%	63%
<b>Total media</b>	<b>41%</b>	<b>48%</b>	<b>11%</b>	<b>59%</b>
<b>3. TOTAL FILTROS</b>				
Adm. Gracia	63%	37%	0%	37%
Adm. Pozuelo	65%	8%	27%	35%
Del. Valladolid	29%	69%	2%	71%
Del. Zaragoza	43%	57%	0%	57%
<b>Total media</b>	<b>46%</b>	<b>44%</b>	<b>10%</b>	<b>54%</b>

FRCG: Filtro resuelto con comprobación de los órganos de Gestión

FRSC: Filtro resuelto sin comprobación.

FRBE: Filtro resuelto por baja eficacia

## ANEXO 7

Resultado de la comprobación de los filtros de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades:  
Actuación correcta o errónea del contribuyente

Filtros comprobados	Inf. disponible sobre actuación contribuyente				
	FRCG Nº	Act. correcta		Act. errónea	
		Nº	%	Nº	%
<b>1. Adm. de Gracia</b>					
F. Obligatorios	4	0	0%	4	100%
F. Discrecionales	20	8	40%	12	60%
<b>Total filtros de la Adm. Gracia</b>	<b>24</b>	<b>8</b>	<b>33%</b>	<b>16</b>	<b>67%</b>
<b>2. Adm. de Pozuelo</b>					
F. Obligatorios	4	0	0%	4	100%
F. Discrecionales	29	13	45%	16	55%
<b>Total filtros de la Adm. Pozuelo</b>	<b>33</b>	<b>13</b>	<b>39%</b>	<b>20</b>	<b>61%</b>
<b>3. Deleg. de Valladolid</b>					
F. Obligatorios	6	1	17%	5	83%
F. Discrecionales	6	5	83%	1	17%
<b>Total filtros Deleg. Valladolid</b>	<b>12</b>	<b>6</b>	<b>50%</b>	<b>6</b>	<b>50%</b>
<b>4. Deleg. de Zaragoza</b>					
F. Obligatorios	5	1	20%	4	80%
F. Discrecionales	19	14	74%	5	26%
<b>Total filtros Deleg. de Zaragoza</b>	<b>24</b>	<b>15</b>	<b>63%</b>	<b>9</b>	<b>38%</b>
<b>5. TOTAL OFICINAS DE LA MUESTRA</b>					
F. Obligatorios	19	2	11%	17	89%
F. Discrecionales	74	40	54%	34	46%
<b>Total filtros oficinas muestra</b>	<b>93</b>	<b>42</b>	<b>45%</b>	<b>51</b>	<b>55%</b>

FRCG: Filtro resuelto con comprobación de los órganos de Gestión

## ANEXO 8

## Campañas del IRPF e Impuesto sobre Sociedades, ejercicio fiscal 2003

Declaraciones en la campaña del IRPF, ejercicio fiscal 2003

(Importes en millones de euros)

Delegaciones Especiales	Número de declaraciones	%	Importe declarado en cuota diferencial			
			Absoluto	%	Neto	%
Andalucía	2.532.185	16%	2.165	15%	-634	17%
Aragón	582.864	4%	525	4%	-139	4%
Asturias	440.208	3%	391	3%	-151	4%
Baleares	374.387	2%	353	2%	-44	1%
Canarias	593.410	4%	487	3%	-171	5%
Cantabria	221.697	1%	211	1%	-73	2%
Castilla-La Mancha	668.523	4%	501	3%	-186	5%
Castilla y León	1.019.614	7%	842	6%	-306	8%
Cataluña	2.904.570	19%	3.009	21%	-679	18%
Extremadura	365.052	2%	247	2%	-74	2%
Galicia	974.100	6%	746	5%	-235	6%
Madrid	2.421.728	16%	2.916	20%	-589	16%
Murcia	440.016	3%	394	3%	-100	3%
Navarra	1.541	0%	1	0%	0	0%
País Vasco	4.274	0%	3	0%	-1	0%
La Rioja	133.898	1%	123	1%	-32	1%
Valencia	1.804.802	12%	1.595	11%	-339	9%
<b>TOTAL</b>	<b>15.482.869</b>	<b>100%</b>	<b>14.512</b>	<b>100%</b>	<b>-3.753</b>	<b>100%</b>

Declaraciones en la campaña del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio fiscal 2003

(Importes en millones de euros)

Delegaciones Especiales	Número de declaraciones	%	Importe declarado en cuota diferencial			
			Absoluto	%	Neto	%
Andalucía	163.251	15%	1.059	10%	861	10%
Aragón	32.467	3%	339	3%	273	3%
Asturias	20.129	2%	176	2%	145	2%
Baleares	31.922	3%	215	2%	141	2%
Canarias	46.866	4%	247	2%	133	2%
Cantabria	10.399	1%	101	1%	73	1%
Castilla-La Mancha	42.922	4%	243	2%	201	2%
Castilla y León	52.376	5%	376	3%	308	4%
Cataluña	228.914	21%	2.327	22%	1.780	21%
Extremadura	17.078	2%	81	1%	68	1%
Galicia	62.786	6%	436	4%	341	4%
Madrid	204.351	19%	3.622	33%	2.758	33%
Murcia	32.554	3%	264	2%	230	3%
Navarra	138	0%	24	0%	23	0%
País Vasco	527	0%	50	0%	45	1%
La Rioja	7.090	1%	110	1%	97	1%
Valencia	130.195	12%	1.147	11%	937	11%
<b>TOTAL</b>	<b>1.083.965</b>	<b>100%</b>	<b>10.817</b>	<b>100%</b>	<b>8.416</b>	<b>100%</b>

## ANEXO 9

Recursos humanos de las dependencias regionales de gestión, con desglose de los destinados a tareas de control

DEP. REGIONALES DE GESTIÓN	GRUPO B		GRUPO C		GRUPO D		TOTAL FUNCIONARIOS	
	TOTAL	CONTROL	TOTAL	CONTROL	TOTAL	CONTROL	TOTAL	CONTROL
Andalucía	216	98	417	217	435	162	1.068	477
Aragón	46	21	110	57	94	35	250	113
Asturias	40	18	94	49	82	31	216	98
Baleares	38	17	62	32	61	23	161	72
Canarias	54	24	64	33	102	38	220	95
Cantabria	17	8	48	25	45	17	110	50
Castilla-La Mancha	59	27	115	60	97	36	271	123
Castilla y León	80	36	214	111	159	59	453	206
Cataluña	261	118	336	175	526	196	1.123	489
Extremadura	36	16	59	31	71	27	166	74
Galicia	95	43	184	96	202	75	481	214
Madrid	197	89	344	179	392	146	933	414
Murcia	34	15	72	37	47	18	153	70
Navarra	2	0	0	0	3	1	5	1
País Vasco	8	4	5	3	9	3	22	10
La Rioja	13	6	21	11	24	9	58	26
Valencia	141	64	290	151	335	125	766	340
<b>TOTAL</b>	<b>1.337</b>	<b>604</b>	<b>2.435</b>	<b>1.267</b>	<b>2.684</b>	<b>1.001</b>	<b>6.456</b>	<b>2.872</b>

Nota: no se incluyen datos sobre los funcionarios del grupo A.

## ANEXO 10

## Ratios indicativas de la carga de trabajo (teórica y real) por funcionario en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades

Dependencia Regional de Gestión	Ratios sobre declaraciones de IRPF + IS			Ratios sobre filtros en IRPF + IS			Ratios de filtros de benef. fiscales en IRPF + IS		
	C.T. Teórica	C.T. Efectiva	Grado de resolución	C.T. Teórica	C.T. Efectiva		C.T. Teórica	C.T. Efectiva	
	(DF/P)	(DFR/P)		(F/P)	FR/P	FRCG/P	(F-BF/P)	FR-BF/P	FRCG-BF/P
Andalucía	1.180	538	46%	2.330	1.206	736	419	235	162
Aragón	1.096	479	44%	2.348	1.238	580	380	211	116
Asturias	905	338	37%	1.776	758	474	283	135	96
Baleares	1.187	435	37%	2.321	995	606	432	207	134
Canarias	1.411	550	39%	2.885	1.232	776	530	254	181
Cantabria	972	358	37%	2.103	912	533	365	172	103
Castilla-La Mancha	1.112	375	34%	2.142	886	507	370	174	120
Castilla y León	1.069	517	48%	2.180	1.212	615	365	222	125
Cataluña	1.416	453	32%	2.905	1.194	612	558	291	168
Extremadura	1.045	486	46%	1.965	1.045	612	323	188	124
Galicia	1.027	431	42%	1.983	1.032	607	307	174	121
Madrid	1.433	578	40%	3.167	1.483	814	624	296	184
Murcia	1.496	641	43%	2.935	1.519	826	528	306	184
Navarra	368	351	95%	912	888	562	198	194	159
País Vasco	100	60	60%	271	167	111	61	42	33
La Rioja	1.214	688	57%	2.804	1.804	1.209	457	315	225
Valencia	1.181	378	32%	2.488	934	529	414	175	113
<b>TOTAL MEDIA</b>	<b>1.227</b>	<b>480</b>	<b>39%</b>	<b>2.521</b>	<b>1.167</b>	<b>654</b>	<b>453</b>	<b>233</b>	<b>147</b>

C.T.: carga de trabajo

DF: declaraciones con filtros activados

DFR: declaraciones con filtros resueltos

DFR/DF: grado de resolución medio

F: número total de filtros activados en el total de las declaraciones

FR: número total de filtros resueltos

FRCG: número de filtros resueltos con comprobación de los órganos de Gestión

F-BF: número de filtros de beneficios fiscales activados en el total de las declaraciones

FR-BF: número de filtros de beneficios fiscales resueltos

FRCG-BF: número de filtros de beneficios fiscales resueltos con comprobación de los órganos de Gestión

P: número de funcionarios que realizan tareas de control extensivo sobre las declaraciones