

TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº 1.249

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES
DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS
FISCALES, EJERCICIO 2015**

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, del Tribunal de Cuentas, 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 21 de diciembre de 2017, el **Informe de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015**, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, así como al Gobierno de la Nación, según lo prevenido en el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN DEL INFORME.....	11
I.1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN	11
I.2. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN.....	11
I.3. NATURALEZA, RÉGIMEN JURÍDICO Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LA AEAT	11
I.4. OBJETIVOS, PROCEDIMIENTOS Y LIMITACIONES DE LA FISCALIZACIÓN	12
I.5. DESCRIPCIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADAS.....	14
I.6. PRINCIPALES MAGNITUDES DE LA FISCALIZACIÓN.	17
I.7. TRATAMIENTO DE LAS ALEGACIONES	19
II. ANÁLISIS DE CUESTIONES PREVIAS SOBRE BENEFICIOS FISCALES	20
II.1. AUSENCIA DE UN CONCEPTO LEGAL DE BENEFICIO FISCAL.....	20
II.2. EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES.....	21
II.3. LOS SISTEMAS DE EVALUACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES.....	28
II.4. LOS TIPOS EFECTIVOS DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS ESTATALES	30
III. ANÁLISIS DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL DE LOS BENEFICIOS FISCALES DURANTE 2015	32
III.1. CONTROL EXTENSIVO DE LOS BENEFICIOS FISCALES	32
III.2. CONTROL INTENSIVO DE LOS BENEFICIOS FISCALES.....	56
IV. ANÁLISIS DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL SOBRE UNA MUESTRA DE BENEFICIOS FISCALES.	61
IV.1. EXENCIÓN RELATIVA A LOS PREMIOS LITERARIOS, ARTÍSTICOS O CIENTÍFICOS RELEVANTES.	62
IV.2. DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD	66
IV.3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PREVISTO EN LA LEY 49/2002 PARA PERSONAS SIN ÁNIMO DE LUCRO Y CONFESIONES RELIGIOSAS	70
IV.4. DEDUCCIÓN PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.....	76
IV.5. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD	80
IV.6. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN I+D+I.....	83
V. SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES.....	88
V.1. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES FORMULADAS EN EL INFORME DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Nº 766 DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AEAT EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, APROBADO POR EL PLENO EL 19 DE JULIO DE 2007.	88
V.2. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES FORMULADAS EN LA RESOLUCIÓN DE LA COMISIÓN MIXTA DE 16 DE OCTUBRE DE 2007.....	92
VI. CONCLUSIONES	93
VI.1. DE CARÁCTER GENERAL.....	93

VI.2. EN RELACIÓN CON LA MUESTRA DE BENEFICIOS FISCALES ANALIZADA.....96

VII. RECOMENDACIONES98

ANEXOS

ALEGACIONES FORMULADAS

RELACIÓN DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AATT	Administraciones Territoriales
BFs	Beneficios Fiscales
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
DA	Disposición Adicional
DAMA	Deducción por maternidad
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes
DGT	Dirección General de Tributos
EPA	Encuesta de Población Activa
FRBE	Filtros resueltos por baja eficacia
FRSC	Filtros resueltos sin comprobación
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
INE	Instituto Nacional de Estadística
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
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
Ley 7/2012	Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de intensificación de actuaciones para la prevención y lucha contra el fraude
LO 7/2012	Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificó el Código Penal
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria

LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LOFAGE	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
MBF	Memoria de Beneficios Fiscales
PACTA	Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero
PBF	Presupuesto de Beneficios Fiscales
PGCTA	Plan General de Control Tributario y Aduanero
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PPFF	Plan de Prevención del Fraude Fiscal
PPFFLySS	Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social
PPI	Plan Parcial de Inspección Financiera y Tributaria
PPR	Plan Parcial de Recaudación
PYME	Pequeña y mediana empresa
RIRPF	Real Decreto 739/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
SETE	Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos de la Agencia
SGAJCN	Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa del Departamento de Gestión Tributaria
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades
UGGEs	Unidades de Gestión de Grandes Empresas

RELACIÓN DE CUADROS

Cuadro 1: BFs estimados en los PBFs de 2014 a 2016	18
Cuadro 2: Pérdida estimada de ingresos tributarios teóricos debida a los BFs	19
Cuadro 3: Incentivos y BFs del sistema tributario estatal español aplicables al PBF de 2015.....	24
Cuadro 4: Naturaleza de incentivos y BFs del sistema tributario estatal Español, aplicables al PBF 2015.....	25
Cuadro 5: Distribución de los BFs por políticas de gasto	30
Cuadro 6: Evolución de los tipos efectivos de los principales impuestos estatales (%).....	31
Cuadro 7: Datos sobre el número de declaraciones del IRPF en las que se activó algún filtro y sobre la resolución de los filtros activados.....	34
Cuadro 8: Datos sobre los filtros pendientes de resolver en las distintas Delegaciones Especiales y la DCGC	35
Cuadro 9: Datos sobre los filtros pendientes de resolver por grandes conceptos de BFs	36
Cuadro 10: Grado de resolución de filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales y la DCGC...	37
Cuadro 11: Grado de resolución de filtros en el IRPF por tipo de beneficio fiscal	38
Cuadro 12: Información sobre actuación del contribuyente en los filtros comprobados en el IRPF por Delegaciones Especiales y la DCGC.....	39
Cuadro 13: Actuación del contribuyente en los filtros comprobados en el IRPF por tipo de beneficio fiscal	40
Cuadro 14: Calidad de los datos empleados para la comprobación de los filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales y la DCGC.....	41
Cuadro 15: Calidad de los datos empleados para la comprobación de los filtros en el IRPF por tipo de beneficio fiscal	42
Cuadro 16: Datos sobre el número de declaraciones del IS en las que se activó algún filtro y sobre la resolución de los mismos- Modelos 200 y 220	44
Cuadro 17: Datos sobre los filtros pendientes de resolver relativos al control de los BFs en las distintas Delegaciones Especiales- Modelo 200	45
Cuadro 18: Datos sobre los filtros pendientes de resolver relativos al control de los BFs en las distintas Delegaciones Especiales- Modelo 220	46
Cuadro 19: Datos sobre los filtros pendientes de resolver por grandes conceptos de BFs- Modelo 200	47
Cuadro 20: Datos sobre los filtros pendientes de resolver por grandes conceptos de BFs- Modelo 220	47
Cuadro 21: Grado de resolución de filtros relativos al control de los BFs en el IS por Delegaciones Especiales- Modelo 200.....	48
Cuadro 22: Grado de resolución de filtros relativos al control de los BFs en el IS por Delegaciones Especiales- Modelo 220.....	49
Cuadro 23: Grado de resolución de filtros en el IS por tipo de beneficio fiscal- Modelo 200	50
Cuadro 24: Grado de resolución de filtros en el IS por tipo de beneficio fiscal- Modelo 220	51
Cuadro 25: Información sobre actuación del contribuyente en los filtros comprobados en el IS en relación con BFs por Delegaciones Especiales- Modelos 200 y 220	52

Cuadro 26: Actuación del contribuyente en los filtros comprobados en el IS por tipo de BF-Modelos 220 y 220	53
Cuadro 27: Actuaciones inspectoras por Delegaciones Especiales en el grupo de programas de BFs.....	59
Cuadro 28: Importes liquidados por modelo de acta del grupo de programas de BFs.....	60
Cuadro 29: Importes liquidados por Delegaciones Especiales del grupo de programas BFs	60
Cuadro 30: Importes liquidados en el grupo de programas de BFs.....	61
Cuadro 31: Datos sobre los filtros pendientes de resolución relativos a la deducción por maternidad en la campaña fiscalizada.....	68
Cuadro 32: Datos sobre los filtros resueltos y no comprobados relativos a la deducción por maternidad en la campaña fiscalizada.....	69
Cuadro 33: Datos sobre filtros pendientes de resolución relativos a los BFs de entidades sin ánimo de lucro en la campaña fiscalizada	75
Cuadro 34: Datos sobre filtros pendientes de resolución relativos a la deducción por medio ambiente en la campaña fiscalizada.	78
Cuadro 35: Datos sobre los filtros resueltos sin comprobación relativos a la deducción por medio ambiente en la campaña fiscalizada	79
Cuadro 36: Datos sobre filtros pendientes de resolución relativos a la deducción por creación de empleo para discapacitados en la campaña fiscalizada.....	82
Cuadro 37: Datos sobre los filtros resueltos no comprobados relativos a la deducción creación de empleo para trabajadores con discapacidad en la campaña fiscalizada	82
Cuadro 38: Datos sobre los filtros resueltos, comprobados y no comprobados relativos a la deducción por medio ambiente en la campaña fiscalizada	87

I. INTRODUCCIÓN DEL INFORME

I.1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN

1.1. La fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT o la Agencia) en relación con los beneficios fiscales (BFs), referida al ejercicio 2015, se incluyó en el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2017, aprobado por el Pleno el 22 de diciembre de 2016, en virtud de la iniciativa reconocida al propio Tribunal por el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo.

1.2. Los BFs suponen una merma importante de los ingresos públicos y están orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social. La última fiscalización realizada por el Tribunal de Cuentas sobre esta materia se refirió al ejercicio 2004 y se obtuvieron resultados relevantes relativos a los procedimientos de gestión y a las actuaciones de control realizadas por la AEAT sobre los BFs. El Informe de Fiscalización, aprobado por el Pleno del Tribunal de 19 de julio de 2007, formuló once recomendaciones; y la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en Resolución de 16 de octubre de 2007, a la vista del Informe emitido por este Tribunal instó al Gobierno a adoptar una serie de medidas en relación con las conclusiones formuladas en el mismo. La elevada cuantía que anualmente representan los BFs respecto al total de ingresos tributarios estatales presupuestados, la relevancia de las recomendaciones formuladas en el anterior Informe de Fiscalización y en la Resolución de la Comisión Mixta, el tiempo transcurrido desde la anterior fiscalización, y la importancia institucional de la AEAT explican la conveniencia de llevar a cabo esta nueva fiscalización.

1.3. El acuerdo de inicio de esta fiscalización se adoptó por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 26 de enero de 2017 y las Directrices Técnicas de la misma fueron aprobadas mediante acuerdo del Pleno de 30 de marzo de 2017.

I.2. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN

1.4. La entidad sujeta a fiscalización ha sido la AEAT, a la que la ley atribuye como misión fundamental la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero. En consecuencia, la AEAT fue la entidad encargada de la aplicación y control de los BFs previstos en el ámbito tributario estatal y aduanero de acuerdo con la normativa reguladora de cada uno de ellos.

1.5. El ámbito objetivo de la fiscalización estuvo constituido por las actuaciones de la AEAT en relación con los BFs. También se solicitó documentación e información a la Dirección General de Tributos (DGT) sobre sus actuaciones en relación con la elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) y con la evaluación de los efectos de los BFs y de sus resultados sobre las políticas públicas para los que fueron establecidos, con el objeto de completar la información suministrada por la Agencia Tributaria sobre estas cuestiones.

1.6. El periodo fiscalizado fue el ejercicio 2015, 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 periodo fiscalizado, conviene señalar que las actuaciones se han centrado en las actividades desarrolladas por la AEAT en el proceso de elaboración y seguimiento del PBF 2015 y en las actuaciones de control realizadas por la AEAT sobre los BFs de las declaraciones presentadas en 2015 (campaña fiscal 2014 para los tributos de naturaleza directa que se declaran anualmente) para mantener la coherencia con el citado PBF.

I.3. NATURALEZA, RÉGIMEN JURÍDICO Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LA AEAT

1.7. La AEAT se creó en virtud de lo previsto en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (PGE) para 1991, como una entidad de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. Fue adscrita al

Ministerio de Economía y Hacienda (en la actualidad, al Ministerio de Hacienda y Función Pública), a través de la Secretaría de Estado de Hacienda. La Agencia se configuró en su Ley de creación como una Entidad de Derecho Público con un régimen jurídico distinto, en ciertos aspectos, al de la Administración General de Estado, que, sin menoscabo de los principios esenciales que deben presidir toda actuación administrativa, le confiere cierta autonomía en materia de organización, presupuestaria y de gestión del personal.

1.8. Según el citado artículo 103 de la Ley de PGE para 1991, en el desarrollo de las funciones de gestión, inspección, recaudación y demás funciones públicas que se le atribuyen, la Agencia se rige por lo dispuesto, actualmente, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; y en las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones. La AEAT se encuentra incluida entre los Organismos públicos previstos en la disposición adicional novena de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, en la que se establece que se rige por su legislación específica y por las disposiciones de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) que le sean de aplicación. Aunque la Ley 6/1997 fue derogada por la ley 40/2015, la disposición adicional cuarta de esta última ley establece que todas las entidades y organismos públicos que integran el sector público estatal deberán adaptarse al contenido de esta ley 40/2015 en el plazo de tres años a contar desde su entrada en vigor, rigiéndose hasta que se realice la adaptación por su normativa específica. Por último, hay que tener en cuenta que durante el periodo fiscalizado estuvieron vigente la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; y la ya mencionada Ley 6/1997.

1.9. La normativa referida atribuye como misión a la Agencia Tributaria la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio. Por tanto, es responsabilidad de la Agencia garantizar, mediante esa aplicación efectiva del sistema tributario, el cumplimiento del deber constitucional conforme al cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. La Agencia debe desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que la aplicación del referido sistema tributario estatal y el aduanero se efectúen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. En relación con los BFs la AEAT participa en la elaboración del PBF; autoriza la aplicación de determinados BFs de carácter rogado; y fundamentalmente, realiza las actuaciones de control sobre la correcta aplicación de los mismos por parte de los contribuyentes en sus declaraciones, llevando a cabo las oportunas actuaciones de comprobación y regularización de su situación tributaria y, en su caso, imponiendo las sanciones que correspondan.

1.10. Las cuentas anuales de la AEAT correspondientes al ejercicio fiscalizado fueron rendidas al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 137 de la LGP, y dentro del plazo legalmente previsto.

I.4. OBJETIVOS, PROCEDIMIENTOS Y LIMITACIONES DE LA FISCALIZACIÓN

1.11. La fiscalización llevada a cabo ha sido de cumplimiento y operativa o de gestión sobre las actuaciones de la AEAT en relación con los BFs referida al ejercicio 2015. Se ha comprobado si las actuaciones de la AEAT dieron cumplimiento a las disposiciones que regulan la elaboración y contenido del PBF y la aplicación y control de los BFs. También se ha evaluado la adecuación de los sistemas y procedimientos utilizados por la Agencia a los objetivos que debieron cumplir y se han valorado los resultados obtenidos por las actuaciones de la AEAT referidas al control de los BFs.

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

- a) Comprobar las actuaciones de la AEAT en relación con el PBF, evaluando el contenido, integridad y cumplimiento del PBF para 2015.
- b) Verificar que la planificación de la Agencia para 2015 ha previsto su actuación en relación con los BFs de ese año y valorar su cumplimiento.
- c) Comprobar las actuaciones de verificación y control desarrolladas con carácter general por los órganos de los Departamentos de Gestión Tributaria e Inspección Financiera y Tributaria en relación con los BFs y valorar los resultados de la aplicación de esos beneficios; así como el grado de implantación de un sistema de evaluación de sus efectos.
- d) Comprobar, de forma específica, las actuaciones de verificación y control desarrolladas por la AEAT sobre una muestra de BFs y analizar el cumplimiento de los objetivos perseguidos por esos beneficios y el resultado de los mismos.
- e) Seguimiento de las recomendaciones contenidas en el Informe de fiscalización de las actuaciones de la AEAT en relación con los BFs, ejercicio 2004, aprobado por el Pleno del Tribunal de 19 de julio de 2007; y en la Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas referente al mismo, aprobada en su sesión del día 16 de octubre de 2007, en cuanto resulten pertinentes al objeto de esta fiscalización.

1.13. No se abordaron cuestiones relacionadas con el cumplimiento por la AEAT de la normativa en materia de transparencia por no haber surgido estas cuestiones en el curso de los trabajos de fiscalización, debido al objeto específico de la misma.

1.14. Los procedimientos de fiscalización que se utilizaron han incluido todas las comprobaciones sustantivas y de cumplimiento que se estimaron necesarias para alcanzar los objetivos señalados. Se analizó la documentación e información necesaria para verificar la integridad del PBF; el grado de implantación de sistemas de evaluación de los BFs; y el seguimiento de las recomendaciones del anterior Informe de fiscalización y de la Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas referente al mismo. Además de analizar la documentación e información solicitada se hicieron consultas a las aplicaciones y herramientas informáticas de la Agencia para conocer las actuaciones de control extensivo e intensivo desarrolladas por los órganos de los Departamentos de Gestión Tributaria e Inspección Financiera y Tributaria y sus resultados.

1.15. En los análisis de BFs concretos que se contienen en el apartado IV de este Informe, además de estudiar la documentación e información solicitada y de realizar consultas en las aplicaciones y herramientas informáticas de la Agencia se analizaron muestras de expedientes tributarios para comprobar las actuaciones fiscalizadas. Se analizaron las 21 actas de inspección que a la fecha de realización de los trabajos de la fiscalización se habían levantado por el IS a los 14.372 contribuyentes que presentaron declaraciones en el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos y confesiones religiosas en el periodo fiscalizado. Así mismo, se analizó una muestra de actas de inspección compuesta por nueve actas de contribuyentes que se habían beneficiado de la deducción por medio ambiente; trece actas de contribuyentes que se habían beneficiado de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad; y 123 actas de contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por I+D+i (el 35% de las actas levantadas a estos contribuyentes)¹.

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

¹ Las diferencias entre las cifras obtenidas inicialmente sobre la cuantía de los BFs y el número de inspecciones y las ofrecidas por la Agencia en sus alegaciones se debieron a que el TCu consideró únicamente los importes de cada BF aplicados en el ejercicio fiscalizado. La Agencia la totalidad del BF generado, tanto el aplicado en ese ejercicio como el pendiente de aplicar para ejercicios futuros. Tras las alegaciones se ha optado por incorporar las cifras facilitadas por la Agencia.

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

I.5. DESCRIPCIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADAS

1.18. Aunque ni la Constitución Española (CE) ni la LGT ofrecen un concepto de BF se puede definir en un sentido amplio, siguiendo la doctrina hacendística, como aquellos gastos públicos que se originan por disminuciones o reducciones de los tributos. En consecuencia, se pueden considerar gastos públicos que consisten en la falta de un ingreso tributario y que, por tanto, merman la capacidad recaudatoria del Estado. De este modo, la existencia de BFs en el sistema tributario origina una pérdida de ingresos públicos, que se deberían producir si no existiesen dichos beneficios.

1.19. El artículo 134.2 de la CE dispone que en los PGE “se consignará el importe de los BFs que afecten a los tributos del Estado”. En igual sentido se pronuncia el artículo 33.2 de la LGP. En cumplimiento de este mandato constitucional, en cada uno de los ejercicios económicos se incluye en los PGE un PBF con el fin de cuantificar estos importes. Asimismo, a partir del año 1996, se estableció la obligación de incorporar al Informe Económico y Financiero que acompaña al Proyecto de los PGE una memoria explicativa de la cuantificación de los BFs que afecten a los tributos estatales (Memoria de Beneficios Fiscales, MBF), que forma parte de la información que acompaña anualmente a la presentación del respectivo Proyecto de Ley de PGE, de acuerdo con lo establecido en el artículo 37.2 de la LGP.

1.20. En el apartado II de este Informe se reflejan, con carácter previo al análisis de las actuaciones de control de la Agencia sobre los BFs, los resultados del estudio que ha realizado este Tribunal sobre una serie de cuestiones. Entre ellas, el análisis de la integridad del PBF, con el objeto de determinar si cumple adecuadamente la finalidad señalada en el artículo 134.2 de la CE de reflejar, dentro de los PGE, la disminución de la capacidad recaudatoria del Estado como consecuencia de la existencia de los BFs. También se reflejan los resultados del análisis de la existencia de controles sobre el cumplimiento de los PBFs que permitieran conocer la calidad y fiabilidad de las estimaciones realizadas. Asimismo, entre estas cuestiones previas el Tribunal ha analizado la implantación de sistemas de evaluación de la aplicación de los BFs; y la forma en que afecta la existencia de los BFs a los tipos efectivos de los principales impuestos estatales.

1.21. Para comprender adecuadamente los análisis de las actuaciones de control de la Agencia sobre los BFs, que se contienen en los apartados siguientes del Informe, hay que tener en cuenta que estas actuaciones pueden ser de dos tipos: a) de control masivo o extensivo, que son desarrolladas por los órganos que tienen atribuidas competencias de gestión tributaria; y b) de control selectivo de comprobación e investigación, que desarrollan los órganos de inspección.

1.22. Las actuaciones de control extensivo no sólo se desarrollan por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT sino también por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC, que es un órgano central de la Agencia) y por las Unidades de Gestión de Grandes Empresas (UGGEs), constituidas en las distintas Dependencias Regionales de Inspección y dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

1.23. La DCGC, a través de su sede central y unidades administrativas desconcentradas desarrolla las funciones propias de la gestión tributaria respecto a los obligados tributarios adscritos a la misma (principalmente respecto a las entidades cuyo volumen de operaciones haya superado los cien millones de euros durante cada uno de los tres ejercicios anteriores). De igual modo, en las Dependencias Regionales de Inspección las UGGEs ejercen las funciones propias de la gestión tributaria en relación con los obligados tributarios adscritos a la misma (principalmente aquellos con domicilio fiscal en el ámbito de la respectiva Delegación Especial sobre los que la DCGC no ejerza su competencia y cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior). Los análisis que se contienen en los distintos apartados de este

Informe distinguen entre las actuaciones de estos órganos para poder comparar las actuaciones generales con las de control sobre grandes empresas y grandes contribuyentes.

1.24. El control masivo o extensivo se basa en procesos informáticos que se refieren a todas las declaraciones presentadas homogéneas en todo el territorio nacional, a través de las campañas anuales referidas a los principales impuestos. Los órganos de gestión tributaria de la Agencia, tomando como referencia la información disponible en las bases de datos tributarias intentan subsanar errores y detectar los incumplimientos y aquellas formas menos complejas de fraude fiscal en las declaraciones de los contribuyentes.

1.25. Este control extensivo parte de una calificación del riesgo de una declaración concreta o la detección de un posible incumplimiento y no de la situación tributaria general del contribuyente. Pretende la mayor proximidad posible a la realización del hecho imponible, con lo que en cada campaña se comprueba, fundamentalmente, la última declaración del respectivo tributo presentada por el contribuyente. En su realización, se verifica la coherencia formal y aritmética de las declaraciones y se explota sistemáticamente la información disponible en las bases de datos tributarias. Son comprobaciones que no dan lugar, en general, a actuaciones fuera de las oficinas administrativas, sino que se desarrollan con apoyo informático y a través de procedimientos normalizados. Su objetivo consiste, básicamente, en la regularización de incumplimientos tributarios, los cuales dan lugar a la práctica de liquidaciones provisionales, que no excluyen ulteriores actuaciones de control por los propios órganos de gestión tributaria o de comprobación e investigación por los órganos de inspección.

1.26. El procedimiento a través del cual se lleva a cabo este control extensivo se inicia con la grabación de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios y, tras la depuración de las grabadas con errores, se someten a un proceso de calificación. Este proceso de calificación de las declaraciones se realiza a través de los denominados filtros, que tienen como objetivo detectar presuntas incidencias o señales de alarma en la declaración.

1.27. Los filtros se clasifican en diferentes grupos atendiendo a su funcionamiento:

- a) Filtros generales, que son controles básicos que se realizan sobre la declaración.
- b) Filtros aritméticos, cuyo objeto consiste en reelaborar los cálculos de la liquidación, partiendo exclusivamente de los datos consignados por el contribuyente en su declaración.
- c) Filtros que se generan a partir de la pseudoliquidación, que detectan discrepancias entre los datos declarados por el contribuyente y la información procedente de declaraciones de terceros. Permiten a la AEAT calcular una “pseudoliquidación” con la información de que dispone que puede dar lugar a que se activen estos filtros.
- d) Filtros independientes de la pseudoliquidación, que son controles diversos que generalmente se activan cuando determinadas partidas superan los límites o importes establecidos.
- e) Filtros informativos, que son aquellos controles cuyo objeto es detectar anomalías en los datos informativos declarados.
- f) Otros filtros diversos, entre los que a título de ejemplo se pueden mencionar los utilizados para el control de la deducción por protección del medio ambiente y de la creación de empleo para discapacitados en el IS que se analizan en este Informe.

1.28. Los filtros constituyen unas alertas que permiten clasificar las declaraciones en tres posibles estados: declaraciones conformes, de comprobación obligatoria o de comprobación discrecional, según el carácter del filtro que se haya activado en cada caso.

1.29. La mayoría de los filtros diseñados para el control extensivo de las declaraciones son de comprobación discrecional. Tienen este carácter todos los utilizados para el control de los BFs del IS cuya aplicación se analiza en este Informe. Otros son de comprobación obligatoria; también

existen filtros que pueden ser obligatorios o discrecionales según el importe del riesgo; y también filtros discrecionales asociados, lo que implica que sólo se activan cuando en la declaración se haya activado otro filtro. Para el análisis de la aplicación de los filtros de comprobación obligatoria se ha seleccionado en este Informe el estudio del control de la deducción por maternidad en el IRPF.

1.30. Como consecuencia de la aplicación de este sistema de control mediante filtros las declaraciones tributarias pueden quedar en situación de comprobación obligatoria, cuando han activado algún filtro de este tipo o algunos filtros que acumulados hacen que la declaración supere determinado umbral de riesgo y deba ser objeto de comprobación. Las declaraciones calificadas como de comprobación obligatoria deberían ser seleccionadas por los órganos con competencias en materia de gestión tributaria para comprobar los filtros que se han activado que deberían ser resueltos para que la declaración acabase su tramitación.

1.31. Otras declaraciones pueden quedar en situación de comprobación discrecional, cuando sólo han activado filtros de este tipo pero que ponen de manifiesto la posibilidad de que existan omisiones, errores, incoherencias o elementos de riesgo que aconsejan su revisión. En este caso, cada Dependencia Regional o Administración correspondiente determina los criterios de selección de estas declaraciones para su comprobación teniendo en cuenta los medios disponibles y el número de declaraciones en esta situación. Estas declaraciones pueden finalizarse sin tomar decisiones individuales sobre los filtros (que quedan pendientes de resolución, sin haber dado lugar a actuación alguna de la Agencia) o pueden resolverse tomando una decisión sobre los mismos.

1.32. Además de la existencia de filtros pendientes de resolución, tampoco todos los filtros resueltos son objeto de comprobación sino que su resolución puede hacerse: a) con comprobación por el órgano de gestión competente; b) sin comprobación por el órgano competente; o c) considerando el filtro como de baja eficacia. La baja eficacia significa que la oficina considera que no contribuye de forma específica o importante a detectar incidencias que deriven de forma directa en la práctica de una liquidación provisional. Por lo tanto, los filtros resueltos por baja eficacia pueden considerarse como una modalidad de los no comprobados, con la diferencia de que éstos sólo podrán ser objeto de una nueva evaluación en una segunda fase si se detectara un cambio en los datos que pudiera determinar una eficacia mayor.

1.33. Los procedimientos previstos para la comprobación de los filtros son: a) la verificación de datos; y b) la comprobación limitada. Ambos se inician normalmente mediante un requerimiento en el que se solicita al contribuyente alguna aclaración o justificación sobre los datos declarados o la aportación de documentación complementaria. Sin embargo, cuando la Administración tributaria dispone de información para cuantificar el presunto incumplimiento se puede iniciar cualquiera de los dos procedimientos con la notificación de la propuesta de liquidación. Si el contribuyente no formula alegaciones o las formuladas no desvirtúan los motivos que fundamentan la propuesta de liquidación, se notificará la liquidación provisional que pone fin al procedimiento (acordando si procede la iniciación de un procedimiento sancionador). Adicionalmente, cabe el traslado del expediente a los órganos de inspección para la eventual apertura de un procedimiento inspector, de acuerdo con los criterios acordados entre los Departamentos de Inspección Financiera y Tributaria y de Gestión Tributaria.

1.34. Por último, hay que señalar que en estos procedimientos de control extensivo las declaraciones a devolver gozan de una tramitación prioritaria, debido a que el artículo 31 de la LGT fija un plazo máximo de seis meses para finalizar el procedimiento de devolución, transcurrido el cual deberá abonarse el interés de demora, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. Por eso las declaraciones del IRPF con resultado a devolver se distribuyen en dos fases: a) la primera antes de acordar la devolución; y b) la segunda después de acordada. En la primera fase se inician los procedimientos de comprobación que se prevea poder finalizar antes del transcurso del mencionado plazo de los seis meses, teniendo en cuenta el calendario establecido en el programa de devoluciones en el que se planifica el número e importe de las que deben practicarse en cada periodo por cada ámbito territorial. La finalidad de la segunda fase es examinar aquellas

declaraciones a devolver calificadas como de comprobación discrecional en las que se ha procedido a efectuar la devolución correspondiente sin que se hayan seleccionado para comprobar en la primera fase, debido a diversos motivos que demorarían el proceso de devolución, sujeto al plazo de seis meses.

1.35. En los apartados de este informe donde se analizan las actuaciones de control extensivo de la Agencia sobre la aplicación de los BFs se estudian los filtros existentes y su diseño, tanto con carácter general en los principales tributos estatales (IRPF, IS e IVA, que engloban el 92% del importe total de los BFs del PBF 2015), como de modo más concreto en la muestra de BFs seleccionada. Estos apartados también reflejan si los filtros activados se resolvieron o quedaron pendientes de resolución (sin dar lugar a actuación alguna de la Agencia). Asimismo, si los filtros resueltos fueron objeto de comprobación o no, cómo se produjo la comprobación y los resultados de la misma.

1.36. Las actuaciones de control intensivo de comprobación e investigación se desarrollan por los órganos de inspección, de carácter más selectivo y con mayores facultades competenciales, y se orientan a la regularización de los incumplimientos de mayor complejidad. El análisis detallado sobre el control intensivo de los BFs obligaría a examinar el contenido de todas las actas de inspección levantadas a los contribuyentes, que pueden obedecer a distintos motivos e incluir otros conceptos distintos de los BFs, para determinar en cuales de ellas se corrigió algún BF aplicado. Ante la imposibilidad de analizar el contenido de todas las actas de inspección este Tribunal ha concretado el análisis; por un lado, en las actas de inspección que se hubiesen levantado a los contribuyentes que aplicaron alguno de los BFs incluidos en la muestra analizada en este Informe; y por otro, en el análisis de las actuaciones de control sobre el grupo de programas de BFs incluido en el Plan General de Control Tributario y Aduanero (PGCTA) de 2015.

1.37. La muestra seleccionada incluye BFs que permitan el análisis de su aplicación sobre grandes empresas, grandes contribuyentes, personas sin ánimo de lucro y confesiones religiosas, con el objeto de cumplir más adecuadamente los objetivos de la fiscalización. Se ha buscado que la muestra incluya BFs que tuvieran carácter automático y rogado (exención en el IRPF de premios relevantes); con filtros de comprobación discrecional y obligatoria (deducción por maternidad); del IRPF y del IS; y se han analizado las actuaciones de control intensivo y las actas de inspección levantadas a estos contribuyentes. En concreto los BFs incluidos en la muestra han sido: la exención en el IRPF relativa a los premios literarios, artísticos o científicos relevantes; la deducción por maternidad en el IRPF; la aplicación del régimen fiscal especial del IS previsto en la Ley 49/2002 para personas sin ánimo de lucro y confesiones religiosas; y las deducciones en el IS para protección del medio ambiente, fomento del empleo de discapacitados e inversiones en I+D+i.

I.6. PRINCIPALES MAGNITUDES DE LA FISCALIZACIÓN.

1.38. En el ejercicio 2015 el importe estimado en el PBF de los BFs relativos a los tributos estatales ascendió a un total de 40.719 millones de euros, de los cuales 20.783 millones de euros correspondían a tributos directos y 19.844 millones de euros a tributos indirectos. El resto, 92 millones de euros, eran beneficios en tasas estatales. El cuadro 1 recoge los datos del PBF del ejercicio y refleja su comparación con los datos de los PBFs de los ejercicios anterior y posterior al fiscalizado.

Cuadro 1: BFs estimados en los PBFs de 2014 a 2016

(Importes en millones de euros)			
TRIBUTO	2014	2015	2016
IRPF	15.513,65	15.216,62	8.309,34
IS	3.309,95	3.949,74	3.840,94
Otros	1.423,61	1.616,44	1.535,44
TOTAL IMPUESTOS DIRECTOS	20.247,21	20.782,80	13.685,72
IVA	16.628,32	18.383,92	19.241,27
Otros	1.410,85	1460,08	1.473,40
TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS	18.039,17	19.844,00	20.714,67
Tasas	73,77	92,32	98,09
TOTAL ESTIMADO BENEFICIOS FISCALES	38.360,15	40.719,12	34.498,48

Fuente: Memorias de Beneficios Fiscales, ejercicios 2014 a 2016.

1.39. Los datos anteriores ponen de manifiesto que el importe estimado de los BFs para 2015 (40.719 millones de euros), supuso un aumento absoluto de 2.359 millones de euros respecto a los estimados para el ejercicio anterior y un incremento relativo del 6% respecto al PBF precedente. El peso preponderante lo tenían en 2015 los BFs relativos a las tres principales figuras impositivas del sistema tributario español: IRPF, IS e IVA que representaban, en su conjunto, el 92% del total de los BFs estimados para el ejercicio 2015. Las distintas comprobaciones sobre las actuaciones de control de la Agencia que se reflejan en este Informe y la muestra de BFs analizada se refieren a estas tres figuras impositivas.

1.40. El volumen de BFs en el IRPF para el año 2015 (15.217 millones de euros) suponía el 37% del importe total del presupuesto. Respecto al año anterior experimentó una disminución absoluta de 297 millones de euros y relativa del 2%. Este moderado descenso se explica fundamentalmente por los descensos de los BFs derivados de la deducción por inversión en vivienda habitual y de la reducción por aportaciones a sistemas de previsión social. En el IS, el volumen de los BFs (3.950 millones de euros) representaba el 10% del total del PBF de 2015. Respecto a 2014 se produjo un incremento de 640 millones de euros (el 19%) como consecuencia, fundamentalmente, de los aumentos de los BFs derivados de la reducción del tipo de gravamen para entidades de nueva creación y la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. El volumen de BFs en el IVA (18.384 millones de euros) representaba el 45% del total del presupuesto y es consecuencia, fundamentalmente, de la consideración como BFs de los tipos reducidos de IVA. Respecto a 2014 dicha cantidad aumentó en 1.756 millones de euros (un 11%) aumentando tanto los importes derivados de los tipos reducidos del IVA como de las exenciones. El PBF de 2016 refleja respecto al de 2015 una disminución en términos absolutos de los BFs estimados de 6.221 millones de euros (el 15%), debida a la reforma tributaria aprobada a finales del ejercicio 2014 que se reflejó por primera vez en las previsiones del PBF de 2016.

1.41. Para valorar el impacto que los BFs estimados en el PBF suponen sobre el montante de los ingresos tributarios del Estado se han obtenido las cifras que reflejan la minoración de estos ingresos como consecuencia de los BFs que les afectan. Como las previsiones iniciales de ingresos de los PGE ya tienen en cuenta, entre otros factores, su minoración como consecuencia de los BFs, en este cálculo se ha utilizado el concepto de "ingreso tributario teórico", que refleja el volumen de derechos que se liquidarían en caso de no existir BF alguno. Estos ingresos tributarios teóricos se han calculado mediante la suma de las previsiones iniciales de ingresos tributarios y los BFs estimados en el PBF. A partir de estas dos magnitudes, el coeficiente que las relaciona supone una aproximación al porcentaje de los ingresos potenciales de un tributo que se dejan de ingresar como consecuencia de la existencia de los BFs cuya estimación se contiene en el PBF. En el cuadro 2 se refleja, para el ejercicio 2015, que los BFs estimados supusieron una pérdida de ingresos tributarios previstos del Estado del 26% en términos generales, siendo este porcentaje superior en el caso de los impuestos indirectos (31%) que en el de los directos (24%).

Cuadro 2: Pérdida estimada en 2015 de ingresos tributarios teóricos debida a los BFs

(Importes en millones de euros)

Concepto	Previsiones iniciales del presupuesto de Ingresos (1)	Beneficios fiscales- PBF (2)	Ingresos teóricos (3) = (1) + (2)	Beneficios fiscales / Ingresos teóricos %
I. IMPUESTOS DIRECTOS	67.444,00	20.782,80	88.226,80	23,56
IRPF	40.215,00	15.216,62	55.431,62	27,45
IS	23.577,00	3.949,74	27.526,74	14,35
Otros impuestos directos (Nota 1)	3.652,00	1.616,44	5.268,44	30,68
II. IMPUESTOS INDIRECTOS	44.156,00	19.844,00	64.000,00	31,01
IVA	32.529,00	18.383,92	50.912,92	36,11
Otros impuestos indirectos (Nota 2)	11.627,00	1.460,08	13.087,08	11,16
III. TASAS Y OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS (Nota 3)	2.235,67	92,32	2.327,99	3,97
TOTAL	113.835,67	40.719,12	154.554,79	26,35

Nota1: Comprende las previsiones de ingresos correspondientes a los impuestos sobre la producción y almacenamiento de energía eléctrica y combustible así como los restantes conceptos del Capítulo 1 del Presupuesto de ingresos del Estado, excepto las cuotas de derechos pasivos.

Nota 2: Incluye los restantes conceptos del Capítulo 2 del Presupuesto de ingresos del Estado.

Nota 3: Incluye los ingresos no financieros del Capítulo 3 del Presupuesto de ingresos del Estado correspondientes a tasas, recargos de apremio, intereses de demora, multas y sanciones.

Fuente: PGE 2015 y Memorias de Beneficios Fiscales, ejercicios 2014 a 2016.

1.42. La obligación legal de elaborar un PBF para cada ejercicio no se corresponde con la existencia de otra obligación análoga relativa a la aportación de información sobre su grado de ejecución. No se han elaborado ni publicado documentos formales que reflejen, a posteriori, el grado de cumplimiento de las estimaciones incorporadas en los PBFs, salvo las notas y documentación dispersa que se analizan en el epígrafe II.2 de este Informe. No existe, por ello, información adecuada que permita comparar los BFs reales y los ingresos tributarios recaudados en el ejercicio 2015, al no estar recogidos los BFs reales en un documento de ejecución. Por otra parte, como también se analiza en el epígrafe II.2, no todos los incentivos fiscales se consideran BFs a efectos del PBF y que no todos los BFs se cuantifican en los PBFs, lo que también imposibilita obtener la cifra real de los ingresos tributarios que se dejaron de recaudar por el Estado como consecuencia de los diversos BFs que se reconocieron en el citado ejercicio².

1.7. TRATAMIENTO DE LAS ALEGACIONES

1.43. De conformidad con lo previsto en el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los resultados de las actuaciones fiscalizadoras fueron puestos de manifiesto, para la formulación de alegaciones, al actual Presidente de la Agencia Tributaria y al que lo fue durante parte del periodo fiscalizado. También fueron puestos de manifiesto, para la misma finalidad, al actual Director General de Tributos y al que lo fue durante parte del periodo fiscalizado. Las alegaciones presentadas, recibidas dentro del plazo prorrogado, se adjuntan al presente Informe.

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

² La propia alegación efectuada por la AEAT pone de manifiesto la incertidumbre que existe en relación a los conceptos de incentivo fiscal y BF; la ausencia de concepto legal de ambas figuras reflejada en los puntos 2.1 a 2.5 del Informe es la causa de la inseguridad jurídica que preside la definición y, en su caso, la diferenciación de las figuras de incentivo fiscal y BF. Por lo que respecta a la cuantificación de los BF, en el punto 2.20 del Informe se aborda el tema detenidamente.

fiscalización es el expresado en el presente Informe, con independencia de las consideraciones que se han manifestado en las alegaciones

II. ANÁLISIS DE CUESTIONES PREVIAS SOBRE BENEFICIOS FISCALES

II.1. AUSENCIA DE UN CONCEPTO LEGAL DE BENEFICIO FISCAL

2.1. Lo primero que debe destacarse es la ausencia de un concepto legal de BF en nuestro ordenamiento jurídico. Esta circunstancia es especialmente relevante porque, al menos nominalmente, el término BF sí viene recogido en el texto constitucional. El artículo 134.2 de la CE establece que “Los PGE tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los BFs que afecten a los tributos del Estado”. En igual sentido se pronuncia el artículo 33.2.e) de la LGP.

2.2. El artículo 133.3 de la CE dispone que “todo BF que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”; reserva legal que se reitera en el art. 8 d) de la LGT, al señalar que “se regulara en todo caso por Ley: d) el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

2.3. En definitiva, de la regulación –constitucional y legal- citada solamente se desprende con claridad la reserva de ley a la que está sujeto el régimen de los BFs. Sin embargo, los conceptos de incentivo fiscal y de BF aunque la LGT alude a ellos en varios de sus artículos de forma indistinta y sinónima, no los define en ninguno de ellos. Por tanto, no existe una base legal de los citados conceptos en el ordenamiento jurídico español lo que, en opinión de este Tribunal, provoca un elevado grado de inseguridad jurídica.

2.4. Ante la ausencia de un concepto legal de BF, el Grupo de Trabajo ha fijado las condiciones para que un elemento del sistema tributario sea considerado como tal; no obstante, dicho Grupo de Trabajo se ve obligado anualmente, en el proceso para la delimitación de los BFs, a verificar si dichos elementos tributarios cumplen o no las condiciones establecidas. En la actualidad, forman parte del citado Grupo representantes de la AEAT, del Instituto de Estudios Fiscales, de la Dirección General de Presupuestos, del Instituto Nacional de Estadística, de la DGT y del Gabinete de la Secretaría de Estado de Hacienda. El Grupo de Trabajo es el encargado de la elaboración del PBF y de la MBF, bajo la dirección y coordinación de la DGT, que es la unidad que tiene atribuidas dichas competencias en la actualidad, en virtud de lo preceptuado en el Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, que establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (anterior Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, para el periodo fiscalizado).

2.5. El citado Grupo de Trabajo, que juega un papel esencial en el proceso de elaboración del PBF, ante la ausencia de un concepto legal de BF, utiliza un concepto de incentivo fiscal en sentido muy amplio para contraponerlo a la noción de BF, que tiene unas connotaciones más concretas y restrictivas. Así, se considera incentivo fiscal a cualquier elemento o parámetro tributario que suponga una merma de ingresos tributarios y que no sea fundamental para el funcionamiento del tributo al que pertenezca, esto es, difiera de la definición del hecho imponible, de la base imponible, del sujeto tributario o contribuyente, del devengo del impuesto, de la tarifa de gravamen básica o de un tipo general de gravamen, si lo hubiera, del sistema de gestión del impuesto, de la periodicidad de liquidación del tributo y del momento del devengo.

2.6. De este modo, cualquier componente del tributo constituye un incentivo fiscal siempre que se trate de una exención, de una reducción de los rendimientos, de la base imponible o de la base liquidable, de un tipo reducido de gravamen, de una bonificación o deducción de la cuota impositiva, o se trate de una devolución de la cuota distinta de la motivada por retenciones o pagos

a cuenta efectuados con anterioridad a la liquidación del tributo de que se trate, con independencia de la finalidad que persiga y de la amplitud del colectivo de contribuyentes o del sector económico al que se dirija³.

2.7. Por contraposición, dentro del seno del Grupo de Trabajo, como se afirma en la MBF para el ejercicio 2015, el concepto de BF es fruto de las deliberaciones surgidas en el proceso de elaboración de los distintos PBF y del estudio de la “doctrina en este campo”. En este ámbito, se considera que un determinado concepto o parámetro tributario origina un BF cuando presenta las siguientes características:

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la base estructural del impuesto, entendiendo por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.
- b) 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.
- c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- d) No presentarse ninguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.8. Este Tribunal considera criticable la ausencia de definición legal de un concepto sometido constitucionalmente a reserva de ley. Esta debilidad ha tenido trascendencia en el análisis de la integridad del PBF y en otros análisis que se contienen en este Informe. La ausencia de este concepto legal se ha suplido en la elaboración de los PBFs por los acuerdos del Grupo de Trabajo y son el fruto de las deliberaciones de ese grupo de funcionarios basadas en los criterios y el estudio de la doctrina existente sobre esta materia. Esta manera de concretar el concepto de BF pone de manifiesto una discrecionalidad excesiva del Grupo de Trabajo, que genera cierta inseguridad en relación a un concepto sometido constitucionalmente a una reserva de ley, y ha dado lugar a las debilidades que se ponen de manifiesto al analizar la integridad del PBF (epígrafe II.2.2 de este Informe).

II.2. EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES

2.9. En cumplimiento del mandato constitucional contenido en el antes citado artículo 134.2 CE y de acuerdo al artículo 33.2 de la LGP, dentro de los PGE se debe incluir un PBF, con el fin de cuantificar los BFs que afectan a los tributos estatales y reflejar, en cada ejercicio económico, la disminución de la capacidad recaudatoria del Estado como consecuencia de su existencia.

2.10. Desde el año 1996 se estableció la obligación de incorporar al Informe Económico y Financiero que acompaña al Proyecto de PGE una Memoria explicativa de la cuantificación de los BFs que afectan a los tributos estatales, de acuerdo con lo dispuesto en la DA vigésimo cuarta de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de PGE para 1995 y con lo establecido en el artículo 37.2. i) de la LGP. La citada normativa no estableció el contenido concreto de esta Memoria, por lo que este

³ Las alegaciones formuladas por la AEAT no desvirtúan ni mejoran la redacción de los puntos 2.5 y 2.6 de este Informe.

contenido se ha ido definiendo en el transcurso de los años sucesivos a través de la elaboración del correspondiente PBF de cada ejercicio.

2.11. La elaboración del PBF y de la MBF no corresponde a la AEAT, sino a la DGT de acuerdo, en la actualidad, con el Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Por eso, en el desarrollo de los trabajos de esta fiscalización se solicitó información y documentación a esta Dirección General.

2.12. Con objeto de dar cumplimiento a las citadas disposiciones legales se creó un Grupo de Trabajo en el mes de julio de 1995, por iniciativa de la DGT y del Secretario de Estado de Hacienda, adscribiéndose a la Comisión de Ingresos para la elaboración de los PGE, sin que se aprobase en su momento, ni exista en la actualidad, normativa que regule su constitución ni el funcionamiento interno del mismo. Para la elaboración del PBF y de la MBF de cada ejercicio el Grupo de Trabajo celebra varias reuniones a lo largo del año en las que se adoptan las decisiones que sean necesarias y se discuten las cifras definitivas del PBF (que se aprobarán, en su caso, por el Secretario de Estado de Hacienda) y el contenido de la MBF. En el seno de este Grupo de Trabajo se producen las deliberaciones, entre los distintos órganos que lo integran, sobre el listado de incentivos fiscales que pueden ser considerados BFs, los BFs que son cuantificados y los que no lo son, así como la forma más conveniente de estimar los primeros a efectos de la elaboración del PBF.

2.13. La AEAT participa en el citado Grupo de Trabajo a través del Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos de la Agencia (SETE), que se configura como un órgano central con rango de dirección adjunta dentro de la estructura de la Agencia, y cuya participación se concreta, básicamente, en las siguientes tareas: a) participación en las deliberaciones del Grupo de Trabajo relativas al conjunto de normas fiscales que pueden ser consideradas o no BF, así como la forma más conveniente de estimar dichos BFs; b) estimación de una parte o de la totalidad de los beneficios estatales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR), Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y en los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; y c) en la aportación de información adicional relativa a distintos aspectos, principalmente, información complementaria que se necesita para la estimación de algunos BFs.

2.14. La cuantificación del importe de los BFs que se refleja en el PBF se realiza bajo el método de la “pérdida de ingresos”, definido como el importe en el cual el ingreso fiscal del Estado se reduce a causa de la existencia de una disposición particular que establece el BF de que se trate.

2.15. La imputación temporal del gasto fiscal se realiza atendiendo al criterio de caja, considerándose que es en el momento de la recaudación cuando se materializa la pérdida de recursos potenciales. Esto significa que en los tributos de naturaleza directa que se declaran anualmente, tal es el caso por ejemplo del IRPF o el IS, haya un desfase entre la referencia temporal del PBF y el ejercicio de devengo de dichos impuestos. Por otro lado, el PBF refleja los BFs computables para el Estado de forma neta, descontando las partes atribuibles a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales.

2.16. El proceso de elaboración del citado presupuesto se inicia durante el primer trimestre del año anterior a aquel al que se refiere, ya que el Gobierno debe presentar el Proyecto de Ley de PGE ante el Congreso de los Diputados al menos tres meses antes de la expiración de los presupuestos del año precedente (artículo 134.3 de la CE). Para la elaboración del PBF y la redacción de la MBF se llevan a cabo diversos trabajos que pueden dividirse en cuatro etapas:

a) Trabajos preliminares, que básicamente supone la planificación de las tareas, la recopilación de la normativa tributaria durante el último año que pudiera afectar al PBF, el estudio de nuevos incentivos fiscales aprobados para su calificación o no como BF y la edición de una versión actualizada de la lista de incentivos fiscales existentes y elaboración del inventario de BFs.

b) Estimación de los BFs, que implica principalmente la elaboración de notas y documentos explicativos de las estimaciones que se integran en el PBF.

c) Presentación de resultados, deliberación, revisión, si fuera el caso, y propuesta por el Grupo de Trabajo de las estimaciones del PBF del año, así como redacción de la MBF.

d) Labores complementarias, como la elaboración de las actas de cada una de las reuniones y de una Memoria Interna del Grupo de Trabajo correspondiente a cada PBF.

2.17. Para la elaboración del PBF de 2015, correspondiente al periodo fiscalizado, se tuvo en cuenta el inventario provisional de BFs vigentes a 20 de marzo de 2014. Este inventario contenía el conjunto de incentivos fiscales del sistema tributario español que, desde el punto de vista del Grupo de Trabajo, tenían la consideración de BF para el PBF 2015.

2.18. Como ya se ha mencionado anteriormente, debido a la ausencia de una definición legal del concepto de BF y a la complejidad que implica determinar si un incentivo fiscal cumple las características fijadas por el Grupo de Trabajo para su consideración como BF, dentro de este inventario se mostraban algunos incentivos fiscales que habían sido considerados como BF para la elaboración del PBF 2015 pero para los que no existía unanimidad en el seno del Grupo de Trabajo, destacando por su cuantía el relativo a la tributación conjunta en el ámbito del IRPF.

2.19. Otro aspecto importante a señalar en el proceso de elaboración del PBF, es el referente a la cuantificación de los BFs y las metodologías de estimación. En este sentido, hay que destacar que el PBF sólo integra al conjunto de BFs que han sido objeto de cuantificación, mientras que el inventario de BFs, punto de partida de la elaboración del PBF, muestra todos los BFs, hubieran sido cuantificados o no por el Grupo de Trabajo a la fecha de su actualización. Por lo tanto, existen BFs cuantificados que se estiman en los PBFs; y otros BFs no cuantificados que solo se recogen en el inventario correspondiente.

2.20. Así, dentro del seno del Grupo de Trabajo se establece que la cuantificación o no de un BF depende, básicamente, de los siguientes factores: a) la existencia de una fuente fiable de información fiscal, económica o demográfica sobre la que sustentar los cálculos; b) el desarrollo de una metodología para la estimación de los importes y la aprobación de ésta por el Grupo de Trabajo; y c) que el resultado estimado sea de magnitud apreciable (al menos de 5.000 euros).

II.2.1. Integridad del PBF

2.21. Las cuestiones teóricas señaladas hasta aquí obligan a este Tribunal a poner de manifiesto una primera consideración sobre el análisis de la integridad del PBF. La finalidad de los PBFs que se puede desprender del artículo 134.2 de la CE es la de reflejar, dentro de los PGE, la disminución de la capacidad recaudatoria del Estado como consecuencia de la existencia de BFs sobre tributos estatales. Sin embargo, ya queda claro que no todos los incentivos fiscales se consideran BFs, y que no todos los BFs se cuantifican en los PBFs; por lo que estos presupuestos, no consiguen reflejar la disminución de la capacidad recaudatoria del Estado como consecuencia de la existencia de BFs.

2.22. Para la valoración de la integridad del PBF 2015 este Tribunal ha analizado el conjunto de incentivos fiscales por tributos aplicables al citado presupuesto para después determinar cuáles de estos incentivos fiscales habían sido considerados como BF en el citado presupuesto y cuantos habían sido cuantificados en el mismo. En el cuadro 3 se puede apreciar el número de incentivos fiscales por tributos aplicables al PBF 2015, diferenciando cuántos fueron considerados como BF y cuántos cuantificados en el citado presupuesto.

Cuadro 3: Incentivos y BFs del sistema tributario estatal español aplicables al PBF de 2015

Tributo	Número incentivos fiscales	Número beneficios fiscales	Número beneficios fiscales cuantificados	Número beneficios fiscales no cuantificados	Importe beneficios fiscales en millones de euros
IRPF	152	114	68	46	15.216,62
IVA	144	64	64	0	18.383,92
IS	125	76	51	25	3.949,74
OTROS TRIBUTOS	210	99	36	63	3.168,84
TOTAL	631	353	219	134	40.719,12

Fuente: Elaboración propia TCu.

2.23. El número de incentivos fiscales del sistema tributario estatal español aplicables en el ejercicio fiscalizado ascendía a un total de 631, de los cuales 353 (el 56%) eran considerados BFs. Respecto a estos 353 BFs, 219 de ellos fueron cuantificados en el PBF 2015 (el 62%), siendo el resto no cuantificados por diversos motivos, entre los que se pueden citar los siguientes: su importe era mínimo y la estimación solo podía ser muy deficiente; el coste de hacerlo era muy elevado; el método de estimación que se utilizaba no lo permitía o no se disponía de la información necesaria.

2.24. En el periodo fiscalizado, el 44% de los incentivos fiscales en tributos estatales no se consideraron BF. Además, el 38% de los BFs incorporados al PBF de 2015 (134) no se consideraron cuantificables y no se cuantificaron. Este Tribunal considera que los datos anteriores ponen de manifiesto debilidades en la integridad del PBF para reflejar la disminución de los ingresos tributarios del Estado a que se refiere el artículo 134.2 de la CE.

2.25. Atendiendo al importe de los BFs en valores absolutos, en el PBF 2015 destacan los BFs asociados al IRPF, el IS y el IVA. En los Anexos I, II y III respectivamente se muestra con mayor detalle el conjunto de incentivos fiscales de cada una de estas figuras tributarias aplicables al PBF de 2015, con indicación de su referencia legal en el momento de su elaboración, su consideración o no como BF y su importe en el citado presupuesto.

2.26. Este Tribunal también ha valorado la integridad del PBF 2015 desde el punto de vista de la naturaleza de cada incentivo fiscal. El cuadro 4 refleja que de los 631 incentivos fiscales que afectaban al PBF 2015, 329 (el 54%) eran exenciones; en segundo y tercer lugar estaban las correcciones al resultado contable, propias del IS, 80, y los tipos reducidos, 71, que representaban un 13% y un 11% respectivamente. En el caso de las exenciones, más de la mitad no se consideraron BF y casi la mitad de ellas no se cuantificaron en el PBF. Cifras muy similares ofrecen los datos sobre las correcciones al resultado contable. Los mejores datos para la valoración de la integridad del PBF los ofrecen las bonificaciones y los tipos reducidos, ya que casi todos los incentivos se consideraron BFs y se cuantificaron en el presupuesto.

Cuadro 4: Naturaleza de incentivos y BFs del sistema tributario estatal Español, aplicables al PBF 2015

Tipo de incentivo fiscal	Número incentivos fiscales	Número beneficios fiscales	Número de beneficios fiscales cuantificados	Número de beneficios fiscales no cuantificados	Importe beneficios fiscales en millones de euros
Exenciones	329	150	76	74	11.275,37
Correcciones al resultado contable	80	40	18	22	250,60
Tipos reducidos	71	63	54	9	12.850,37
Reducciones	52	36	17	19	10.502,92
Deducciones en la cuota íntegra	44	37	36	1	3.972,09
Otros (Nota 1)	21	8	2	6	135,41
Bonificaciones	13	12	11	1	317,35
Regímenes especiales	12	2	0	2	0,00
Deducciones en la cuota líquida	6	2	2	0	590,64
Devoluciones	2	2	2	0	94,80
Deducciones en la cuota diferencial (Nota 2)	1	1	1	0	729,57
TOTAL	631	353	219	134	40.719,12

Nota 1: Incluye principalmente, minoraciones en la cuota íntegra, el mínimo personal y familiar, las especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos e incentivos fiscales a entidades con establecimiento permanente.

Nota 2: Deducción por maternidad.

Fuente: Elaboración propia

2.27. Las debilidades señaladas sobre la integridad del PBF se ponen también de manifiesto en los análisis de la muestra de BFs que se contienen en el apartado IV de este Informe. En el subapartado IV.3 se analiza cómo la exención en el IS de parte de las rentas de las entidades sin ánimo de lucro y entidades religiosas en el PBF de 2015 no fue cuantificado y, por lo tanto, no existe estimación de su importe. Como se señala en estos puntos del Informe, la Ley 49/2002 establece la obligación de estas entidades de declarar en el IS la totalidad de sus rentas, tanto exentas como no exentas, lo que en opinión de este Tribunal proporciona una información que permitiría efectuar una estimación aplicando los métodos de cálculo más apropiados. Las propias actas de las sesiones del Grupo de Trabajo encargado de la elaboración de los PBFs contienen discusiones sobre la necesidad de cuantificar este BF. En cualquier caso, constituye un ejemplo de las deficiencias en la integridad del PBF de 2015 el hecho de que no incluya la disminución de la capacidad recaudatoria del Estado derivada de la exención de las rentas en este régimen especial.

2.28. En el PBF de 2015 algunos BFs cuantificados en el mismo se expresaron de forma agregada con las estimaciones de otros conceptos. Esta circunstancia dificulta la claridad del PBF si se quiere consultar la cuantía de la estimación de cada uno de los BFs incorporados al mismo. El análisis de la muestra de BFs que se contiene en este Informe también pone de manifiesto esta circunstancia. En el subapartado IV.3. ya señalado se analiza el BF consistente en la aplicación de un tipo reducido en el IS (el 10%) al que quedan sometidas las rentas no exentas de las entidades religiosas y sin fines lucrativos reguladas por la Ley 49/2002. Este BF se estimó en el PBF de 2015 de forma agregada con otros BFs derivados de la aplicación de otros tipos reducidos de gravamen en el IS, por lo que no existía una información concreta sobre su cuantificación. La DGT justificó que algunas estimaciones de BFs se ofreciesen de forma agregada con las de otros BFs, por el hecho de no poder diferenciarse en la fuente de información o por cuestiones meramente técnicas. Sin embargo, este Tribunal sí calculó la estimación y los datos de este BF concreto, como se señala en el subapartado IV.3.

2.29. Las metodologías que se utilizan en cada caso por el Grupo de Trabajo para la cuantificación de los BFs en los PBFs dependen del tributo y del BF concreto que se estima. Estos métodos comprenden, desde simples estimaciones sobre la base directa de diversa información estadística de naturaleza tributaria o económica, hasta complejos sistemas de microsimulación. Mediante

estos procedimientos 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; y también, las diferencias que se obtienen en las cuotas impositivas al efectuar una doble microsimulación, con y sin BFs.

2.30. La cuantificación de cada BF que se incorpora al presupuesto requiere, como regla general, una comparación de la cuota estimada del tributo resultante después de aplicar los BFs correspondientes con la cuota que se calcularía bajo la hipótesis de ausencia de tales BFs, obteniéndose por diferencia el importe estimado del BF, en términos de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública.

2.31. Las metodologías utilizadas para la cuantificación de los BFs tampoco están exentas de dificultades. Entre las detectadas en esta fiscalización destacan la necesidad de modificar las metodologías de estimación de los BFs en el caso de determinadas exenciones del IRPF y en el IVA. Por ejemplo, en cuanto a la metodología utilizada para la cuantificación de la tributación conjunta en el IRPF, que se analizó en el Informe anterior sobre BFS aprobado por el Pleno de este Tribunal el 19 de julio de 2007, la técnica empleada consistía en un método de microsimulación sobre la base de datos individualizados de las declaraciones anuales que estaban disponibles en cada momento; resultando los BFs de la comparación entre los resultados observados de la liquidación del impuesto, medidos a través de sus cuotas líquidas, para el colectivo de declarantes en tributación conjunta, y las cantidades hipotéticas que resultarían en caso de que se utilizara la tributación individual, todo ello tras efectuar un determinado reparto de cada una de las clases de rentas entre las personas que componen la unidad familiar.

2.32. Este procedimiento de cálculo presentaba deficiencias ya que requería la introducción de diversas hipótesis restrictivas, escasamente realistas y con poco fundamento, para el reparto subjetivo de las rentas entre los miembros de las unidades familiares. El procedimiento empleado en la actualidad y durante el periodo fiscalizado ya consiste en una microsimulación general, mediante la cual se estima el BF correspondiente a la reducción de la base imponible del IRPF por tributación conjunta, sin que sea necesario proceder al reparto de las rentas entre los miembros de la unidad familiar.

2.33. Con respecto al sistema empleado para la estimación de los BFs derivados de determinadas rentas exentas en el IRPF (en concreto las reguladas en el artículo 7 de la LIRPF), del análisis de las actas del Grupo de Trabajo se observa que en el seno del propio grupo se establece que el método utilizado desde el PBF 2004 presenta deficiencias, reconociéndose que el método que se lleva aplicando ha quedado obsoleto y no refleja correctamente los BFs que se derivan de las aludidas rentas exentas, lo que no garantiza la fiabilidad de los datos; incluso se ha llegado a plantear en el seno del Grupo de Trabajo la necesidad de cambiar el método para ganar en fiabilidad, utilizando para ello la información fiscal más reciente disponible (datos del modelo 190).

2.34. Por lo que se refiere al IVA, la estimación de los BFs imputables a dicho impuesto se basa en los datos macroeconómicos de la Contabilidad Nacional de España, en el cálculo de un tipo medio ponderado, y en la determinación de una base imponible implícita asociada a la recaudación prevista. Sin embargo, dentro del seno del Grupo de Trabajo se pone de manifiesto que lo presupuestado en estos BFs presenta deficiencias, ya que en algunos momentos las variaciones anuales en los resultados no son coherentes ni con la evolución del consumo ni con los cambios normativos. En las actas del Grupo de Trabajo se muestra la necesidad de abordar este tema y cambiar el método que se utiliza; en el proceso de fiscalización se ha comprobado que este método ha sido objeto de modificación por uno nuevo que combina las fuentes de información fiscal y macroeconómica de la que se dispone, aplicándose por primera vez en el PBF 2017, lo que ha permitido, principalmente, una estimación más realista de los BFs asociados a los tipos reducidos de gravamen.

2.35. Los análisis de la muestra de BFs que se contienen en el apartado IV de este Informe reflejan desviaciones relevantes entre las cantidades estimadas y las cifras obtenidas por este Tribunal de

las consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia mediante la agregación de los datos de las declaraciones individuales de los contribuyentes (subapartados IV.1. a IV.6.). La existencia de estas desviaciones, agravada por la falta de control e información sobre el cumplimiento del presupuesto que se analiza en el epígrafe siguiente de este Informe, ponen de manifiesto otra debilidad de la integridad del PBF para informar realmente de la disminución de los ingresos tributarios del Estado. Ni se cuantifican todos los BFs ni se comprueba la fiabilidad de las estimaciones presupuestadas.

II.2.2. Control del cumplimiento del PBF

2.36. No se han elaborado ni publicado documentos formales que reflejen, a posteriori, el grado de cumplimiento de las estimaciones incorporadas en los PBFs. Salvo la documentación dispersa a la que se refiere el punto 2.39 y otra elaborada para esta fiscalización (punto 2.40), junto con algunas notas elaboradas en el seno del Grupo de Trabajo para la elaboración de los PBFs, a las que se refieren los puntos siguientes, este Tribunal no ha obtenido documentación sobre el grado de cumplimiento de estos presupuestos que permita el seguimiento del grado de ejecución de los mismos.

2.37. La ausencia de un seguimiento documentado sobre el grado de cumplimiento del PBF impide conocer cada año las desviaciones entre las cantidades presupuestadas y las reales. Esta carencia también impide evaluar la calidad de las estimaciones realizadas en los PBFs y dificulta la detección de posibles deficiencias en los métodos empleados para el cálculo de las estimaciones. Aunque se han podido consultar cálculos concretos del Grupo de Trabajo sobre los BFs reales asociados a algunos de los conceptos presupuestados (a los que se hace referencia en el punto 2.39) no se está haciendo un seguimiento documentado del grado de cumplimiento de los PBFs ni se realizan trabajos o estudios sistemáticos sobre esta cuestión para comprobar o corregir las previsiones de los mismos.

2.38. El PBF tiene la finalidad que se puede deducir del artículo 134.2 de la CE de reflejar, dentro de los PGE, la disminución de la capacidad recaudatoria del Estado como consecuencia de la existencia de BFs. Este Tribunal considera que la ausencia de un seguimiento adecuado del grado de cumplimiento de las estimaciones incorporadas a los PBFs impide conocer si estos presupuestos cumplen su finalidad de informar realmente sobre la disminución de los ingresos tributarios del Estado por la existencia de los BFs. La necesidad de este seguimiento se acentúa con los datos concretos obtenidos en esta fiscalización, ya que las estimaciones de los BFs analizados se han alejado de los datos reales obtenidos por este Tribunal de las consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia mediante la agregación de los datos de las declaraciones de los contribuyentes (subapartados IV.1. a IV.6.).

2.39. Aunque no se han obtenido documentos formales de seguimiento de la ejecución de los PBFs, como se ha mencionado anteriormente, este Tribunal ha comprobado que en el seno del Grupo de Trabajo se han realizado, en los últimos ejercicios, cálculos sobre los BFs reales asociados a algunos de los conceptos que se cuantificaron. Esta información se encontró disponible de forma dispersa en diferentes notas sin que existiese un documento formal que presente esta información de forma agregada con la estructura del PBF.

2.40. En relación con el periodo fiscalizado y a petición de este Tribunal, la DGT ha facilitado un documento agregado para analizar el grado de cumplimiento del PBF de 2015 (Anexo IV). Este documento muestra las desviaciones entre los datos estimados en ese PBF y la cuantía de los BFs que la DGT consideró como reales (en términos absolutos ascendieron a 609 millones de euros, destacando las desviaciones relativas en el IRNR, el IS y las tasas). También incluye un análisis de los principales factores que explican estas desviaciones: la evolución demográfica y económica, los cambios normativos, la falta de datos tributarios sobre los nuevos BFs en el momento de elaborar el PBF, los inflatores utilizados, la metodología empleada, la falta de correspondencia entre los

datos extrafiscales utilizados en el PBF y la información tributaria empleada para la estimación de los BFR, algunos errores de interpretación sobre los componentes de los BF y sobre la incidencia de la cesión parcial a la Administraciones Territoriales (AATT) y, por último, la sustitución de algunas previsiones iniciales por cifras obtenidas por procedimientos alternativos para el PBF 2015 que se introdujeron para evitar que las cifras de ese variaran de forma excesiva respecto al presupuesto del año anterior.

2.41. Sin embargo, no se realizan de manera anual y sistemática estudios sobre los factores que influyen en las desviaciones que permitan analizar la calidad de las estimaciones realizadas, ni se publican los resultados con las cifras revisadas a posteriori. Además, sólo en determinados conceptos y para algunos impuestos los importes son verdaderamente reales; en la mayoría de los casos los datos se obtuvieron también mediante estimaciones aunque fuera con datos observados. Las cifras ofrecidas también se desvían de manera relevante de las obtenidas por este Tribunal de las consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia mediante la agregación de los datos de las declaraciones de los contribuyentes sobre los BFs de la muestra analizada en este Informe (subapartados IV.1 a IV.6)⁴.

II.3. LOS SISTEMAS DE EVALUACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

2.42. El establecimiento de BFs en el ordenamiento tributario tiene como objetivo facilitar el logro de determinadas políticas fiscales, económicas o sociales. De este modo, los poderes públicos pueden introducir determinados parámetros impositivos y establecer incentivos en la estructura básica vigente de los tributos (a los que, en ocasiones, se denomina BFs) como medida de fomento para aplicar recursos públicos a esos objetivos a través del sistema fiscal. Mediante los BFs se favorece fiscalmente a determinadas actividades, sectores o colectivos concretos de la población para producir los efectos económicos pretendidos con su establecimiento.

2.43. Por lo tanto, el establecimiento de BFs tiene como finalidad llevar a cabo un gasto público, aunque no de forma directa sino a través de medidas fiscales, lo que se conoce en la doctrina hacendística como gasto fiscal. Los poderes públicos pueden utilizar básicamente dos modalidades de gasto para lograr esos objetivos de política económica o social previamente establecidos: el gasto directo, en el que la aplicación de recursos se produce a través del desembolso efectivo de los mismos (como es el caso de las subvenciones); o el gasto fiscal, del que se trata en este Informe, y que se articula mediante la concesión de un BF.

2.44. Este Tribunal ha analizado la disponibilidad de información y de estudios en relación con la delimitación de los objetivos que se pretendían alcanzar con el establecimiento de los distintos BFs; con el análisis del cumplimiento de los objetivos de política económica o social que se pretendían con su implantación; así como en relación con datos que permitieran saber si las actuaciones públicas de gasto a través de los BFs eran la forma más eficiente de conseguir los objetivos de política social o económica que se persiguen. La información y documentación obtenida pone de manifiesto avances, en los últimos años, en las metodologías aplicadas para las estimaciones de los BFs; pero no pone de manifiesto avances en la labor de cuantificar el gasto público fiscal que efectivamente se realiza respecto a cada política presupuestaria concreta y, menos aún, en relación con la valoración del cumplimiento de los objetivos de política económica o social para los que se implantaron los BFs y con la comparación entre instrumentos alternativos para alcanzar los objetivos propuestos por los poderes públicos.

⁴ La DGT señala en sus alegaciones que no estima adecuada la comparación entre las estimaciones de BFs incorporadas al PBF y las cifras obtenidas de las bases de datos de la Agencia mediante la agregación de los importes de esos BFs aplicados por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias (por no ser magnitudes homogéneas). Sin embargo, este Tribunal sí considera relevante esta comparación y únicamente la realiza como un indicador de la fiabilidad de las estimaciones.

2.45. La ausencia de sistemas de evaluación de los aspectos señalados en el punto anterior impide los análisis de eficiencia de las actuaciones realizadas a través de los BFs. En este sentido, también es digno de ser destacado que la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (disuelta por Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, pasando sus funciones a ser asumidas por la Secretaría de Estado de Función Pública, a través del Instituto para la Evaluación de Políticas Públicas y de la Dirección General de Gobernanza Pública) tampoco ha realizado trabajos sobre las materias antes mencionadas o, al menos, no han llegado a poder de la AEAT ni la DGT, ni se han publicado ni han sido accesibles para este Tribunal.

2.46. La Agencia realiza en ocasiones, a solicitud de distintos órganos del actual Ministerio de Hacienda y Función Pública, análisis previos relativos al impacto recaudatorio que pudiera tener el establecimiento de BFs. El estudio realizado por el Tribunal de los efectuados por la Agencia con motivo de las últimas reformas tributarias ha podido constatar que el proceso de creación de nuevos BFs no se encuentra precedido siempre, de manera sistemática, de la realización de estudios sobre los objetivos concretos de política económica y social que se espera lograr con su aplicación. Por lo tanto, ni el propio legislador establece en todos los casos los objetivos de política económica y social que se persiguen al implantar un BF. Hay casos en los que se establecen estos objetivos pero no se señalan indicadores para evaluar el grado de cumplimiento de los mismos a través de los BFs. Con carácter general, no se establece una duración temporal de los BFs ni un periodo para la consecución de los objetivos que persiguen. En definitiva, sin perjuicio de la elaboración de estudios de impacto presupuestario, se puede afirmar que las decisiones relativas a la creación, mantenimiento y supresión de los BFs no van precedidas de estudios ex ante ni ex post sobre los objetivos y efectos de los mismos.

2.47. La MBF del ejercicio 2015 recoge información sobre la distribución de los BFs contenidos en el PBF de 2015 entre las políticas de gasto contempladas en los PGE. En este sentido, conviene destacar que la asignación de los distintos BFs a una u otra política de gasto no resulta siempre clara, debido a la existencia de BFs que persiguen simultáneamente varios fines, teniendo impacto en más de una única política de gasto. En estos casos la propia memoria indica que la asignación se produce en la política de gasto preponderante numéricamente o se asigna a una general denominada “otras actuaciones de carácter económico”.

2.48. En el cuadro 5 se recoge la distribución por políticas de gasto del PBF correspondiente al ejercicio 2015, que proporciona información sobre las principales políticas de gasto que se persiguen con la fijación de los BFs vigentes. Destaca la prevalencia de los BFs encuadrados en las políticas destinadas a fomento del empleo, comercio turismo y PYME; agricultura, pesca y alimentación; servicios sociales y promoción social, acceso a la vivienda y fomento de la edificación; sanidad y otras actuaciones de carácter económico cuyo contenido es heterogéneo que, en conjunto, absorbían el 82% del total de BFs en 2015.

2.49. En el extremo opuesto se encontraban las políticas destinadas a infraestructuras, servicios de carácter general, seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias, industria y energía, desempleo y política exterior, cada una de las cuales no llegaban a aportar ni el 1% del total y en conjunto representaban sólo el 2% del total del PBF. La comparación con la estructura de los BFs por políticas de gastos que se obtuvo para 2014, refleja escasos cambios significativos; en general el peso relativo del conjunto de políticas de gasto se ha mantenido estable, no obstante, se pueden destacar unos incrementos de 13, 9 y 8 décimas porcentuales en los pesos relativos de las políticas destinadas al fomento del empleo, la investigación, desarrollo e innovación y agricultura, pesca y alimentación respectivamente. En el extremo opuesto estarían las políticas destinadas al acceso a la vivienda y fomento de la edificación y servicios sociales y promoción social con unas disminuciones de 9 y 7 décimas porcentuales, respectivamente.

Cuadro 5: Distribución de los BFs por políticas de gasto

Política de gasto	Importe (millones de euros)	%
1. Fomento del empleo	7.541,62	18,51
2. Otras actuaciones de carácter económico	6.473,86	15,90
3. Comercio, turismo y PYME	5.410,04	13,29
4. Agricultura, pesca y alimentación	4.364,90	10,72
5. Servicios sociales y promoción social	3.377,97	8,30
6. Acceso a la vivienda y fomento de la edificación	3.334,20	8,19
7. Sanidad	2.753,73	6,76
8. Deuda Pública	1.606,32	3,94
9. Pensiones	1.541,54	3,79
10. Educación	1.039,36	2,55
11. Subvenciones al transporte	1.016,95	2,50
12. Cultura	807,39	1,98
13. Investigación, desarrollo e innovación	640,79	1,57
14. Infraestructuras	341,67	0,84
15. Servicios de carácter general	305,80	0,75
16. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias	92,32	0,23
17. Industria y energía	44,30	0,11
18. Desempleo	14,93	0,04
19. Política exterior	11,43	0,03
TOTAL	40.719,12	100,00

Fuente: PGE 2015 y MBF, ejercicio 2015.

II.4. LOS TIPOS EFECTIVOS DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS ESTATALES

2.50. La AEAT, anualmente, publica un Informe de Recaudación Tributaria con el objetivo de ofrecer información sobre el nivel y la evolución de los ingresos tributarios que gestiona (tanto por cuenta del Estado, como de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en territorio de régimen fiscal común). En este Informe no sólo se analizan los ingresos tributarios en términos de caja, sino que también se vinculan estos ingresos con los impuestos devengados obtenidos por agregación de las declaraciones de los contribuyentes; así como con el importe de las bases imponibles que declaran. La relación entre estas distintas magnitudes de recaudación tributaria permite a estos Informes ofrecer información sobre los tipos efectivos de las principales figuras impositivas (IRPF, el IS e IVA).

2.51. Los tipos efectivos publicados anualmente por la Agencia en los Informes de Recaudación Tributaria parten de agregados amplios que se comparan con los ingresos obtenidos. En el IRPF se ofrecen tipos efectivos calculados sobre las rentas brutas de los hogares. En el IS, calculados sobre los resultados contables positivos y también sobre las bases imponibles del impuesto; distinguiendo según los sujetos pasivos formen grupo o no. En el IVA los tipos efectivos se calculan sobre el gasto sujeto a tributación⁵. Esta forma de calcular los tipos efectivos permite seguir la

⁵ La DGT señala en sus alegaciones que se especifique las definiciones de los conceptos utilizados en el análisis. Este Tribunal no lo considera necesario (son conceptos definidos en los Informes anuales de Recaudación Tributaria que publica la AEAT). A modo de ejemplo, en el IRPF, *rentas brutas de los hogares: Rentas del trabajo + Rentas del capital (mobiliario, inmuebles arrendados y ganancias patrimoniales) + rentas de la empresa y otras, sin tener en cuenta ningún tipo de minoración de renta*; en el IS *“resultado contable: Medida de la modificación que ha experimentado el neto patrimonial de una empresa en un período de tiempo como consecuencia de su actividad. Es decir, es la corriente de renta (positiva o negativa) generada por el uso de la riqueza (patrimonio) en un ejercicio. Para el cálculo se toman RC>0 y base imponible como concepto de resultado contable a efectos fiscales”*; y en el IVA *“gasto final sujeto en el IVA: Compuesto por Gasto en bienes y servicios de los hogares + Gasto de las AA.PP (corriente y capital) + Gasto en compra de*

evolución de la carga tributaria de los distintos impuestos con independencia de las legislaciones fiscales y de las modificaciones normativas que afecten a la base imponible de cada figura tributaria, permitiendo de esta manera la comparación de los datos con los equivalentes de otros países. El análisis de los Informes anuales de Recaudación Tributaria permite obtener la evolución de los tipos efectivos⁶ de las principales figuras impositivas (IRPF, el IS e IVA), que se refleja en el cuadro 6.

Cuadro 6: Evolución de los tipos efectivos de los principales impuestos estatales (%)

Impuesto	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (p)
IRPF (renta bruta hogares)	11,7	11,9	12,5	12,8	13,0	12,1
IS no grupo s/BI	21,9	21,0	21,6	21,8	22,3	24,2
IS no grupo s/RC>0	15,4	15,8	16,0	15,0	13,8	12,2
IS grupo s/BI	16,4	17,5	18,1	16,2	19,3	19,8
IS grupo s/RC>0	5,0	3,8	5,3	6,3	7,1	7,3
IS BI consolidada s/BI	19,9	20,1	20,5	19,6	21,1	22,5
IS BI consolidada s/RC>0	9,4	9,1	10,2	10,4	10,3	10,0
IVA	12,1	12,7	13,4	15,5	15,4	15,5

(p): provisional

Fuente Informe Anual de Recaudación Tributaria - AEAT, ejercicios 2011-2016

2.52. En esta fiscalización se han analizado las actuaciones de control de los BFs y sus efectos. Como ya se ha señalado, el primero de estos efectos es provocar una disminución de los ingresos tributarios del Estado que se debe cuantificar, por mandato constitucional, en los PBFs. Este Tribunal ha calculado el efecto sobre los tipos efectivos de los distintos tributos que ha tenido esta reducción en los ingresos tributarios por la existencia de los BFs en la campaña fiscalizada, considerando para ello los BFs consignados en el PBF de 2015, los datos del Informe de Recaudación Tributaria de 2016 y los datos estimados del citado PBF. Para realizar este cálculo se han comparado los tipos efectivos correspondientes al ejercicio fiscalizado sin el efecto de los BFs estimados en el PBF 2015, con los tipos efectivos definitivos publicados en el Informe Anual de Recaudación Tributaria que ya tienen en cuenta todos los factores que influyen en la recaudación (incluyendo los BFs). De este modo se pueden ofrecer unas estimaciones sobre el efecto concreto que tuvieron los BFs presupuestados en los tipos efectivos de los distintos tributos.

2.53. En el IRPF el tipo efectivo del impuesto, sin incluir los efectos provocados por los BFs estimados en el PBF de 2015, ascendió al 17%. El tipo efectivo de este impuesto publicado en el Informe Anual de Recaudación Tributaria, teniendo en cuenta todos los factores considerados para su cálculo, entre los que se encuentran los BFs estimados para este impuesto, fue del 13% (tipo efectivo de los impuestos de 2014, declarados en 2015). Por lo tanto, se puede concluir que la existencia de los BFs estimados en el PBF de 2015 produjo una reducción del tipo efectivo de este impuesto en un 4%⁷.

2.54. En el IS el análisis se ha efectuado, como en el resto de los apartados de este Informe, abarcando los dos posibles modelos de tributación: a) el Modelo 200 de aplicación con carácter

vivienda de los hogares, en todos los casos sujetos a IVA.

⁶ La DGT señala en sus alegaciones que los tipos efectivos difieren de los que se recogen en otras publicaciones periódicas del Ministerio de Hacienda y Función Pública. No obstante, coinciden con los ofrecidos por la Agencia en los Informes anuales de Recaudación Tributaria en los que este Tribunal ha basado sus análisis.

⁷ Este Informe utiliza los mismos conceptos sobre los importes que deben figurar en el numerador y denominador para obtener los tipos efectivos que los Informes anuales de Recaudación Tributaria que publica la AEAT para los tres impuestos que se analizan. Únicamente se ha buscado identificar los efectos que sobre los tipos efectivos de cada uno de ellos tuvieron los BFs respectivos. Por otra parte este Tribunal ha utilizado los mismos criterios para el cálculo de los tipos efectivos que los utilizados para el análisis de los BFs 2015

general a todos los sujetos pasivos del IS; y b) el Modelo 220, de aplicación a los grupos fiscales. También se ha distinguido para el análisis de los tipos efectivos de este impuesto según que el cálculo se efectuase en relación con la base imponible o con el resultado contable de las entidades sujetas a tributación, ya que estas dos ópticas son las que se ofrecen por la Agencia en su Informe Anual de Recaudación Tributaria.

2.55. El tipo efectivo del IS sin tener en cuenta los BFs para los contribuyentes que tributaron como grupo, a través del modelo 220, en relación con su resultado contable, ascendió al 8%; mientras que el tipo efectivo publicado en el Informe de Recaudación Tributaria teniendo en cuenta todos los factores fue del 7%. Los datos anteriores permiten, para este tipo de contribuyentes, atribuir a los BFs una disminución del 1% de su tipo efectivo del impuesto sobre su resultado contable. Repitiendo el análisis para estos contribuyentes en relación con el tipo efectivo sobre su base imponible; sin considerar BFs llegó al 23%, y el publicado por la Agencia teniendo en cuenta todos los factores al 19%, lo que permite atribuir a los BFs una disminución del 4%. Para los sujetos pasivos del IS que tributan a través del modelo 200 su tipo efectivo sin considerar BFs sobre el resultado contable llegó al 18%, mientras que el publicado fue del 14%, lo que permite atribuir a los BFs una disminución del 4%. El tipo efectivo para estas entidades en relación con su base imponible, sin considerar los BFs fue del 23%; y el publicado del 22% lo que permite atribuir a los BFs una disminución del 1%.

2.56. Por último, en relación al IVA, el tipo efectivo en este impuesto sin incluir los efectos provocados por los BFs llegaba al 21%. La mayor disminución de ingresos en este impuesto se produjo por la aplicación de los tipos reducidos del IVA, que se consideraron un BF y se cuantificaron en el PBF de 2015. El tipo efectivo del IVA sobre el gasto sujeto a tributación publicado en el Informe Anual de Recaudación Tributaria fue el 16%, por lo que la reducción del tipo efectivo de este impuesto por efecto de los BFs fue del 5%. Como ya se ha señalado y se analiza en otros apartados de este Informe, esta disminución del tipo efectivo sobre el consumo se debe, fundamentalmente, a la aplicación de los tipos reducidos del IVA.

III. ANÁLISIS DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL DE LOS BENEFICIOS FISCALES DURANTE 2015

III.1. CONTROL EXTENSIVO DE LOS BENEFICIOS FISCALES

3.1. La competencia para el control extensivo de las declaraciones tributarias se ejerce por el Departamento de Gestión Tributaria y por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en función del tipo de contribuyente. Los órganos de gestión tributaria ejercen el control extensivo de las declaraciones correspondientes a contribuyentes con un volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros; mientras que las UGGEs y la DCGC ejercen el control extensivo sobre entidades calificadas como Grandes Empresas y Grandes Contribuyentes, respectivamente. En los epígrafes siguientes se analizan las actuaciones de control extensivo llevadas a cabo, tanto por los órganos de gestión tributaria, como por las UGGEs y la DCGC.

3.2. La DCGC, a través de su sede central y unidades administrativas desconcentradas desarrolla las funciones propias de la gestión tributaria respecto a los obligados tributarios adscritos a la misma, principalmente respecto a las personas jurídicas y entidades cuyo volumen de operaciones haya superado los cien millones de euros durante cada uno de los tres ejercicios anteriores a aquel en el que se produce la adscripción, así como respecto a aquellas cuyo volumen de información suministrado a la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 93.1.a) de la LGT haya superado los diez mil registros durante cada uno de los tres ejercicios anteriores a aquel en que se produce la adscripción y cuyo ámbito de actuación exceda del de una Comunidad Autónoma.

3.3. De igual modo, en las Dependencias Regionales de Inspección se constituyen las UGGEs que ejercerán las funciones propias de la gestión tributaria en relación con los obligados tributarios adscritos a la misma, principalmente respecto a aquellos con domicilio fiscal en el ámbito de la

respectiva Delegación Especial de la Agencia Tributaria, sobre los que la DCGC no ejerza su competencia y cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior.

III.1.1. IRPF

3.4. Las actuaciones de control extensivo realizadas por los órganos con competencias en materias de gestión tributaria en el IRPF se llevan a cabo en dos fases diferenciadas: la primera alcanza a la totalidad de las declaraciones presentadas, mientras que la segunda se centra en un conjunto reducido de ellas (las que son a devolver). 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 haber sido comprobadas en la primera fase (ya que su comprobación demoraría el plazo máximo de devolución de seis meses regulado en el artículo 31 LGT). En esta segunda fase se pueden realizar comprobaciones más discrecionales que en la primera, en la que es preciso examinar documentación, antecedentes y otra información que excede de la contenida en las bases de datos tributarias.

3.5. Para el análisis de la primera fase del control extensivo de las declaraciones de IRPF de la campaña fiscalizada, se comprobó que el número de filtros existentes para dicho control fue de 137 (sin tener en cuenta los diseñados para el control de las deducciones autonómicas). El Tribunal identificó 42 filtros (el 31%) que tenían por objeto específico controlar la correcta aplicación de los BFs declarados o aplicados por los contribuyentes en sus declaraciones de IRPF (ver Anexo V). No obstante, estos 42 filtros no alcanzaban a la totalidad de los BFs aplicables en el IRPF, sino al 37% de los distintos BFs previstos en el PBF de 2015 para dicho impuesto.

3.6. De estos 42 filtros destinados al control específico de BFs en el IRPF, únicamente dos eran de comprobación obligatoria y el resto tenían carácter discrecional (con la salvedad de cinco filtros que fueron diseñados de tal forma que operaban como filtros obligatorios o discrecionales, en función del importe de la discrepancia resultante de las comprobaciones realizadas por la Agencia).

3.7. El hecho de que la gran mayoría de estos filtros tuviese naturaleza discrecional, supuso, en la práctica, que la tramitación de las declaraciones en que se activaron pudo continuar y finalizar sin que necesariamente hubieran sido resueltos. Dentro de estos filtros de naturaleza discrecional, una parte de ellos (el 5%) eran filtros asociados, lo que significa que sólo se activaban si previamente lo habían hecho otros. En relación con los dos filtros de comprobación obligatoria antes señalados, las instrucciones de resolución de filtros dictadas centralizadamente por la Agencia establecían la posibilidad al gestor de resolverlos sin comprobación (pese a su carácter de filtro obligatorio). Como se analiza en el apartado IV.2 de este Informe, en la fecha de los trabajos de fiscalización había filtros de comprobación obligatoria pendientes de resolver y otros resueltos sin comprobación.

3.8. El 98% de estos 42 filtros identificados para el control de los BFs se activaban cuando determinadas partidas superaban los límites e importes establecidos, y siempre que el resultado fuese a ser favorable para la Administración. En consecuencia, en aquellos supuestos en los que la información de las bases de datos de la AEAT difería de la declarada por el contribuyente, pero dando un resultado a favor de este último, los filtros no se activaban, dado que su diseño sólo se contempló para beneficiar a la Hacienda. De este modo, en los casos en que el contribuyente podría resultar beneficiado por la diferencia entre lo declarado y las imputaciones de terceros conocidas por la Agencia, al no activarse el filtro, no se realizó comprobación alguna al respecto.

3.9. Sobre la base de lo anteriormente expuesto y para comprobar la amplitud y eficacia del control existente sobre los BFs del IRPF previstos en el PBF de 2015, el Tribunal ha analizado en qué medida se habían diseñado filtros para la comprobación de cada uno de ellos. En la campaña fiscalizada, como se apuntó más arriba, únicamente existían filtros específicos para el 37% de los distintos BFs del IRPF previstos en el PBF de 2015, si bien es cierto que estos filtros se referían a

los BFs de mayor importancia cuantitativa, ya que alcanzaban el 84% del importe total de los BFs presupuestados para el IRPF en el citado presupuesto.

3.10. Relacionando el número de declaraciones del IRPF y los filtros sobre los que se está tratando, debe señalarse que el número total de declaraciones presentadas correspondientes al IRPF referidas a la campaña fiscalizada fue de 19.638.534 en el ámbito nacional (con una cuota resultante que ascendió a 68,5 millones de euros) y en el 17% de ellas (3.420.680) se activó algún tipo de filtro. Teniendo presente que en una misma declaración se puede activar más de un filtro, debe destacarse que el número de filtros generales aplicables al IRPF que se activaron en la campaña fiscalizada -incluidos los filtros diseñados sobre las deducciones autonómicas- llegó a 5.276.971 (en las 3.420.680 declaraciones a las que se ha hecho referencia).

3.11. A fecha 8 de mayo de 2017 se habían resuelto 2.412.382 de filtros correspondientes a 1.420.343 declaraciones y aún quedaban pendientes de comprobación 2.864.589 filtros relativos a los 2.000.337 de declaraciones restantes. Estas cifras suponen que, a dicha fecha, quedaban pendientes de resolver, más del 54% de los filtros activados.

3.12. Descendiendo al análisis de los filtros utilizados específicamente para el control de los BFs, en la campaña fiscalizada se activaron 1.184.128; y a 8 de mayo de 2017, se habían resuelto 527.160 filtros, quedando pendientes de resolver 656.968 (el 55% de los activados). El cuadro 7 refleja los datos generales sobre la activación y resolución de filtros del IRPF por los órganos con competencias en materia de gestión tributaria.

Cuadro 7: Datos sobre el número de declaraciones del IRPF en las que se activó algún filtro y sobre la resolución de los filtros activados

IRPF	TOTAL	FILTROS PDTES.	FILTROS RESUELTOS	FILTROS RESUELTOS Y COMPROBADOS
TOTAL DECLARACIONES CON FILTROS ACTIVADOS	3.420.680	2.000.337	1.420.343	1.082.765
TOTAL FILTROS ACTIVADOS	5.276.971	2.864.589	2.412.382	1.572.849
FILTROS RELATIVOS AL CONTROL DE BFs	1.184.128	656.968	527.160	366.394

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 8/05/2017. Elaboración propia TCu.

3.13. El Tribunal ha analizado las actuaciones de control sobre los BFs llevadas a cabo por los órganos con competencias en materia de gestión tributaria; dicho análisis se ha realizado desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad, de la valoración de los sistemas y procedimientos utilizados y de los resultados obtenidos. En particular, en relación con estas actuaciones han sido objeto de examen:

- Los filtros pendientes de resolución (en las distintas Delegaciones Especiales, incluyendo a los órganos de gestión tributaria y a las UGGEs, y en la DCGC).
- Los filtros resueltos con comprobación, sin comprobación o no comprobados por baja eficacia (en las distintas Delegaciones Especiales y en la DCGC; así como el tipo de BF al que se refieren los filtros resueltos).
- La información ofrecida por los filtros comprobados (en las distintas Delegaciones Especiales y en la DCGC analizando los resultados obtenidos sobre la actuación del contribuyente y la calidad de los datos empleados).

3.14. A fecha 8 de mayo de 2017 no se habían resuelto el 55% de los filtros activados en relación con el control de los BFs de la campaña fiscalizada (656.968 filtros estaban pendientes de

resolución). Los análisis sobre ejercicios más antiguos y ya prescritos -que se contienen en el apartado III.3 de este Informe- ponen de manifiesto que porcentajes relevantes de filtros que se activan cada año no dan lugar a actuación alguna de la Agencia y quedan pendientes de resolución en sus aplicaciones informáticas.

3.15. Este Tribunal considera que las cifras sobre filtros de la campaña fiscalizada pendientes de resolución en 2017 van a disminuir mínimamente, ya que los trabajos actuales y futuros de los órganos con competencias de gestión sobre los filtros activados se concentran en los ejercicios más recientes. Por lo tanto puede afirmar que en torno a la mitad de los filtros que se activan cada año para el control de los BFs quedan permanentemente pendientes de resolución y no dan lugar a actuación alguna de la Agencia. Esta situación deriva, fundamentalmente, de la limitación de medios que la Agencia puede destinar a este tipo de trabajos. En menor medida, también quedan pendientes de resolver filtros relacionados con contribuyentes que son objeto de un control más intensivo por los órganos de inspección tributaria mientras se realizan estos controles.

3.16. Las cifras sobre la resolución de los filtros relativos al control de los BFs han sido analizadas distinguiendo los porcentajes de resolución obtenidos en las distintas Delegaciones Especiales (incluyendo a los órganos de gestión tributaria y a las UGGEs) y por la DCGC. El cuadro 8 refleja los datos obtenidos a fecha 8 de mayo de 2017.

Cuadro 8: Datos sobre los filtros pendientes de resolver en las distintas Delegaciones Especiales y la DCGC

Delegaciones	Filtros activados	Filtros pendientes de resolver		Filtros resueltos	
	Nº total	Nº total	% s/activados	Nº total	% s/activados
ANDALUCÍA	195.961	88.740	45,28	107.221	54,72
ARAGÓN	37.540	21.225	56,54	16.315	43,46
ASTURIAS	26.506	17.259	65,11	9.247	34,89
BALEARES	40.313	24.027	59,60	16.286	40,40
CANARIAS	63.529	42.895	67,52	20.634	32,48
CANTABRIA	15.701	8.178	52,09	7.523	47,91
CASTILLA-LA MANCHA	49.752	24.153	48,55	25.599	51,45
CASTILLA Y LEÓN	67.254	37.979	56,47	29.275	43,53
CATALUÑA	217.694	115.737	53,16	101.957	46,84
EXTREMADURA	21.015	9.522	45,31	11.493	54,69
GALICIA	52.608	22.803	43,35	29.805	56,65
MADRID	218.818	121.394	55,48	97.424	44,52
MURCIA	32.906	21.105	64,14	11.801	35,86
NAVARRA	207	56	27,05	151	72,95
PAÍS VASCO	379	106	27,97	273	72,03
LA RIOJA	9.412	3.913	41,57	5.499	58,43
VALENCIA	134.478	97.869	72,78	36.609	27,22
DCGC	55	7	12,73	48	87,27
TOTAL	1.184.128	656.968	55,48	527.160	44,52

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 8/05/2017. Elaboración propia TCu

3.17. En relación con el grado de resolución de los filtros, este Tribunal también analizó este aspecto desde la óptica del tipo de BF para cuyo control habían sido diseñados. Desde este punto de vista, los porcentajes más relevantes de filtros pendientes de resolver, que no dieron lugar a actuación alguna de la Agencia, eran los relacionados con la reducción de rendimientos del capital

inmobiliario (casi el 70%) y la deducción por vivienda habitual (63%). Esta información se muestra de forma detallada en el cuadro 9.

Cuadro 9: Datos sobre los filtros pendientes de resolver por grandes conceptos de BFs

BENEFICIO FISCAL	FILTROS ACTIVADOS	FILTROS PTES. DE RESOLVER		FILTROS RESUELTOS	
		Nº	% S/ ACTIV.	Nº	% S/ ACTIV.
1. Vivienda habitual	622.104	390.885	62,83	231.219	37,17
2. Maternidad	75.978	11.865	15,62	64.113	84,38
3. Planes de pensiones	61.915	34.726	56,09	27.189	43,91
4. Reducc. Rendtos. Trabajo	116.712	37.859	32,44	78.853	67,56
5. Reducc. Rdtos. Capit. Mobil.	43.088	26.260	60,95	16.828	39,05
6. Reducc. Rdtos. Capit. Inmobil.	138.566	96.889	69,92	41.677	30,08
7. Deducc. Donaciones	35.075	19.837	56,56	15.238	43,44
8. Incentivos creación empresas	8.745	2.671	30,54	6.074	69,46
9. Otros	1.563	1.184	75,75	379	24,25
10. Deducc. Autonómicas	80.382	34.792	43,28	45.590	56,72
Total filtros Beneficios fiscales	1.184.128	656.968	55,48	527.160	44,52
Resto de filtros IRPF	4.092.843	2.207.621	53,94	1.885.222	46,06
TOTAL	5.276.971	2.864.589	54,28	2.412.382	45,72

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 8/05/2017. Elaboración propia TCu

3.18. Estos mismos análisis (sobre los datos por Delegaciones Especiales y por el tipo de BF para cuyo control habían sido diseñados los filtros) se han repetido en relación con los filtros resueltos. Estos filtros ascendían, el 8 de mayo de 2017, al 45% de los activados en la campaña fiscalizada (527.160 filtros). El análisis de la forma en la que se resolvieron estos filtros pone de manifiesto que, en esa fecha, además de un número importante de filtros pendientes de resolver que no habían dado lugar a actuación alguna de la Agencia (656.968 filtros) también había un número relevante de ellos que se habían resuelto como no comprobados, ya fuera sin comprobación o como no comprobados por baja eficacia (160.766 filtros).

3.19. La resolución de los filtros se lleva a cabo por el órgano competente de gestión tributaria mediante: a) su comprobación realizando las actuaciones previstas en las instrucciones para las dictadas centralizadamente para resolución de filtros (en el apartado IV de este Informe se puede ver, a modo de ejemplo, algunas formas de comprobación de los filtros concretos que se analizan); b) sin comprobación, cuando el funcionario actuante resuelva el filtro sin realizar estas actuaciones; o c) desestimando el filtro por baja eficacia. Para el ejercicio fiscalizado no estaban recogidos en ninguna regulación interna de la Agencia los criterios para determinar la baja eficacia, que se fue decidiendo en cada caso en las aplicaciones informáticas directamente por los funcionarios de las distintas dependencias regionales encargados de resolver los filtros.

3.20. Como ya se ha señalado, los filtros resueltos en relación con el control de los BFs ascendían, el 8 de mayo de 2017, a 527.160. De ellos se habían resuelto con comprobación en torno al 70% (366.394 filtros), y más del 30% (160.766 filtros) se habían resuelto como no comprobados. Estos porcentajes son similares en el resto de filtros existentes en el control general del IRPF. De los filtros resueltos como no comprobados únicamente 40.631 (menos del 8% de los resueltos) se dejaron de comprobar por baja eficacia. El cuadro 10 refleja los datos obtenidos a esa fecha sobre la comprobación de los filtros relativos al control de los BFs del IRPF resueltos por las distintas Delegaciones Especiales y la DCGC.

Cuadro 10: Grado de resolución de filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales y la DCGC

Delegaciones Especiales	Total filtros BF resueltos	Comprobados		No comprobados: sin comprobación y baja eficacia (FRSC + FRBE)					
		Nº	%	Nº FRSC	%	Nº FRBE	%	Total	%
ANDALUCÍA	107.221	81.417	75,93	15.766	14,70	10.038	9,36	25.804	24,07
ARAGÓN	16.315	9.327	57,17	6.386	39,14	602	3,69	6.988	42,83
ASTURIAS	9.247	7.993	86,44	1.051	11,37	203	2,20	1.254	13,56
BALEARES	16.286	9.917	60,89	4.931	30,28	1.438	8,83	6.369	39,11
CANARIAS	20.634	15.907	77,09	2.781	13,48	1.946	9,43	4.727	22,91
CANTABRIA	7.523	3.721	49,46	3.511	46,67	291	3,87	3.802	50,54
CASTILLA-LA MANCHA	25.599	15.060	58,83	9.343	36,50	1.196	4,67	10.539	41,17
CASTILLA Y LEÓN	29.275	19.597	66,94	7.506	25,64	2.172	7,42	9.678	33,06
CATALUÑA	101.957	60.839	59,67	36.237	35,54	4.881	4,79	41.118	40,33
EXTREMADURA	11.493	9.242	80,41	1.339	11,65	912	7,94	2.251	19,59
GALICIA	29.805	22.447	75,31	5.718	19,18	1.640	5,50	7.358	24,69
MADRID	97.424	73.547	75,49	11.052	11,34	12.825	13,16	23.877	24,51
MURCIA	11.801	9.401	79,66	1.675	14,19	725	6,14	2.400	20,34
NAVARRA	151	111	73,51	14	9,27	26	17,22	40	26,49
PAÍS VASCO	273	179	65,57	47	17,22	47	17,22	94	34,43
LA RIOJA	5.499	4.274	77,72	675	12,27	550	10,00	1.225	22,28
VALENCIA	36.609	23.408	63,94	12.081	33,00	1.120	3,06	13.201	36,06
DCGC	48	7	14,58	22	45,83	19	39,58	41	85,42
TOTAL	527.160	366.394	69,50	120.135	22,79	40.631	7,71	160.766	30,50

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 8/05/2017. Elaboración propia TCu.

3.21. En el ámbito de las Delegaciones Especiales, exceptuando por su régimen especial a las del País Vasco y Navarra, las que resolvieron con comprobación un mayor porcentaje de filtros de BFs fueron las de Asturias, con el 86% y Extremadura, con el 80%. En el extremo opuesto están las de Cantabria, con el 47% y Aragón, con el 39% de filtros resueltos sin comprobación (FRSC). En el caso concreto de resolución por baja eficacia (FRBE), la misma fue aplicada en mayor medida en la Delegación Especial de Madrid, habiendo resuelto bajo esta forma el 13% de sus filtros.

3.22. Respecto al control extensivo ejercido por la DCGC el número total de declaraciones presentadas ascendió a 196 y los filtros activados en estas declaraciones a 315. El 17% correspondía a BFs (55 filtros), habiéndose resuelto a fecha de los trabajos fiscalizadores el 87% de los mismos (48 filtros). Hay que subrayar que de dichos filtros se resolvieron con comprobación por los órganos con competencias en gestión tributaria solamente en un 15% de los supuestos (7 filtros), mientras que un 46% (22 filtros) se resolvieron sin comprobación y el 39% restante (19 filtros) se resolvieron como no comprobados por baja eficacia.

3.23. El grado de comprobación de los filtros resueltos también se ha analizado desde la óptica del tipo de BF para cuyo control se habían diseñado. Esta información se muestra de forma detallada en el cuadro 11. Los filtros diseñados para el control de los BFs referidos a la deducción por maternidad fueron los comprobados en mayor medida (en el 85% de los casos), situándose en el extremo opuesto los filtros relativos a las reducciones de los rendimientos de capital mobiliario (con el 48%) y de los rendimientos de capital inmobiliario (con el 49%); estos filtros, además, eran los que mayor grado de resolución sin comprobación presentaban, un 34% y un 40% respectivamente, porcentajes éstos superiores a la media (23%).

3.24. Los filtros resueltos y comprobados cuantitativamente más importantes correspondieron al control de los BFs asociados a la vivienda habitual -que representan el 44% del total de los filtros

resueltos-; el 70% de estos filtros fueron resueltos con comprobación y sólo el 8% fue resuelto por baja eficacia, quedando el resto sin comprobación, un 22%.

Cuadro 11: Grado de resolución de filtros en el IRPF por tipo de beneficio fiscal

Beneficio Fiscal	Total filtros resueltos	Comprobados		No comprobados: sin comprobación y baja eficacia (FRSC + FRBE)					
		Nº	%	Nº FRSC	%	Nº FRBE	%	Total	%
1. Vivienda habitual	231.219	161.295	69,76	51.867	22,43	18.057	7,81	69.924	30,24
2. Maternidad	64.113	54.711	85,34	5.862	9,14	3.540	5,52	9.402	14,66
3. Planes de pensiones	27.189	18.240	67,09	6.042	22,22	2.907	10,69	8.949	32,91
4. Reducc. rend. trabajo	78.853	54.321	68,89	21.616	27,41	2.916	3,70	24.532	31,11
5. Reducc. rend. capit. mobil.	16.828	8.041	47,78	5.686	33,79	3.101	18,43	8.787	52,22
6. Reducc. rend. capit. inmovil.	41.677	20.479	49,14	16.732	40,15	4.466	10,72	21.198	50,86
7. Deducciones donaciones	15.238	7.979	52,36	4.710	30,91	2.549	16,73	7.259	47,64
8. Incent. creación empresas	6.074	4.654	76,62	1.047	17,24	373	6,14	1.420	23,38
9. Otros	379	303	79,95	62	16,36	14	3,69	76	20,05
10. Deducciones autonómicas	45.590	36.371	79,78	6.511	14,28	2.708	5,94	9.219	20,22
Total filtros beneficios fiscales	527.160	366.394	69,50	120.135	22,79	40.631	7,71	160.766	30,50
Resto de filtros IRPF	1.885.222	1.328.763	70,48	394.227	20,91	162.210	8,60	556.437	29,52
TOTAL	2.412.382	1.695.157	70,27	514.362	21,32	202.841	8,41	717.203	29,73

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 8/05/2017. Elaboración propia TCu.

3.25. En relación con los filtros comprobados el Tribunal ha analizado el cumplimiento de las instrucciones dictadas centralizadamente para la resolución de los filtros que establecen, en primer lugar, que en caso de que un filtro sea resuelto con comprobación debe mostrarse información sobre la actuación del contribuyente, debiendo indicar si fue correcta o errónea. Del total de filtros resueltos y comprobados por los órganos con competencias en gestión tributaria solo el 1% no recogía esta información pese a la obligación señalada anteriormente. No obstante, aunque fueron pocos los casos en los que no se ofreció información sobre la actuación del contribuyente, debe destacarse que esta incidencia se produjo en más de la mitad de los filtros relacionados con BFs. Especialmente significativo es el caso de los filtros comprobados relacionados con el BF a la vivienda habitual, donde no se ofreció esta información en el 45% de los supuestos.

3.26. El cuadro 12 desglosa la información sobre la actuación del contribuyente incluida en los filtros comprobados relacionados con BFs por las distintas Delegaciones Especiales y la DCGC; la Delegación Especial de Valencia es la que presenta el mayor porcentaje de actuaciones erróneas detectadas a través de la comprobación de los filtros de beneficios fiscales, con un 48%, frente a la de La Rioja, que se sitúa en el extremo opuesto con únicamente un 28% de actuaciones incorrectas del contribuyente.

3.27. En la práctica totalidad de los casos en los que la actuación del contribuyente resultó ser errónea los órganos con competencias en materia de gestión tributaria consideraron de buena fe su comportamiento, sin proceder a la apertura de expediente sancionador. Así, de los 142.186 comportamientos erróneos detectados, únicamente en 431 casos (el 0,30%) se les atribuyó intención de fraude (de ellos 286 correspondían a la Delegación Especial de Madrid).

Cuadro 12: Información sobre actuación del contribuyente en los filtros comprobados en el IRPF por Delegaciones Especiales y la DCGC

Delegaciones Especiales	Actuación contribuyente				
	Suma de actuaciones	Actuación correcta	%	Actuación errónea	%
ANDALUCÍA	80.154	55.812	69,63	24.342	30,37
ARAGÓN	9.160	5.378	58,71	3.782	41,29
ASTURIAS	7.916	5.219	65,93	2.697	34,07
BALEARES	9.738	5.238	53,79	4.500	46,21
CANARIAS	15.707	9.761	62,14	5.946	37,86
CANTABRIA	3.646	2.360	64,73	1.286	35,27
CASTILLA-LA MANCHA	14.831	8.556	57,69	6.275	42,31
CASTILLA Y LEÓN	19.261	11.865	61,60	7.396	38,40
CATALUÑA	59.521	30.980	52,05	28.541	47,95
EXTREMADURA	9.140	6.016	65,82	3.124	34,18
GALICIA	22.094	14.148	64,04	7.946	35,96
MADRID	72.684	42.879	58,99	29.805	41,01
MURCIA	9.183	4.957	53,98	4.226	46,02
NAVARRA	111	72	64,86	39	35,14
PAÍS VASCO	179	97	54,19	82	45,81
LA RIOJA	4.227	3.035	71,80	1.192	28,20
VALENCIA	22.696	11.692	51,52	11.004	48,48
DCGC	7	4	57,14	3	42,86
TOTAL	360.255	218.069	60,53	142.186	39,47

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 8/05/2017. Elaboración propia Tcu.

3.28. El análisis de la información sobre la actuación del contribuyente desde la óptica del tipo de BF para cuyo control se había diseñado el filtro puso de manifiesto que los BFs que presentaron mayor porcentaje de actuaciones erróneas fueron los referentes a las deducciones por donaciones, por rendimientos capital inmobiliario y por vivienda habitual, donde tales porcentajes alcanzaban el 53%, 47% y 46% del total de actuaciones registradas, respectivamente, mientras que el menor porcentaje de actuaciones erróneas se dio en relación con los filtros destinados al control de las reducciones de los rendimientos del trabajo (el 29%). En el cuadro 13 muestra los datos de las actuaciones del contribuyente por tipo de BF.

Cuadro 13: Actuación del contribuyente en los filtros comprobados en el IRPF por tipo de beneficio fiscal

Beneficio Fiscal	ACTUACIÓN CONTRIBUYENTE				
	Suma de actuaciones	Actuación correcta	%	Actuación errónea	%
1. Vivienda habitual	160.202	87.105	54,37	73.097	45,63
2. Maternidad	50.991	33.510	65,72	17.481	34,28
3. Planes de pensiones	18.057	11.365	62,94	6.692	37,06
4. Reducciones rend. trabajo	54.112	38.365	70,90	15.747	29,10
5. Reducciones rend. capit. mobil.	8.029	4.903	61,07	3.126	38,93
6. Reducc. rend. capit. inmovil.	20.386	10.730	52,63	9.656	47,37
7. Deducciones donaciones	7.809	3.637	46,57	4.172	53,43
8. Incentivos creación empresas	4.654	3.191	68,56	1.463	31,44
9. Otros	303	231	76,24	72	23,76
10. Deducciones autonómicas	35.712	25.032	70,09	10.680	29,91
Total filtros beneficios fiscales	360.255	218.069	60,53	142.186	39,47
Resto de filtros IRPF	979.398	592.758	60,52	386.640	39,48
TOTAL	1.339.653	810.827	60,53	528.826	39,47

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 8/05/2017. Elaboración propia TCu.

3.29. En relación con los filtros comprobados este Tribunal también ha analizado el cumplimiento de las instrucciones dictadas centralizadamente para su resolución que establecen, en segundo lugar, los casos para los que existe la obligación de ofrecer información sobre la calidad de los datos sobre los que operaron, indicando si estos fueron correctos o erróneos. Hay que tener en cuenta que la calidad de los datos empleados en la resolución de los filtros resulta de gran relevancia puesto que de ella depende, no sólo la utilidad de los mismos, sino que, además, el empleo de información errónea genera un incremento de la carga de trabajo de los órganos con competencias de gestión tributaria que reduce la posibilidad de comprobación de otros filtros correctamente activados.

3.30. En relación con los filtros asociados a los BFs de la campaña fiscalizada, estas instrucciones sólo obligaban a los citados órganos a dar información sobre el 73% de los filtros resueltos y comprobados (267.531 filtros); a la fecha en que se hicieron las consultas sólo ofrecieron información sobre la calidad de los datos el 17% de estos filtros.

3.31. En el cuadro 14 se detalla la información referente a la calidad de los datos capturados por Delegaciones Especiales y la DCGC, resultando que en el 61%, los datos sobre los que actuaron los filtros eran incorrectos. La Delegación Especial de Cantabria (exceptuando por su régimen especial a las del País Vasco y Navarra) es la que presentó mayores problemas en relación con la calidad de los datos, con un 76% de ellos erróneos, lo que da lugar a la activación improcedente de filtros; mientras que la Delegación Especial de Valencia es la que presentó mayor calidad en sus datos, el 52% correctos. Respecto a la DCGC cabe destacar que los funcionarios de la misma no cumplieron con la previsión de dar información sobre la calidad de los datos empleados en la totalidad de los filtros comprobados que establecían esta obligación a la fecha de los trabajos de fiscalización.

Cuadro 14: Calidad de los datos empleados para la comprobación de los filtros en el IRPF por Delegaciones Especiales y la DCGC

Delegaciones Especiales	Calidad de los datos empleados				Total filtros
	Datos correctos	%	Datos erróneos	%	
ANDALUCÍA	3.414	44,10	4.328	55,90	7.742
ARAGÓN	351	29,42	842	70,58	1.193
ASTURIAS	327	27,41	866	72,59	1.193
BALEARES	338	45,74	401	54,26	739
CANARIAS	576	33,47	1.145	66,53	1.721
CANTABRIA	196	24,41	607	75,59	803
CASTILLA-LA MANCHA	492	35,17	907	64,83	1.399
CASTILLA-LEÓN	830	33,40	1.655	66,60	2.485
CATALUÑA	3.022	48,01	3.272	51,99	6.294
EXTREMADURA	430	31,55	933	68,45	1.363
GALICIA	1.053	33,71	2.071	66,29	3.124
MADRID	4.022	33,61	7.944	66,39	11.966
MURCIA	539	41,88	748	58,12	1.287
NAVARRA	1	5,88	16	94,12	17
PAÍS VASCO	11	45,83	13	54,17	24
LA RIOJA	390	42,16	535	57,84	925
VALENCIA	1.402	51,96	1.296	48,04	2.698
D.C.G.C.	0	N/A	0	N/A	0
TOTAL NACIONAL	17.394	38,68	27.579	61,32	44.973

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 24/05/2017. Elaboración propia TCu.

3.32. Los datos anteriores reflejan, por un lado, que un porcentaje relevante de los filtros resueltos y comprobados no mostraban información sobre la calidad de los datos sobre los que actuaron, incumpliendo las instrucciones dictadas centralizadamente, que obligaban a hacerlo, y disminuyendo la información disponible que permitiría una gestión más eficaz.

3.33. Por otro lado, ponen de manifiesto que el 61% de los datos utilizados para la comprobación de estos filtros eran erróneos, quedando, por tanto, un elevado número de declaraciones retenidas para su resolución como consecuencia de una información inexacta. Este Tribunal considera que estos porcentajes elevados de datos erróneos que activan filtros de control ponen de manifiesto la necesidad de insistir en el cumplimiento las instrucciones para valorar la calidad de los datos sobre los que actúan.

3.34. La información sobre la calidad de los datos empleados para la comprobación de los filtros también se ha analizado por tipo de BF. En el cuadro 15 se muestra de forma detallada esta información. En estos datos se observa que el BF para el que se dispuso de información más fiable fue la deducción por donaciones (61%), mientras que la reducción por rendimientos de capital inmobiliario fue la que presentó menor porcentaje de información fiable (36%).

Cuadro 15: Calidad de los datos empleados para la comprobación de los filtros en el IRPF por tipo de beneficio fiscal

Beneficio fiscal controlado	Calidad de los datos empleados				Total filtros
	Datos correctos	%	Datos erróneos	%	
1. Vivienda habitual	12.559	36,89	21.486	63,11	34.045
2. Maternidad	192	41,29	273	58,71	465
3. Planes de pensiones	168	43,75	216	56,25	384
4. Reducción rend. trabajo	1.864	49,13	1.930	50,87	3.794
5. Reducc. rend. capit. mobil.	1.530	40,75	2.225	59,25	3.755
6. Reducc. rend. capit. inmovil.	472	35,89	843	64,11	1.315
7. Deducciones donaciones	114	61,29	72	38,71	186
8. Incentivos creación empresas	192	40,34	284	59,66	476
10. Deducciones autonómicas	303	54,79	250	45,21	553
Total filtros beneficios fiscales	17.394	38,68	27.579	61,32	44.973
Resto de filtros IRPF	41.094	37,26	69.185	62,74	110.279
TOTAL	58.488	37,67	96.764	62,33	155.252

Fuente: INFO de Gestión de IRPF modelo 100, ejercicio 2014. Datos a 24/05/2017. Elaboración propia TCu.

3.35. En relación con las actuaciones de control extensivo realizadas por los órganos de la AEAT, se han analizado de forma expresa las actuaciones realizadas por las UGGEs y, por lo tanto, sobre personas físicas titulares de grandes empresas. Según los datos obtenidos de las bases tributarias a la fecha de realización de los trabajos de fiscalización, del número total de declaraciones presentadas correspondientes al IRPF, referidas a la campaña fiscalizada, sólo 64 correspondían a estas unidades. En 63 declaraciones (el 98% del total) se había activado algún filtro durante el proceso de calificación, ascendiendo el número total de filtros activados a 191. De éstos, 17 tenían por objeto el control de algún BF (el 8,9% del total de filtros activados), habiéndose resuelto a la fecha de realización de los trabajos fiscalizadores, el 47% de los mismos. El tratamiento dado a estos filtros resueltos fue que el 25% se comprobó y el resto, por partes iguales, se resolvieron como no comprobados o por baja eficacia. Por lo que respecta al resultado obtenido de la revisión de los filtros comprobados, en todos ellos la actuación del contribuyente fue considerada como correcta, dándose esta información en el 100% de los filtros que tenían esta obligación. En cuanto a la calidad de los datos, no se grabó información sobre este aspecto, aunque existía un filtro activado y comprobado que obligaba a administrar la misma.

3.36. Por último, en relación con el control extensivo realizado en la segunda fase del IRPF, se ha analizado el número de declaraciones que fueron seleccionadas para su comprobación en esta segunda fase de la campaña fiscalizada. El número total de declaraciones seleccionadas ascendió a 120.956, apenas el 0,62% del total de declaraciones presentadas y un porcentaje ligeramente inferior al del ejercicio anterior. El número de liquidaciones provisionales que habían sido emitidas a la fecha de las consultas ascendía a 67.501 (el 56% del total de declaraciones seleccionadas en esta segunda fase), mientras que 46.440 expedientes finalizaron concediendo la razón al contribuyente sin trámite posterior alguno. Los resultados conjuntos de las liquidaciones practicadas ascendían a 80,53 millones de euros, lo que supone un resultado medio por liquidación emitida de 1.193 euros en esta segunda fase del IRPF.

3.37. Este Tribunal considera que, en la práctica, esta segunda fase de comprobación resulta escasamente relevante a efectos del control desarrollado por los órganos con competencias en materia de gestión tributaria sobre las declaraciones del IRPF. Las cifras anteriores ponen de manifiesto que los filtros activados que no se comprueban en la primera fase del impuesto tienen muy pocas posibilidades de ser controlados en un momento posterior. En la campaña fiscalizada

no se definieron nuevos filtros para el control de las declaraciones en esta segunda fase ni se realizaron comprobaciones adicionales sobre aquellos que presentaron una mayor eficacia en campañas anteriores.

3.38. Los datos obtenidos sobre las distintas Delegaciones Especiales también ponen de manifiesto que esta segunda fase no se desarrolla de manera uniforme en todas ellas. Así, destaca Valencia con un número elevado de declaraciones seleccionadas en esta segunda fase, 28.759 declaraciones, que representaban el 24% del total; aunque el número de declaraciones totales de esta Delegación sobre el total es menor que el que representan otras Delegaciones Especiales, como son, Andalucía y Cataluña, que aunque representan un 17% y 18% respectivamente, el volumen de declaraciones seleccionadas para comprobar en esta segunda fase sólo supone un 14% y 11% respectivamente. La de Madrid aunque reduce el desarrollo de esta segunda fase en un 7% con respecto a la campaña anterior, concentra el 20% del total de declaraciones en esta segunda fase, sólo por detrás de Valencia.

III.1.2. IS

3.39. Este Tribunal ha analizado los filtros diseñados para la comprobación de las declaraciones del IS presentadas en 2015 abarcando los dos posibles modelos de tributación. El primero de ellos, el Modelo 200 “Declaración del IS e Impuesto sobre la Renta de No Residentes” (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) es de aplicación con carácter general a todos los sujetos pasivos del IS y a todos los contribuyentes del IRNR. El segundo, el Modelo 220 “Declaración del IS- Régimen de consolidación fiscal correspondiente a los grupos fiscales” es de aplicación a los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial.

3.40. Para el control extensivo de la tributación a través del Modelo 200 se establecieron 114 filtros, de los que 32 (el 28%) tenían por objeto comprobar la correcta aplicación de BFs declarados o aplicados por el contribuyente. Para la tributación por medio del Modelo 220 se establecieron 50 filtros, de los que 8 (el 16%) tenían por objeto controlar la correcta aplicación de BFs declarados o aplicados por el contribuyente. En los dos modelos tributarios la mayoría de los filtros relacionados con el control de los BFs se generaban a partir de la pseudoliquidación; y solamente uno de ellos (en el caso del modelo tributario 220) era aritmético.

3.41. Todos los filtros utilizados para el control de BFs en el IS tenían carácter de comprobación discrecional. Por lo tanto, una declaración del IS podría seguir su tramitación hasta su conclusión sin que necesariamente se hubieran resuelto los filtros activados. No obstante, las instrucciones dictadas centralizadamente para la resolución de los filtros preveían la posibilidad de que una declaración pudiera quedar en un estado de “comprobación obligatoria”, aunque los filtros activados fueran discrecionales. En estas instrucciones se contemplaba un atributo denominado “riesgo de gestión”, consistente en un sistema de puntuación (definido en cada filtro según su naturaleza) que pretendía dar una herramienta a las oficinas para que priorizarán a la hora de tomar decisiones sobre los expedientes con los que trabajar de manera que algunas declaraciones podrían ser de comprobación obligatoria.

3.42. Para examinar la amplitud del control existente sobre los BFs en el IS este Tribunal ha analizado si se habían diseñado filtros para la comprobación de cada uno de los BFs del IS incluidos en el PBF de 2015. Se ha constatado que existían filtros específicos para el 65% de los conceptos relativos a BFs, que abarcaban el 94 % del importe total de los BFs presupuestados para el IS en 2015.

3.43. El número total de declaraciones presentadas correspondientes al IS en el ámbito nacional, referidas a la campaña fiscalizada, fue de 1.497.874 correspondientes al modelo tributario 200 y 4.792 para el modelo tributario 220. De ellas, las declaraciones del IS que activaron algún filtro ascendieron a 377.213 y 3.309 (25% y 69%, respectivamente, de las presentadas por cada

modelo). A fecha de la fiscalización se habían resuelto los filtros de 135.320 declaraciones del Modelo 200 y 1.877 declaraciones del 220 a fechas, respectivamente, de 16 y 23 de junio de 2017.

3.44. Teniendo en cuenta que en la misma declaración se pueden activar dos o más filtros, el número de ellos correspondientes al IS que se activaron en la campaña fiscalizada fue de 593.390 en el modelo tributario 200 y 7.941 en el 220. En el modelo tributario 200, a fecha 16 de junio de 2017, se habían resuelto 232.737 filtros y quedaban pendientes de resolver 360.653 (más del 60% de los activados). En el modelo 220, a fecha 23 de junio de 2017, se habían resuelto 4.969 filtros y quedaban pendientes de resolver 2.972 (más del 37% de los activados).

3.45. Descendiendo al análisis en los filtros utilizados específicamente para el control de los BFs, en la campaña fiscalizada se activaron 54.034 y 1.086 respectivamente. En las fechas indicadas se habían resuelto 25.812 y 634 filtros respectivamente y quedaban pendientes de resolver 28.222 y 452 (el 52% y 42% de los activados) en los modelos tributarios 200 y 220. El cuadro 16 refleja los datos generales sobre la activación y resolución de filtros del IS por los órganos con competencias en materia de gestión tributaria.

Cuadro 16: Datos sobre el número de declaraciones del IS en las que se activó algún filtro y sobre la resolución de los mismos- Modelos 200 y 220

Concepto	Filtros modelo 200				Filtros modelo 220			
	Activados	Pendientes	Resueltos	Comprobados	Activados	Pendientes	Resueltos	Comprobados
Nº declaraciones	377.213	241.893	135.320	99.724	3.309	1.432	1.877	1.360
Nº de filtros	593.390	360.653	232.737	124.666	7.941	2.972	4.969	2.235
Nº de filtros de BFs	54.034	28.222	25.812	17.960	1.086	452	634	399

Fuente: INFO de Gestión de IS Modelos 200 y 220, ejercicio 2014. Datos a 16 y 23 de junio 2017. Elaboración propia.

3.46. Las actuaciones de control de los BFs se han analizado desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad, de la valoración de los sistemas y procedimientos que se utilizaron y de los resultados que se obtuvieron. En particular, en relación con estas actuaciones han sido objeto de examen: a) los filtros pendientes de resolución (en las distintas Delegaciones Especiales, incluyendo a los órganos de gestión tributaria y a las UGGEs, y en la DCGC); b) los filtros resueltos con comprobación, sin comprobación o no comprobados por baja eficacia (en las distintas Delegaciones Especiales y en la DCGC; c) el tipo de BF al que se refieren los filtros resueltos); y d) la información ofrecida por los filtros comprobados (en las distintas Delegaciones Especiales y en la DCGC analizando los resultados obtenidos sobre la actuación del contribuyente y la calidad de los datos empleados).

3.47. Los cuadros 17 y 18 reflejan los datos obtenidos sobre la resolución de los filtros relativos al control de los BFs por las distintas Delegaciones Especiales (incluyen a los órganos de gestión tributaria y a las UGGEs) y por la DCGC, en los dos modelos tributarios correspondientes al IS. Las Delegaciones Especiales que presentaban los porcentajes más elevados de filtros pendientes de resolver eran la de Murcia (76%) y Canarias (74%) en lo referente al modelo 200; mientras que en el modelo 220, destacaban los porcentajes de pendientes más elevados en Asturias (91%) y Castilla y León (79%).

Cuadro 17: Datos sobre los filtros pendientes de resolver relativos al control de los BFs en las distintas Delegaciones Especiales- Modelo 200

Delegaciones Especiales	Filtros activados	Filtros pendientes de resolver		Filtros resueltos	
	Nº total	Nº total	% s/ activados	Nº total	% s/ activados
ANDALUCÍA	7.408	3.232	43,63	4.176	56,37
ARAGÓN	1.667	984	59,03	683	40,97
ASTURIAS	823	369	44,84	454	55,16
BALEARES	1.656	867	52,36	789	47,64
CANARIAS	2.316	1.717	74,14	599	25,86
CANTABRIA	521	296	56,81	225	43,19
CASTILLA-LA MANCHA	2.001	1.142	57,07	859	42,93
CASTILLA Y LEÓN	2.684	1.136	42,32	1.548	57,68
CATALUÑA	10.989	6.593	60,00	4.396	40,00
EXTREMADURA	987	643	65,15	344	34,85
GALICIA	2.464	558	22,65	1.906	77,35
MADRID	11.354	4.659	41,03	6.695	58,97
MURCIA	1.477	1.125	76,17	352	23,83
NAVARRA	69	45	65,22	24	34,78
PAÍS VASCO	207	70	33,82	137	66,18
LA RIOJA	466	284	60,94	182	39,06
VALENCIA	5.036	2.815	55,90	2.221	44,10
D.C.G.C.	1.909	1.687	88,37	222	11,63
TOTAL	54.034	28.222	52,23	25.812	47,77

Fuente: INFO de Gestión de IS Modelo 200, ejercicio 2014. Datos a 16/06/17. Elaboración propia.

Cuadro 18: Datos sobre los filtros pendientes de resolver relativos al control de los BFs en las distintas Delegaciones Especiales- Modelo 220

Delegaciones Especiales	Filtros activados	Filtros pendientes de resolver		Filtros resueltos	
	Nº total	Nº total	% s/ activados	Nº total	% s/ activados
ANDALUCÍA	75	14	18,67	61	81,33
ARAGÓN	22	15	68,18	7	31,82
ASTURIAS	11	10	90,91	1	9,09
BALEARES	11	8	72,73	3	27,27
CANARIAS	34	20	58,82	14	41,18
CANTABRIA	5	2	40,00	3	60,00
CASTILLA-LA MANCHA	15	2	13,33	13	86,67
CASTILLA Y LEÓN	29	23	79,31	6	20,69
CATALUÑA	205	38	18,54	167	81,46
EXTREMADURA	3	2	66,67	1	33,33
GALICIA	38	8	21,05	30	78,95
MADRID	209	76	36,36	133	63,64
MURCIA	19	15	78,95	4	21,05
NAVARRA	4	2	50,00	2	50,00
PAÍS VASCO	0	0	N/A	0	N/A
LA RIOJA	7	2	28,57	5	71,43
VALENCIA	112	45	40,18	67	59,82
D.C.G.C.	287	170	59,23	117	40,77
TOTAL	1.086	452	41,62	634	58,38

Fuente: INFO de Gestión de IS Modelo 220, ejercicio 2014. Datos a 23/06/17. Elaboración propia.

3.48. Este Tribunal ha analizado el grado de resolución de los filtros desde la óptica del tipo de BF que controlan. Desde este punto de vista, los porcentajes más relevantes de filtros pendientes de resolver (que, por lo tanto, no dieron lugar a actuación alguna de la Agencia) fueron los relacionados con el medio ambiente (71%) y con los BFs para favorecer determinados territorios autonómicos (68%) en el Modelo 200; mientras que en el Modelo 220 destacaban los relacionados con las donaciones al mecenazgo (54%). Esta información se muestra de forma detallada en los cuadros 19 y 20, según modelo tributario asociado al IS.

Cuadro 19: Datos sobre los filtros pendientes de resolver por grandes conceptos de BFs- Modelo 200

Beneficio fiscal	Filtros activados	Filtros pendientes de resolver		Filtros resueltos	
		Nº	% s/activados	Nº	% s/activados
1. Donaciones al mecenazgo	20.628	12.857	62,33	7.771	37,67
2. Fomento empleo	11.804	3.708	31,41	8.096	68,59
3. BF para favorecer tipo de entidad	8.443	4.281	50,70	4.162	49,30
4. Libertad de amortización	3.875	2.321	59,90	1.554	40,10
5. Saldos pendientes de BF	3.574	1.932	54,06	1.642	45,94
6. Entidades sin fines de lucro	2.116	1.168	55,20	948	44,80
7. Reinversión beneficios extraord.	1.231	734	59,63	497	40,37
8. BF para favorecer autonomías	757	517	68,30	240	31,70
9. I+D+i	187	12	6,42	175	93,58
10. Medio ambiente	93	66	70,97	27	29,03
11. Otros	1.326	626	47,21	700	52,79
Total filtros beneficios fiscales	54.034	28.222	52,23	25.812	47,77
Resto de filtros IS	539.356	332.431	61,63	206.925	38,37
TOTAL	593.390	360.653	60,78	232.737	39,22

Fuente: INFO de Gestión de IS Modelo 200, ejercicio 2014. Datos a 16/06/17. Elaboración propia.

Cuadro 20: Datos sobre los filtros pendientes de resolver por grandes conceptos de BFs- Modelo 220

Beneficio fiscal	Filtros activados	Filtros pendientes de resolver		Filtros resueltos	
		Nº	% s/activados	Nº	% s/activados
1. Donaciones al mecenazgo	130	70	53,85	60	46,15
3. BF para favorecer tipo de entidad	403	152	37,72	251	62,28
5. Saldos pendientes de BF	440	187	42,50	253	57,50
6. Entidades sin fines de lucro	0	0	N/A	0	N/A
7. Reinversión beneficios extraord.	75	29	38,67	46	61,33
8. BF para favorecer autonomías	38	14	36,84	24	63,16
9. I+D+i	0	0	N/A	0	N/A
Total filtros beneficios fiscales	1.086	452	41,62	634	58,38
Resto de filtros IS	6.855	2.520	36,76	4.335	63,24
TOTAL	7.941	2.972	37,43	4.969	62,57

Fuente: INFO de Gestión de IS Modelo 220, ejercicio 2014. Datos a 23/06/17. Elaboración propia.

3.49. La resolución de los filtros puede realizarse “con comprobación” por el órgano de gestión competente, “sin comprobación” por el órgano competente o considerando el mismo como “no comprobado por baja eficacia”. Los filtros resueltos en relación con el control de los BFs activados en la campaña fiscalizada, ascendían al 48% (25.812 filtros) en el Modelo 200, y al 58% (634 filtros) en el Modelo 220. A las fechas de las consultas, en relación con los filtros referidos a los BFs, se habían resuelto “con comprobación” en torno al 70% (17.960 filtros) y el 63% (399 filtros) en los Modelos 200 y 220 respectivamente. El grado de comprobación de los filtros resueltos

correspondientes a los BFs fue muy similar al del resto de filtros existentes en el control del IS (alrededor de un 72%-58% según modelo tributario).

3.50. En cuanto a los filtros resueltos como no comprobados, únicamente 2.585 (un 10% de los resueltos) se dejaron de comprobar por baja eficacia en el Modelo 200, mientras que en el Modelo 220, esta forma de resolución ascendía a 154 filtros (más del 24%). Los cuadros 21 y 22 reflejan los datos obtenidos del análisis sobre la comprobación de los filtros relativos al control de los BFs resueltos por las distintas Delegaciones Especiales y la DCGC.

Cuadro 21: Grado de resolución de filtros relativos al control de los BFs en el IS por Delegaciones Especiales- Modelo 200

Delegaciones Especiales	Total filtros BFs resueltos	Comprobados		No comprobados: sin comprobación y baja eficacia (FRSC + FRBE)					
		Nº	%	Nº FRSC	%	Nº FRBE	%	Total	%
ANDALUCÍA	4.176	3.587	85,90	242	5,80	347	8,31	589	14,10
ARAGÓN	683	473	69,25	177	25,92	33	4,83	210	30,75
ASTURIAS	454	376	82,82	59	13,00	19	4,19	78	17,18
BALEARES	789	532	67,43	201	25,48	56	7,10	257	32,57
CANARIAS	599	390	65,11	132	22,04	77	12,85	209	34,89
CANTABRIA	225	182	80,89	22	9,78	21	9,33	43	19,11
CASTILLA-LA MANCHA	859	654	76,14	86	10,01	119	13,85	205	23,86
CASTILLA Y LEÓN	1.548	1.098	70,93	258	16,67	192	12,40	450	29,07
CATALUÑA	4.396	2.311	52,57	1.581	35,96	504	11,46	2.085	47,43
EXTREMADURA	344	247	71,80	77	22,38	20	5,81	97	28,20
GALICIA	1.906	1.433	75,18	299	15,69	174	9,13	473	24,82
MADRID	6.695	4.320	64,53	1.487	22,21	888	13,26	2.375	35,47
MURCIA	352	287	81,53	24	6,82	41	11,65	65	18,47
NAVARRA	24	5	20,83	19	79,17	0	0,00	19	79,17
PAÍS VASCO	137	93	67,88	42	30,66	2	1,46	44	32,12
LA RIOJA	182	128	70,33	37	20,33	17	9,34	54	29,67
VALENCIA	2.221	1.799	81,00	352	15,85	70	3,15	422	19,00
D.C.G.C.	222	45	20,27	172	77,48	5	2,25	177	79,73
TOTAL	25.812	17.960	69,58	5.267	20,41	2.585	10,01	7.852	30,42

Fuente: INFO de Gestión de IS modelo 200, ejercicio 2014. Datos a 16/06/17. Elaboración propia.

Cuadro 22: Grado de resolución de filtros relativos al control de los BFs en el IS por Delegaciones Especiales- Modelo 220

Delegaciones Especiales	Total filtros BF resueltos	Comprobados		No comprobados: sin comprobación y baja eficacia (FRSC + FRBE)					
		Nº	%	Nº FRSC	%	Nº FRBE	%	Total	%
ANDALUCÍA	61	43	70,49	11	18,03	7	11,48	18	29,51
ARAGÓN	7	7	100,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
ASTURIAS	1	0	0,00	1	100,00	0	0,00	1	100,00
BALEARES	3	2	66,67	1	33,33	0	0,00	1	33,33
CANARIAS	14	2	14,29	12	85,71	0	0,00	12	85,71
CANTABRIA	3	2	66,67	0	0,00	1	33,33	1	33,33
CASTILLA-LA MANCHA	13	11	84,62	0	0,00	2	15,38	2	15,38
CASTILLA Y LEÓN	6	5	83,33	1	16,67	0	0,00	1	16,67
CATALUÑA	167	138	82,63	5	2,99	24	14,37	29	17,37
EXTREMADURA	1	1	100,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
GALICIA	30	24	80,00	6	20,00	0	0,00	6	20,00
MADRID	133	105	78,95	12	9,02	16	12,03	28	21,05
MURCIA	4	4	100,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
NAVARRA	2	0	0,00	2	100,00	0	0,00	2	100,00
PAÍS VASCO	0	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
LA RIOJA	5	0	0,00	5	100,00	0	0,00	5	100,00
VALENCIA	67	44	65,67	18	26,87	5	7,46	23	34,33
D.C.G.C.	117	11	9,40	7	5,98	99	84,62	106	90,60
TOTAL	634	399	62,93	81	12,78	154	24,29	235	37,07

Fuente: INFO de Gestión de IS modelo 220, ejercicio 2014. Datos a 23/06/17. Elaboración propia.

3.51. En el ámbito de las Delegaciones Especiales, exceptuando por su régimen especial a las del País Vasco y Navarra, las que resolvieron “con comprobación” un mayor porcentaje de filtros de BFs fueron las de Andalucía (86%) y Asturias (83%) en el Modelo 200. En el Modelo 220 tres Delegaciones Especiales, las de Aragón, Extremadura y Murcia presentaron un 100% de filtros resueltos “con comprobación” aunque su peso en términos relativos sobre el total de filtros resueltos no era significativo.

3.52. En el caso concreto de resolución por baja eficacia (FRBE), esta forma de resolución fue aplicada en mayor medida en las Delegaciones Especiales de Castilla La Mancha (Modelo 200) y Cantabria (Modelo 220), habiéndose resuelto bajo esta forma el 14% y el 33% de sus filtros respectivamente.

3.53. Respecto al control extensivo ejercido por la DCGC en la campaña fiscalizada, el número total de declaraciones presentadas ascendía a 9.593 y 714, en los Modelos 200 y 220 respectivamente. El número total de filtros activados ascendió a 9.015 y 2.222, de los cuales el 21% y el 13% correspondía a BFs (1.909 y 287 filtros, respectivamente). A fecha de los trabajos fiscalizadores, constaban resueltos el 12% y 41% de los mismos (222 y 117 filtros), para los Modelos 200 y 220 respectivamente. En relación a la forma de resolución en el Modelo 200 se resolvieron “con comprobación” solamente un 20% (45 filtros), mientras que un 78% (172 filtros) se resolvieron “sin comprobación” y un 2% (5 filtros) fueron resueltos “sin comprobación por baja eficacia”. En el Modelo 220, un 9% (11 filtros) fueron resueltos “con comprobación”; un 6% (7 filtros) “sin comprobación”; y un 85% (99 filtros) fueron resueltos “sin comprobación por baja eficacia”.

3.54. Este Tribunal ha analizado la forma de resolver los filtros desde la óptica del tipo de BF que controlan. Desde este punto de vista, los filtros diseñados para el control de los BFs referidos al fomento del empleo e I+D+i fueron resueltos “con comprobación” en mayor medida en el Modelo 200 (en el 86% y 71%, respectivamente), situándose en el extremo opuesto el filtro relativo a la libertad de amortización (el 58% fueron resueltos “sin comprobación”). En relación al Modelo 220, fueron resueltos “con comprobación” el 100% de los filtros para favorecer a determinados tipos de entidades; en el extremo opuesto, el 46% de los filtros relativos a los BFs para favorecer determinados territorios autonómicos fueron resueltos “sin comprobación”.

3.55. Con respecto al Modelo 200, los filtros resueltos asociados al fomento del empleo -cuantitativamente los más importantes-, representan el 31% del total de los filtros resueltos. Dentro de estos filtros asociados al fomento del empleo debe destacarse que el 86% fueron resueltos “con comprobación” y solamente el 5% fueron resueltos “sin comprobación por baja eficacia”, quedando el 9% restante resueltos “sin comprobación”. En el Modelo 220, la media de filtros resueltos “sin comprobación por baja eficacia” afectaba al 24% de los mismos; sobresaliendo los referidos a las donaciones al mecenazgo, para los que un 57% fueron resueltos de tal manera. Los cuadros 23 y 24 reflejan los datos obtenidos del análisis sobre la resolución de los filtros por el tipo de BF que controlan.

Cuadro 23: Grado de resolución de filtros en el IS por tipo de beneficio fiscal- Modelo 200

Beneficio Fiscal	Total filtros resueltos	Comprobados		No comprobados: sin comprobación y baja eficacia (FRSC + FRBE)					
		Nº	%	Nº FRSC	%	Nº FRBE	%	Total	%
1. Donaciones al mecenazgo	7.771	5.239	67,42	1.651	21,25	881	11,34	2.532	32,58
2. Fomento empleo	8.096	6.954	85,89	723	8,93	419	5,18	1.142	14,11
3. BF para favorecer tipo de entidad	4.162	2.887	69,37	714	17,16	561	13,48	1.275	30,63
4. Libertad de amortización	1.554	482	31,02	896	57,66	176	11,33	1.072	68,98
5. Saldos pendientes de BF	1.642	1.032	62,85	438	26,67	172	10,48	610	37,15
6. Entidades sin fines de lucro	948	480	50,63	273	28,80	195	20,57	468	49,37
7. Reinversión beneficios extraord.	497	234	47,08	197	39,64	66	13,28	263	52,92
8. BF para favorecer autonomías	240	150	62,50	54	22,50	36	15,00	90	37,50
9. I+D+i	175	125	71,43	46	26,29	4	2,29	50	28,57
10. Medio ambiente	27	12	44,44	14	51,85	1	3,70	15	55,56
11. Otros	700	365	52,14	261	37,29	74	10,57	335	47,86
Total filtros beneficios fiscales	25.812	17.960	69,58	5.267	20,41	2.585	10,01	7.852	30,42
Resto de filtros IS	206.925	149.492	72,24	31.438	15,19	25.995	12,56	57.433	27,76
TOTAL	232.737	167.452	71,95	36.705	15,77	28.580	12,28	65.285	28,05

Fuente: INFO de Gestión de IS modelo 200, ejercicio 2014. Datos a 16/06/17. Elaboración propia.

Cuadro 24: Grado de resolución de filtros en el IS por tipo de beneficio fiscal- Modelo 220

Beneficio Fiscal	Total filtros resueltos	Comprobados		No comprobados: sin comprobación y baja eficacia (FRSC + FRBE)					
		Nº	%	Nº FRSC	%	Nº FRBE	%	Total	%
1. Donaciones al mecenazgo	60	19	31,67	7	11,67	34	56,67	41	68,33
3. BF para favorecer tipo de entidad	251	251	100,00		0,00		0,00	0	0,00
5. Saldos pendientes de BF	253	112	44,27	48	18,97	93	36,76	141	55,73
6. Entidades sin fines de lucro	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7. Reinversión beneficios extraord.	46	15	32,61	15	32,61	16	34,78	31	67,39
8. BF para favorecer autonomías	24	2	8,33	11	45,83	11	45,83	22	91,67
9. I+D+i	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total filtros beneficios fiscales	634	399	62,93	81	12,78	154	24,29	235	37,07
Resto de filtros IS	4.335	2.518	58,09	971	22,40	846	19,52	1.817	41,91
TOTAL	4.969	2.917	58,70	1.052	21,17	1.000	20,12	2.052	41,30

Fuente: INFO de Gestión de IS modelo 220, ejercicio 2014. Datos a 23/06/17. Elaboración propia.

3.56. Las instrucciones dictadas centralizadamente para la resolución de los filtros establecen que cuando se resuelven con comprobación se debe mostrar información sobre la actuación del contribuyente, debiendo indicar si fue correcta o errónea. Según estas instrucciones la obligación afectaba a todos los filtros resueltos y comprobados en el Modelo 200 (17.960 filtros) y solo a parte de los comprobados en el 220 (148 filtros). La totalidad de los filtros resueltos y comprobados por los órganos de gestión competentes sobre los que existía la obligación de proporcionar información relativa a la actuación del contribuyente lo hacían. En el Modelo 200 se detectaron un mayor porcentaje de actuaciones erróneas, un 49%; mientras que en el Modelo 220, el porcentaje fue de un 22%.

3.57. Por Delegaciones Especiales -exceptuando por su régimen especial a las del País Vasco y Navarra-, las de Extremadura (Modelo 200) y Murcia (Modelo 220) son las que presentan el mayor porcentaje de actuaciones erróneas detectadas a través de la comprobación de los filtros de BF, con un 62% y 100% respectivamente, frente a las de La Rioja (Modelo 200) y Valencia (Modelo 220), que se sitúan en el extremo opuesto con únicamente un 28% y un 9%, respectivamente, de actuaciones incorrectas del contribuyente.

3.58. En la práctica totalidad de los casos en los que la actuación del contribuyente resultó ser errónea los órganos con competencias en materia de gestión tributaria consideraron de buena fe su comportamiento, sin proceder a la apertura de expediente sancionador. El cuadro 25 desglosa la información sobre la actuación del contribuyente incluida en los filtros comprobados relacionados con BF para los dos modelos del IS.

Cuadro 25: Información sobre actuación del contribuyente en los filtros comprobados en el IS en relación con BFs por Delegaciones Especiales- Modelos 200 y 220

Delegaciones Especiales	Modelo 200				Modelo 220			
	Actuación correcta	%	Actuación errónea	%	Actuación correcta	%	Actuación errónea	%
ANDALUCÍA	1.953	54,45	1.634	45,55	3	100,00	0	0,00
ARAGÓN	280	59,20	193	40,80	4	100,00	0	0,00
ASTURIAS	246	65,43	130	34,57	0	0,00	0	N/A
BALEARES	347	65,23	185	34,77	0	0,00	0	N/A
CANARIAS	169	43,33	221	56,67	0	0,00	0	N/A
CANTABRIA	113	62,09	69	37,91	0	0,00	0	N/A
CASTILLA-LA MANCHA	340	51,99	314	48,01	5	71,43	2	28,57
CASTILLA Y LEÓN	574	52,28	524	47,72	2	66,67	1	33,33
CATALUÑA	1.347	58,29	964	41,71	52	88,14	7	11,86
EXTREMADURA	94	38,06	153	61,94	0	0,00	1	100,00
GALICIA	786	54,85	647	45,15	3	50,00	3	50,00
MADRID	1.881	43,54	2.439	56,46	34	77,27	10	22,73
MURCIA	120	41,81	167	58,19	0	0,00	2	100,00
NAVARRA	4	80,00	1	20,00	0	0,00	0	N/A
PAÍS VASCO	89	95,70	4	4,30	0	0,00	0	N/A
LA RIOJA	92	71,88	36	28,13	0	0,00	0	N/A
VALENCIA	771	42,86	1.028	57,14	10	90,91	1	9,09
D.C.G.C.	29	64,44	16	35,56	3	37,50	5	62,50
TOTAL	9.235	51,42	8.725	48,58	116	78,38	32	21,62

Fuente: INFO de Gestión de IS modelo 200, ejercicio 2014. Datos a 16/06/17. Elaboración propia.

Fuente: INFO de Gestión de IS modelo 220, ejercicio 2014. Datos a 23/06/17. Elaboración propia.

3.59. Este Tribunal también ha analizado los datos sobre la actuación del contribuyente desde la óptica del tipo de BF que controlan los filtros. Desde este punto de vista fue en los relativos al mecenazgo (en los dos modelos tributarios) donde se constataron mayores porcentajes de actuaciones erróneas (el 78% y el 37%, Modelos 200 y 220 respectivamente). El menor porcentaje de actuaciones erróneas tuvo lugar en relación con los filtros destinados al control de las entidades sin fines de lucro en el Modelo 200 (el 12%) y a los saldos pendientes de BFs en el Modelo 220 (el 19%). El cuadro 26 muestra los datos sobre las actuaciones del contribuyente por tipo de BF.

Cuadro 26: Actuación del contribuyente en los filtros comprobados en el IS por tipo de BF- Modelos 220 y 220

Beneficio Fiscal	Modelo 200				Modelo 220			
	Actuación correcta	%	Actuación errónea	%	Actuación correcta	%	Actuación errónea	%
1. Donaciones al mecenazgo	1.178	22,49	4.061	77,51	12	63,16	7	36,84
2. Fomento empleo	5.025	72,26	1.929	27,74	0	N/A	0	N/A
3. BF para favorecer tipo de entidad	1.078	37,34	1.809	62,66	0	N/A	0	N/A
4. Libertad de amortización	391	81,12	91	18,88	0	N/A	0	N/A
5. Saldos pendientes de BF	578	56,01	454	43,99	91	81,25	21	18,75
6. Entidades sin fines de lucro	423	88,13	57	11,88	0	N/A	0	N/A
7. Reinversión beneficios extraord.	147	62,82	87	37,18	11	73,33	4	26,67
8. BF para favorecer autonomías	65	43,33	85	56,67	2	100,00	0	0,00
9. I+D+i	90	72,00	35	28,00	0	N/A	0	N/A
10. Medio ambiente	9	75,00	3	25,00	0	N/A	0	N/A
11. Otros	251	68,77	114	31,23	0	N/A	0	N/A
Total filtros beneficios fiscales	9.235	51,42	8.725	48,58	116	78,38	32	21,62
Resto de filtros IS	52.610	58,78	36.894	41,22	450	73,65	161	26,35

Fuente: INFO de Gestión de IS modelo 200, ejercicio 2014. Datos a 16/06/17. Elaboración propia.

Fuente: INFO de Gestión de IS modelo 220, ejercicio 2014. Datos a 23/06/17. Elaboración propia.

3.60. La comprobación de los filtros exige que los órganos de gestión competentes cumplimenten determinada información sobre la calidad de los datos utilizados en su resolución. Esta obligación, de acuerdo con las instrucciones dictadas centralizadamente sobre la resolución de los filtros, no se establece para todos, sino sobre una selección previamente definida de los mismos. En relación al IS estas instrucciones únicamente establecían para el ejercicio fiscalizado esta obligación de recoger información acerca de la calidad de los datos empleados en la resolución de los filtros (tanto en el Modelo 200 como en el 220) para el filtro relativo a las deducciones por las donaciones a las entidades reguladas en la Ley 49/2002.

3.61. En el Modelo 200, de los 397 filtros comprobados correspondientes a este BF de la Ley 49/2002, en el 65% de los casos los datos de los que disponía la AEAT eran correctos; el 16% eran erróneos; y en el 19% restante no se dio información sobre la calidad de los datos aunque existía la obligación de hacerlo (por Delegaciones Especiales, las que presentaban mayores porcentajes de filtros sin datos sobre calidad eran Baleares, La Rioja y Andalucía; en el extremo opuesto estaban las Delegaciones de Cataluña, Madrid y la DCGC). En el Modelo 220, de los 19 filtros comprobados correspondientes a este BF en seis casos los datos de los que disponía la AEAT eran correctos; en siete eran erróneos; y en otros seis filtros no se daba información sobre la calidad de los datos (por Delegaciones Especiales, este incumplimiento se produjo en las de Galicia, Madrid, Murcia y Valencia).

3.62. Para analizar el control extensivo del IS sobre grandes empresas este Tribunal ha estudiado las actuaciones realizadas por las UGGEs. Solamente el 3% del número total de declaraciones presentadas, correspondientes al Modelo 200 del IS, correspondían a grandes empresas (46.021 declaraciones). El 84% del número total de declaraciones presentadas correspondientes al Modelo 220 correspondían a grandes empresas (4.029 declaraciones).

3.63. De las 46.021 declaraciones en el Modelo 200, en 17.866 se activó algún tipo de filtro. A fecha 16 de junio de 2017 se habían resuelto los filtros de 6.933 declaraciones y aún quedaban pendientes de comprobación 10.933 declaraciones (más del 61% de las que habían activado algún filtro). Teniendo presente que en una misma declaración se pueden activar dos o más filtros, se

comprobó que el número de ellos del IS que se activaron en la campaña fiscalizada fue 33.798 (en las 17.866 declaraciones a las que se ha hecho referencia). De estos filtros activados, 7.025 eran utilizados para el control de los BFs, de los que a la fecha antes indicada se habían resuelto 3.194 y quedaban pendientes de resolver 3.831 (más del 54% de los activados).

3.64. De los 3.194 filtros resueltos el 53% lo fueron “con comprobación”; el 25% “sin comprobación”; y el 22% restante “sin comprobación por baja eficacia”. Por lo tanto, solo se habían comprobado uno de cada cuatro filtros activados (la mitad ni siquiera se resolvieron y de los resueltos casi la mitad no se comprobaron). Todos los filtros resueltos “con comprobación” daban información sobre la actuación del contribuyente, cumpliendo con las instrucciones sobre resolución de filtros dictadas centralizadamente; en el 41% de los casos se calificaba esa actuación como “errónea”.

3.65. Respecto a la calidad de los datos empleados en la resolución de los filtros resueltos “con comprobación”, solamente existía obligación de dar este tipo de información en el filtro relativo a las deducciones por las donaciones a las entidades reguladas en la Ley 49/2002. De los 96 filtros resueltos “con comprobación” correspondientes a este BF en el modelo 200, en 21 casos (el 22%), no se dio información sobre la calidad de los datos, incumpliendo las instrucciones sobre resolución de filtros dictadas centralizadamente.

3.66. De las 4.029 declaraciones en el modelo 220 correspondientes a grandes empresas, en 2.632 se activó algún tipo de filtro. A fecha 23 de junio de 2017 se habían resuelto los filtros de 1.654 declaraciones y aún quedaban pendientes de comprobación 978 declaraciones (el 37% de las que habían activado algún filtro). Teniendo presente que en una misma declaración se pueden activar dos o más filtros, se comprobó que el número de filtros del IS que se activaron en la campaña fiscalizada fue 5.633 (en las 2.632 declaraciones a las que se ha hecho referencia). De estos filtros activados, 794 eran utilizados para el control de los BFs, de los que a la fecha antes indicada se habían resuelto 515 y quedaban pendientes de resolver 279 (el 35% de los activados).

3.67. De los 515 filtros resueltos el 75% lo fueron “con comprobación”; el 14% “sin comprobación”; y el 11% restante “sin comprobación por baja eficacia”. En este modelo únicamente estaba sin resolver uno de cada tres filtros activados y se comprobaron tres de cada cuatro resueltos. Todos los filtros resueltos “con comprobación” daban información sobre la actuación del contribuyente, cumpliendo con las instrucciones sobre resolución de filtros dictadas centralizadamente y solo en el 19% de los casos se calificaba esa actuación como “errónea”.

3.68. Respecto a la calidad de los datos empleados en la resolución de los filtros comprobados, sólo existía obligación de dar este tipo de información en el mismo filtro relativo a las deducciones por las donaciones a las entidades reguladas en la Ley 49/2002. De los 14 filtros comprobados correspondientes a este BF en el modelo 220, en seis casos (el 43%) sobre el total de los comprobados no se dio información sobre la calidad de los datos, incumpliendo las instrucciones sobre resolución de filtros dictadas centralizadamente.

III.1.3. IVA

3.69. Este Tribunal ha analizado los filtros diseñados para la comprobación de las declaraciones del IVA de la campaña fiscalizada abarcando los cuatro posibles modelos de tributación. Por un lado, los Modelos 303 “IVA- Autoliquidación” y 390 “Declaración resumen anual de IVA”, que son de aplicación con carácter general a todos los sujetos pasivos del IVA. Por otro, los Modelos 322 “Grupo de entidades. Modelo individual- Autoliquidación mensual” y 353 “Grupo de entidades. Modelo agregado- Autoliquidación mensual”, de aplicación a los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades.

3.70. Para el control extensivo de la correcta aplicación de los BFs en las declaraciones del IVA se utilizaron cinco filtros. Estos eran de aplicación a las declaraciones tributarias efectuadas a través de los Modelos 303 y 322. Para el control extensivo de la tributación a través del Modelo 303

existían un total de 148 filtros, de los que tres tenían por objeto comprobar la correcta aplicación de BFs. Para el control de la tributación por medio del Modelo 322 había 63 filtros, de los que dos tenían por objeto controlar los BFs declarados o aplicados por el contribuyente. Mediante estos cinco filtros se controlaba la correcta aplicación de las exenciones sobre operaciones internas reguladas en la LIVA que tenían la consideración de BF en el PBF 2015

3.71. Todos los filtros utilizados para el control de BFs en el IVA tenían carácter de comprobación discrecional. Por lo tanto, sin incumplir las instrucciones internas de la Agencia, las declaraciones de IVA podrían seguir su tramitación hasta su conclusión sin que necesariamente se hubieran resuelto los filtros activados.

3.72. El número total de declaraciones presentadas correspondientes al Modelo tributario 303 del IVA, referidas a la campaña fiscalizada, fue de 13.628.273. En 1.815.207 declaraciones (el 13% de las presentadas) se activó algún tipo de filtro de control del IVA. Teniendo en cuenta que en una misma declaración se puede activar más de un filtro, el número de ellos activados ascendió a 2.707.985 (en las 1.815.207 declaraciones a las que se ha hecho referencia). A fecha 16 de julio de 2017 se habían resuelto 823.450 filtros, correspondientes a 373.485 declaraciones de este Modelo tributario 303. Quedaban pendientes de comprobación 1.884.535 filtros en las declaraciones restantes (1.441.722). Estas cifras suponen que, a dicha fecha, quedaban pendientes de resolver en torno al 70% de los filtros activados.

3.73. El número total de declaraciones presentadas correspondientes al Modelo tributario 322 del IVA, referidas a la campaña fiscalizada, fue de 114.372. En 27.028 declaraciones (el 24% de las presentadas) se activó algún tipo de filtro de control del IVA. El número total de filtros activados para el control de las declaraciones presentadas en este Modelo tributario 322 ascendió a 43.768 (en las 27.028 declaraciones a las que se ha hecho referencia). A fecha 16 de julio de 2017 se habían resuelto 8.532 filtros, correspondientes a 3.827 declaraciones de este modelo tributario 322. Quedaban pendientes de comprobación 35.236 filtros en las declaraciones restantes (23.201). Estas cifras suponen que, a dicha fecha, quedaban pendientes de resolver en torno al 81% de los filtros activados.

3.74. Concretando el análisis en los filtros utilizados específicamente para el control de los BFs se activaron 54.595 de estos en las declaraciones efectuadas a través del Modelo 303. A fecha 16 de julio de 2017 se habían resuelto 14.804 de ellos, quedando pendientes de resolver 39.791 (el 73% de los activados). A fecha 16 de julio de 2017 se habían resuelto como no comprobados, ya fuera sin comprobación o como no comprobados por baja eficacia, 4.922 filtros (de los 14.804 resueltos). Por lo tanto, quedaron pendientes de resolver sin dar lugar a actuación alguna de la Agencia casi tres cuartas partes de los filtros activados; y uno de cada tres resueltos no se había comprobado.

3.75. Con referencia al Modelo 322 se activaron 1.518 filtros utilizados específicamente para el control de los BFs. A fecha 16 de julio de 2017 se habían resuelto 132 de ellos, quedando pendientes de resolver 1.386 (el 91% de los activados). A fecha 16 de julio de 2017 se habían resuelto como no comprobados, ya fuera sin comprobación o como no comprobados por baja eficacia, 118 filtros (de los 132 resueltos). En definitiva, únicamente se habían comprobado 14 de los 1.518 filtros activados. En resumen, en las declaraciones efectuadas a través de este modelo quedaron pendientes de resolver más de nueve de cada diez filtros activados y casi nueve de cada diez resueltos no se habían comprobado.

3.76. Respecto al control extensivo ejercido por la DCGC el número total de declaraciones presentadas ascendió a 21.880 en el Modelo tributario 303 y los filtros activados fueron 39.783. El 2% de ellos controlaban la correcta aplicación de BFs (828 filtros), habiéndose resuelto a fecha de los trabajos fiscalizadores el 28% de los mismos (234 filtros). Hay que subrayar que de dichos filtros se resolvieron con comprobación solamente en un 26% de los supuestos (61 filtros), mientras que un 46% (108 filtros) se resolvieron sin comprobación y el 28% restante (65 filtros) se resolvieron como no comprobados por baja eficacia. En relación con el Modelo tributario 322 el número total de declaraciones presentadas ascendió a 34.913 y los filtros activados a 20.767. El

4% de ellos correspondían a BFs (797 filtros), habiéndose resuelto a fecha de los trabajos fiscalizadores el 9% de los mismos (73 filtros). Hay que destacar que ninguno de estos filtros fue objeto de comprobación, resolviéndose sin comprobación el 5% (4 filtros) y el 95% restante (69 filtros) como no comprobados por baja eficacia.

3.77. En relación con los filtros resueltos y comprobados este Tribunal ha analizado el cumplimiento de las instrucciones dictadas centralizadamente para su resolución. De acuerdo con estas instrucciones los filtros resueltos con comprobación deben mostrar información sobre la actuación del contribuyente, debiendo indicar si fue correcta o errónea. El total de filtros resueltos y comprobados por los órganos con competencias en materia de gestión tributaria proporcionaban esta información, cumpliendo las instrucciones dictadas centralizadamente en relación con los dos Modelos tributarios, el 303 y 322.

3.78. En el Modelo tributario 303 la actuación del contribuyente se consideró errónea en el 29% de los casos. En la práctica totalidad de estos casos, en que la actuación del contribuyente resultó ser errónea, los órganos con competencia en materia de gestión tributaria consideraron de buena fe el comportamiento de los contribuyentes, sin proceder a la apertura de expediente sancionador. Así, de los 1.275 comportamientos erróneos detectados, únicamente en cinco casos (el 0,39%) se atribuyó intención de fraude. En el Modelo tributario 322 la actuación del contribuyente se consideró correcta en todos los casos.

3.79. Por último, y en relación con las actuaciones de control extensivo realizadas por los órganos de la AEAT, se han analizado de forma expresa las actuaciones realizadas por las UGGEs. Del número total de declaraciones presentadas correspondientes al IVA referidas al ejercicio fiscalizado sólo 290.961 y 74.668, respectivamente, correspondían a estas unidades para los Modelos tributarios 303 y 322.

3.80. En el Modelo tributario 303, fueron 159.956 declaraciones de UGGEs (el 55% del total) las que activaron algún filtro, ascendiendo el número total de filtros activados a 323.413. De éstos, 5.845 tenían por objeto el control de algún BF (el 2% del total de filtros activados). A la fecha de realización de los trabajos fiscalizadores se habían resuelto el 28% de los mismos. Por lo tanto quedaban pendientes de resolución casi tres de cada cuatro filtros activados. El 39% de los resueltos se comprobaron y el resto, por partes iguales, se resolvieron sin comprobación o por baja eficacia.

3.81. En el Modelo tributario 322 el número de declaraciones en las que se había activado algún filtro ascendió a 14.892 (el 20% del total), con un número de filtros activados de 22.232. De éstos, 707 tenían por objeto el control de algún BF (el 3% del total de filtros activados), habiéndose resuelto a la fecha de realización de los trabajos fiscalizadores el 8% de los mismos. El 24% de los filtros resueltos se comprobaron y el resto se resolvió sin comprobación (el 27%), y por baja eficacia (el 49%). Por lo tanto, nueve de cada diez filtros no se habían resuelto y de los resueltos apenas se había comprobado uno de cada cuatro, por lo tanto, no llegaban al 2% los filtros comprobados entre los activados en las declaraciones de UGGEs presentadas en este modelo tributario.

3.82. Por lo que respecta al resultado obtenido de la revisión de los filtros comprobados, en ambos modelos tributarios se ofreció en todos los casos información sobre la actuación del contribuyente. La actuación del contribuyente fue considerada como correcta en todos los filtros comprobados por las UGGEs dirigidos al control de los BFs del IVA.

III.2. CONTROL INTENSIVO DE LOS BENEFICIOS FISCALES

3.83. Las actuaciones de control extensivo que realizan los órganos con competencias en materia de gestión tributaria se complementan con los controles de carácter selectivo realizados por los órganos de Inspección. Las actuaciones de Inspección tributaria se desarrollan estableciendo unas áreas prioritarias de actuación que se describen en el Plan Parcial de Inspección Financiera y

Tributaria (PPI) que se integra en el PGCT de cada año. El PPI de 2015 recogió los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvieron para la selección de los obligados tributarios sobre los que se iniciaron actuaciones inspectoras ese año 2015. Entre las áreas prioritarias de actuación que se establecieron en el PPI de 2015 no se incluyeron BFs específicos, aunque se incluyó un grupo de programas de BFs.

3.84. El PPI de 2015 estableció los siguientes tipos de actuaciones a desarrollar por los órganos de Inspección: a) actuaciones de comprobación e investigación, que se han de efectuar de forma global sobre los sujetos con actividad económica y van dirigidas a verificar su correcta tributación; b) otras actuaciones de comprobación, que incluyen las de control inmediato que se realizan por los órganos de Inspección; y c) otras actuaciones de la Inspección que comprenden tanto las actuaciones internas de investigación y análisis de la información, como la captación de nueva información que resulte precisa para el esclarecimiento de hechos impositivos o para la determinación de posibles irregularidades tributarias. En este último tipo se incluyen los requerimientos de información que, conforme al artículo 93 de la LGT, se puedan practicar a obligados tributarios con objeto de obtener determinados datos que permitan adoptar la decisión definitiva sobre la inspección o no de ese mismo sujeto.

3.85. Entre las actuaciones de comprobación e investigación el PPI de 2015 incluyó un grupo de programas de BFs dirigidos a verificar la aplicación de algunos de ellos. Las actuaciones planificadas abarcaban acciones de control sobre entidades con regímenes tributarios especiales, como las sociedades patrimoniales o las cooperativas; ajustes al resultado contable y deducciones fiscales en el IS; operaciones económicas, financieras o patrimoniales que determinasen rentas sometidas a tributación en el IS; la verificación de la corrección de bases impositivas negativas en el IS; la reserva para inversiones en Canarias; evitar la utilización abusiva del régimen fiscal especial de fundaciones y entidades sin ánimo de lucro; operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores; y el control sobre la procedencia de créditos fiscales aplicables en ejercicios posteriores a su generación, como bases impositivas negativas o deducciones pendientes de aplicación declaradas en el marco de la regulación prevista en la Ley 27/2014 del nuevo IS.

3.86. El análisis sobre el control intensivo de los BFs que se realiza en este Informe no puede abarcar todas las inspecciones realizadas que hubieran afectado en el ejercicio fiscalizado a los BFs aplicados por todos los contribuyentes inspeccionados. Este análisis obligaría a examinar el contenido de todas las actas de inspección relativas a los contribuyentes, que pueden obedecer a distintos motivos e incluir otros conceptos distintos de los BFs, para determinar en cuales de ellas se corrigió algún BF aplicado. Ante la imposibilidad de estudiar el contenido de todas las actas de inspección este Tribunal ha concretado el análisis; por un lado, en las actas de inspección que se hubiesen levantado a los contribuyentes incluidos en la muestra de BFs analizada en el apartado IV. Por otro, al análisis de las actuaciones de control sobre el grupo de programas de BFs del PPI de 2015 a que se ha hecho referencia en los puntos anteriores.

3.87. En relación con el análisis de las actas de inspección levantadas a los contribuyentes que presentaron las declaraciones analizadas en la muestra de BFs sus resultados se desarrollan en los puntos 4.35, 4.76 a 4.81, 4.99, 4.100, 4.117 y 4.143 a 4.145 de este Informe. Es necesario aclarar, como se hace en los puntos ya citados, que las actuaciones de control intensivo de los BFs de la muestra no agotan todas las posibles actuaciones de inspección sobre los mismos. Las actas de inspección examinadas se refieren únicamente a las que se hubieran levantado en la fecha de las consultas a los contribuyentes que aplicaron esos BFs en el periodo fiscalizado, sin perjuicio de que pudieran realizarse otras inspecciones y levantarse actas sobre los mismos en momentos posteriores a esa fecha.

3.88. Muy resumidamente se puede señalar que, a las fechas de las consultas, se habían levantado 21 actas de inspección por el IS a los 14.372 contribuyentes que habían presentado declaraciones en el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos y confesiones religiosas en el periodo fiscalizado; 59 a los 660 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por medio ambiente; 35 a los 1.334 contribuyentes que hicieron uso de la deducción

por creación de empleo a discapacitados; y 315 actas de inspección a los 7.480 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por I+D+i. Los resultados del análisis de estas actas se desarrollan en los puntos señalados anteriormente. De las referidas actas se efectuó un muestreo compuesto por las 21 actas de inspección sobre contribuyentes en el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos y confesiones religiosas; nueve actas que se habían levantado a beneficiarios de la deducción por medio ambiente; trece actas a contribuyentes que se habían beneficiado de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad; y 123 actas a contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por I+D+i. Las cuantías de los BFs declarados por los contribuyentes se modificaron en estas actas en 541.445,24 euros en el caso de la aplicación del régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos; en 339.987,83 euros la deducción por medio ambiente; y 1.991.045 euros la deducción por I+D+i del periodo fiscalizado⁸.

3.89. En relación con el análisis de las actuaciones de control intensivo sobre el grupo de programas de BFs, el PPI de 2015 fijó como objetivo la realización de un total de 972 actuaciones nominales (8.739 actuaciones ponderadas). Según los datos de la Agencia los objetivos se superaron llegando su grado de realización hasta el 138% y el 157%, respectivamente. No obstante, al analizar su importancia relativa en comparación con el resto de las actuaciones de comprobación e investigación sobre tributos previstas y desarrolladas por la Agencia en el año 2015, las actuaciones nominales en materia de BFs representaron únicamente un 6% del total previsto y del realizado. En términos de actuaciones ponderadas los porcentajes anteriores disminuyen hasta el 3% respectivamente.

3.90. El cuadro 27 refleja las actuaciones inspectoras en el grupo de programas de BFs en el año 2015 en cada uno de los tipos de actuaciones descritos, efectuando una comparación entre las previstas y las ejecutadas, tanto nominales como homogéneas ponderadas. Como puede observarse, en la mayoría de las delegaciones especiales el número de actuaciones realizadas superó las previsiones de objetivos inicialmente fijados. Destaca la de Madrid, con un grado de realización de los objetivos del 287% en actuaciones nominales y del 514% en actuaciones ponderadas y Extremadura, con un 183% y 141% respectivamente. Por el contrario, Cantabria tendría el grado de cumplimiento menor con un 57% y un 34% respectivamente de cumplimiento frente a las previsiones. Por último, en La Rioja existieron grandes diferencias en el grado de cumplimiento de objetivos de los dos tipos de actuaciones, en las actuaciones nominales se elevó al 300%, mientras que en las actuaciones homogéneas ponderadas se alcanzó únicamente el 82% de los objetivos fijados para el ejercicio.

⁸ Véase nota 1.

Cuadro 27: Actuaciones inspectoras por Delegaciones Especiales en el grupo de programas de BFs

DELEGACIÓN ESPECIAL	Actuaciones nominales			Actuaciones ponderadas		
	Referencia 2015	Realizado 2015	% Cumplimiento	Referencia 2015	Realizado 2015	% Cumplimiento
ANDALUCÍA	38	30	78,95	538	536,76	99,77
ARAGÓN	47	52	110,64	463	377,81	81,60
ASTURIAS	38	34	89,47	421	470,43	111,74
BALEARES	24	22	91,67	173	298,23	172,39
CANARIAS	78	137	175,64	903	1.534,09	169,89
CANTABRIA	14	8	57,14	199	67,96	34,15
CASTILLA-LA MANCHA	29	33	113,79	207	438,02	211,60
CASTILLA Y LEÓN	41	67	163,41	452	547,29	121,08
CATALUÑA	155	177	114,19	1.702	2.512,53	147,62
EXTREMADURA	18	33	183,33	212	298,08	140,60
GALICIA	134	105	78,36	803	772,28	96,17
MADRID	139	399	287,05	634	3.261,39	514,41
MURCIA	30	44	146,67	462	604,39	130,82
PAÍS VASCO		2			7,55	
LA RIOJA	3	9	300,00	179	146,85	82,04
VALENCIA	183	191	104,37	1.392	1.810,50	130,06
TOTAL NACIONAL	972	1.343	138,17	8.739	13.684,16	156,59

Fuente: Plan Nacional de Inspección 2015. AEAT.

3.91. La terminación del procedimiento inspector se materializa en las actas de inspección, que se pueden levantar de conformidad con el contribuyente o sin ella (de disconformidad). Si se aprecia posible delito fiscal antes del acta se debe tramitar como un acta de delito fiscal y cuando se proponga una sanción se denominará expediente sancionador. El cuadro 28 refleja los datos sobre los distintos modelos de acta levantados a los contribuyentes del grupo de programas de BFS de 2015.

3.92. El cuadro 28 refleja también el importe liquidado en las actas de inspección de los contribuyentes incluidos en este programa. En relación con estos importes hay que aclarar que su cuantía puede obedecer a distintos motivos e incluir otros conceptos distintos de los BFs. Es decir, las actas hacen referencia a la situación tributaria general del contribuyente inspeccionado, por lo que puede contener importes relacionados con otro tipo de actuaciones y otros ejercicios. Las cifras no son, por lo tanto, homogéneas con las señaladas anteriormente sobre la muestra de BFs analizada por el Tribunal, ya que el análisis individual de estas actas permitió al Tribunal obtener los importes concretos en los que se corrigieron los BFs declarados por los contribuyentes. Teniendo en cuenta lo anterior el importe total de la deuda liquidada por los órganos de inspección en relación con los contribuyentes del grupo de programas de BFs ascendió, en 2015, a 213 millones de euros, en un total de 2.386 actas.

Cuadro 28: Importes liquidados por modelo de acta del grupo de programas de BFs

(en euros)

Modelo acta	Nº de Actas	Importe total liquidado
Acta con acuerdo y de conformidad	1.181	33.976.049,90
Acta disconformidad	462	131.347.098,95
Delito fiscal	21	
Grupo consolidado	9	
Expediente sancionador	713	47.536.823,08
TOTAL	2.386	212.859.971,93

Fuente: Plan Nacional de Inspección 2015. AEAT.

3.93. En la Delegación Especial de Madrid fue donde se tramitó un importe de deuda mayor (casi 59 millones de euros); seguida por Cataluña, donde se tramitó un importe de deuda de más de 41 millones de euros; y Galicia, Canarias y Valencia (en torno a 26 millones de euros). En Galicia el grado de cumplimiento de los objetivos en actuaciones nominales se situaba en un nivel relativamente bajo del 78%, mientras que se situaba en el segundo puesto en cuanto a deuda instruida. En cuanto al ratio de deuda instruida por acta, el mayor nivel se produjo en Galicia (alcanzando un importe medio de 171.620,28 euros), Cataluña (con importe medio de 136.740,21 euros) y Canarias (con un importe de 113.978 euros). Los importes por acta instruida más bajos se produjeron en Extremadura (19.229,70 euros); Andalucía, (36.641,43 euros) y La Rioja (36.800,52 euros). El cuadro 29 refleja los importes liquidados por Delegaciones Especiales en las actas levantadas a los contribuyentes del grupo de programas de BFs.

Cuadro 29: Importes liquidados por Delegaciones Especiales del grupo de programas BFs

(en euros)

Delegación Especial	Nº de Actas	Importe total liquidado
Andalucía	53	1.941.996,16
Aragón	78	2.894.613,74
Asturias	59	4.632.504,25
Baleares	72	4.293.863,50
Canarias	233	26.557.091,72
Cantabria	14	1.274.883,24
Castilla La Mancha	62	3.320.963,34
Castilla y León	120	9.132.501,63
Cataluña	301	41.158.804,34
Extremadura	60	1.153.782,41
Galicia	157	26.944.383,96
Madrid	715	58.856.027,05
Murcia	102	4.609.743,49
País Vasco	2	0,00
La Rioja	13	478.406,77
Valencia	345	25.610.406,33
TOTAL	2.386	212.859.971,93

Fuente: Plan Nacional de Inspección 2015. AEAT.

3.94. Como ya se ha hecho al analizar las actuaciones de control extensivo, el control intensivo sobre el grupo de programas de BFs también se puede analizar desde la perspectiva de las actuaciones realizadas en relación con cada uno de los principales tributos estatales. También en este caso el mayor importe de BFs y el mayor número de actuaciones se produjo en el IS. La AEAT levantó 1.638 actas en relación con contribuyentes por este tributo del grupo de programas de BFs, por un importe de casi 186 millones de euros. En el IRPF se levantaron 562 actas por un importe de más de 23 millones de euros; y en el IVA y demás tributos las restantes 186 actas por casi cuatro millones de euros.

3.95. El análisis de estas cifras desde el punto de vista de los quince grupos de programas de BFs contemplados en el PPI el resultado sería el reflejado en el cuadro 30. De los quince grupos previstos cinco tenían alcance general (15120, 15130, 15140, 15190 y 19160), otros cinco estaban referidos al sector inmobiliario (11700, 11701, 11714, 11716 y 11730), tres a regímenes especiales (13130, 15110, 15152) y dos al régimen económico y fiscal de Canarias (15150 y 15151).

Cuadro 30: Importes liquidados en el grupo de programas de BFs

(en euros)		
PROGRAMAS	Nº de Actas	Importe total liquidado
11700 - CONTROL REINVERSION BNF. EXTRAORD. (SCTR.INM.)	50	4.178.682,03
11701 - CONTROL SOCIEDADES PATRIMONIALES (SCTR.INM.)	16	6.049.012,68
11714 - AJUSTE RESULTADO CONTABLE IMPTO.SOC.-SECT.INMOB.	36	228.831,28
11716 - CONTROL BENEFICIOS FISCALES -SECTOR INMOBILIARIO	20	1.400.307,27
11730 - OPERACIONES SOCIETARIAS -INMUEBLES	102	53.046.858,04
13130 - ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS	79	5.977.302,12
15110 - IRPF:PERDIDAS ACTIV.AGRICOLA Y B.I. POSITIVA	8	71.961,20
15120 - AJUSTE RESULTADO CONTABLE DEL IMPTO. SOCIEDADES	562	37.467.430,12
15130 - APLIC.INDEBIDA BNFCIOS.FISCAL.REINVER.PLUSVALIAS	17	1.684.610,43
15140 - BASE IMPONIBLE NEGATIVA EN IMPTO. SOCIEDADES	41	5.958.572,43
15150 - INCENTIVOS INVER.EMPRESARIAL(RG.EC.FIS.CANARIAS)	116	9.505.627,39
15151 - INCENTIVOS INVER.EMPR.-INMB.(RG.EC.FIS.CANARIAS)	37	13.956.552,14
15152 - CONTROL BENEFICIOS FISCALES -COOPERATIVAS	50	2.761.908,86
15190 - CONTROL OTROS BNFCIOS.FISCALES:DEDUC. Y BONIFIC.	1.002	28.918.015,67
19160 - OPERACIONES SOCIETARIAS	250	41.654.300,27
TOTAL	2.386	212.859.971,93

Fuente: Plan Nacional de Inspección 2015. AEAT.

3.96. Las cifras muestran gran heterogeneidad entre los distintos grupos de programas ya que el 75% del importe total se obtuvo en cuatro de ellos y el 65% del número total de actas se tramitaron únicamente en dos. El programa con mayor peso específico sobre el importe total liquidado ha sido el 11730, en el se recogen las inspecciones sobre los BFs de operaciones societarias del sector inmobiliario. Este programa ofrece también el mayor importe medio liquidado por acta (520.000 euros). El programa donde se tramitaron más actas de inspección (el 42% del total) ha sido el 15190 (otros BFs, deducciones y bonificaciones), sin embargo, el importe medio liquidado por acta no llegó a 29.000 euros. Otros dos programas (11714 y 15110) tuvieron muy escasa relevancia, tanto en el número de actas tramitadas como en el total de deuda liquidada.

IV. ANÁLISIS DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL SOBRE UNA MUESTRA DE BENEFICIOS FISCALES.

4.1. En el presente epígrafe se expone el resultado del análisis de las actuaciones de control de la Agencia sobre una muestra de BFs. Se han incluido en la muestra BFs que tuvieran carácter automático y rogado (exención en el IRPF de premios relevantes); con filtros de comprobación discrecional y obligatoria (deducción por maternidad); del IRPF y del IS. En este último impuesto se incluyeron BFs que permitieran el análisis de su aplicación sobre grandes empresas, grandes contribuyentes, personas sin ánimo de lucro y confesiones religiosas. En concreto los BFs incluidos en la muestra han sido: la exención en el IRPF relativa a los premios literarios, artísticos o científicos relevantes; la deducción por maternidad en el IRPF; la aplicación del régimen fiscal especial del IS previsto en la Ley 49/2002 para personas sin ánimo de lucro y confesiones

religiosas; y las deducciones en el IS para protección del medio ambiente, fomento del empleo de discapacitados e inversiones en I+D+i.

4.2. Las actuaciones de control de la Agencia sobre esta muestra de BFs se han analizado desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad y de la valoración de los sistemas y procedimientos que se utilizaron. También se han obtenido los datos reales de los BFs seleccionados mediante consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia, agregando las deducciones y exenciones practicadas en las declaraciones de los contribuyentes; y se han comparado con las estimaciones del PBF⁹. Además de las singularidades de cada uno de los BFs, en todos los de la muestra se ha incluido un breve examen de su régimen jurídico y contenido; sus estimaciones a efectos del PBF y los datos reales obtenidos por este Tribunal; los filtros utilizados para su control y un análisis de análisis de las actuaciones tanto de los órganos de gestión tributaria, como de los de la inspección financiera y tributaria, en relación con cada uno de ellos.

IV.1. EXENCIÓN RELATIVA A LOS PREMIOS LITERARIOS, ARTÍSTICOS O CIENTÍFICOS RELEVANTES.

4.3. La LIRPF contiene en su artículo 7 una relación de las rentas que se consideran exentas, incluyendo en su letra l) “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”.

4.4. La exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes ya se recogía en la LIRPF de 1978 y entró en vigor a partir del año 1979. Este BF tiene carácter rogado, lo que implica que ha de ser solicitada previamente a la Administración tributaria la autorización para poder ser aplicado por el contribuyente. En estos casos, la Administración lleva a cabo una comprobación sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos antes de reconocer el derecho al BF. En el supuesto de que se conceda la exención su vigencia debe quedar supeditada al cumplimiento y mantenimiento de las condiciones exigidas por la legislación

4.5. La competencia para el reconocimiento de estos BFs rogados corresponde a los órganos de Gestión de la AEAT. El artículo 117 de la LGT incluye entre las actuaciones que constituyen la gestión tributaria la de reconocimiento y comprobación de la procedencia de los BFs, de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

4.6. 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.

4.7. La exoneración de gravamen de los premios literarios, artísticos o científicos determina la no integración por el contribuyente del importe correspondiente a los mismos en la base imponible del impuesto como rendimientos del trabajo o actividades económicas.

4.8. El desarrollo normativo del régimen aplicable a estos premios exentos se encuentra recogido en la actualidad en el artículo 3 del Reglamento del IRPF, aprobado por RD 439/2007, en el que se fijan las condiciones y requisitos para la exención; así como en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda (EHA) 3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se regula el procedimiento para la concesión de la exención.

⁹ Como ya se ha señalado en la nota 4 de este Informe, aunque la DGT manifiesta en sus alegaciones que la agregación de las deducciones y exenciones practicadas en las declaraciones de los contribuyentes no es directamente comparable con la estimación del BF; sin embargo, este Tribunal sí considera relevante esta comparación como un indicador de la fiabilidad de las estimaciones.

4.9. El artículo 3 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 la concesión de la exención: a) el concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas; b) el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria; c) la convocatoria no deberá establecer limitación alguna respecto a los concursantes además, si es convocado en España, deberá tener carácter nacional o internacional y su anuncio deberá hacerse público en el Boletín Oficial del Estado (BOE) o de la Comunidad Autónoma correspondiente y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.; y d) 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).

4.10. El procedimiento para el reconocimiento de esta exención se regula principalmente en la citada Orden EHA 3525/2008, de 20 de noviembre. Comienza con la solicitud de la persona o entidad convocante, o de la persona premiada si se trata de premios convocados en el extranjero o por organismos internacionales, acompañando la documentación exigida en esa norma, y deberá ser presentado con carácter previo a la concesión del premio, a excepción del supuesto de premios convocados en el extranjero o por organismos internacionales, en el cual deberá hacerse antes del inicio del período reglamentario de declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se hubiera obtenido. La resolución de la declaración de la exención corresponde al Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. El plazo máximo para notificar la resolución será de seis meses, transcurrido el cual la solicitud deberá entenderse desestimada. Dentro del mes siguiente a la concesión del premio se deben comunicar a la Administración tributaria correspondiente los datos identificativos de las personas o entidades premiadas, el premio concedido a cada una de ellas y la fecha de concesión, en los premios convocados en España.

4.11. 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. La Orden EHA 3525/2008 obliga al convocante, una vez convocado y publicado el premio, a comunicar la convocatoria del premio en el plazo de un mes acompañando un ejemplar de las bases y una copia de su anuncio en el BOE o de la Comunidad Autónoma y en un periódico de gran circulación nacional; así como a informar en el supuesto de que el premio no haya sido convocado o haya sido declarado desierto. Dentro del mes siguiente a la concesión del premio se deben comunicar a la Administración tributaria correspondiente los datos identificativos de las personas o entidades premiadas, el premio concedido a cada una de ellas y la fecha de concesión.

4.12. En el supuesto en que las sucesivas convocatorias no cumplan con las condiciones establecidas reglamentariamente para conceder la exención el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT declarará la pérdida del derecho a su aplicación con efectos desde que dicho incumplimiento se produjese.

4.13. Por tanto, el régimen de la exención difiere según el lugar en el que se convoquen los premios. 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. 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.

4.14. La exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes fue considerada como un BF cuantificable y su estimación se fue incorporando a los sucesivos PBFs desde 1998. La correspondiente a los premios “Príncipe de Asturias” fue incorporada como BF cuantificable de forma expresa en los sucesivos PBFs desde 2003.

4.15. Su cuantificación se realiza por la DGT partiendo de la información facilitada por la AEAT sobre los premios literarios, artísticos o científicos a los que se ha concedido la exención y la información publicada por la Fundación Príncipe de Asturias en su web cada año. Para la elaboración del PBF de 2015 la estimación se obtuvo en varias etapas, en una primera etapa se estimó el importe agregado de estos premios bajo una serie de hipótesis y se aplicó sobre dicho importe la reducción del 40% que establecía la normativa vigente del impuesto para las rentas cuando se obtienen de forma notoriamente irregular en el tiempo, obteniendo así la cantidad que dejaría de someterse a gravamen por la exoneración de este tipo de premios. En una segunda etapa, sobre el 60% restante se aplicó un coeficiente que resultó de una operación que tiene en cuenta variables como el tipo estatal medio de gravamen y la participación de las Haciendas Locales.

4.16. Aplicando la metodología descrita en el párrafo anterior, el PBF de 2015 cuantificó el importe de este BF en 0,93 millones de euros, con un número estimado de 196 premios en 390 modalidades distintas, y un importe agregado de los premios de 10,60 millones de euros. Este BF se adscribió a las políticas de gasto “cultura” e “investigación, desarrollo e innovación” según fueran premios literarios y artísticos o científicos y la DGT estimó como cifra de realizado de este BF la de 1,07 millones de euros.

4.17. Este Tribunal no ha podido obtener el importe total de los premios exentos correspondiente a la campaña fiscalizada de la agregación de datos individuales de las declaraciones presentadas, ya que los contribuyentes del impuesto no están obligados a declarar estas rentas exentas en sus declaraciones. No obstante, los pagadores de los premios convocados en España tienen la obligación de comunicar su pago a la AEAT a través del modelo 190 de declaración informativa (“Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual”). En el ejercicio fiscalizado las comunicaciones efectuadas a través de este modelo tributario afectaban a 190 premios con un importe total de 692.641,83 euros. Además, en el ejercicio se concedió un premio exento a un contribuyente del impuesto por un organismo internacional, que fue comunicado por el premiado, por importe de 25.000 euros. El importe total de los premios exentos que se pudieron constatar en las bases de datos de la Agencia ascendía a 717.641,83 euros y el número de premios a 191, muy inferior a las cifras presupuestadas que se señalan en el punto anterior.

4.18. El órgano de la AEAT que recibe los escritos de solicitud de exención y tramita los correspondientes expedientes es la SGAJCN (Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa del Departamento de Gestión Tributaria) que debe presentar la propuesta de resolución al Director del citado Departamento. Asimismo, esta Subdirección es la que debe recibir las comunicaciones posteriores a las que se refieren tanto el artículo 3 del Reglamento del IRPF como la Orden EHA 3525/2008, y suministrar a la DGT la información relativa a tales exenciones para elaborar el PBF. 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, atribuyó 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. No obstante el tiempo transcurrido, al término de las actuaciones fiscalizadoras era la SGAJCN la que continuaba desempeñando tales funciones.

4.19. Este Tribunal obtuvo de la SGAJCN una relación de aquellos premios que se encontraban exentos de tributación en el IRPF a diciembre de 2013, punto de partida para la elaboración del PBF de 2015. El análisis de este documento puso de manifiesto que incluía premios que ya no gozaban de exención al no haberse convocado en ejercicios anteriores, e incluso había premios que no tenían los importes actualizados. También se observaron discrepancias entre esta lista

facilitada por la SGAJCN y las utilizadas por la DGT para la elaboración de los PBFs, así como con las listas publicadas en la propia página web de la AEAT¹⁰.

4.20. El número total de expedientes de exención de premios tramitados por la SGAJCN correspondientes al ejercicio del fiscalizado fue de diez (siete premios convocados en España y tres convocados en el extranjero). Cuatro de ellos dieron lugar a resoluciones de concesión y el resto (seis expedientes) dieron lugar a resoluciones denegatorias de la exención por incumplimiento de los requisitos. En los seis casos en los que se denegó la exención la resolución del Director del Departamento de Gestión se encontraba motivada y se comunicó al interesado su derecho a interponer recurso potestativo de reposición o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

4.21. Desde el punto de vista cuantitativo el importe de los cuatro premios a los que se concedió la exención en el ejercicio fiscalizado ascendió a 108.000 euros (83.000 euros a tres premios convocados en España y 25.000 euros a uno convocado en el extranjero).

4.22. En opinión de este Tribunal en los cuatro expedientes en los que se concedió la exención se cumplió la normativa que regula su concesión. No obstante, las resoluciones dictadas no informaban de la obligación del convocante en sucesivas convocatorias de comunicar a la AEAT aquellos premios que dejaran de convocarse o se declarasen desiertos. La información sobre esta obligación puede resultar relevante para el cumplimiento de la misma y, en consecuencia, para que la lista de premios exentos que lleva la AEAT esté actualizada y permita una estimación correcta de los BFs asociados a estas exenciones. Tres de estas resoluciones se dictaron en el plazo previsto para ello (seis meses desde la solicitud) y la cuarta excediendo dicho plazo.

4.23. En el ejercicio fiscalizado se acordó la revocación de la concesión de exención a tres premios mediante resolución del Director del Departamento de Gestión Tributaria. En los tres casos la revocación tuvo lugar por entender incumplido el requisito de que el concedente del premio no pudiera realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas. En los tres casos la tramitación del procedimiento y las resoluciones dictadas cumplieron los requisitos formales exigidos por la normativa que los regula.

4.24. Los convocantes de los premios concedidos en España, en los casos de primera convocatoria, están obligados comunicar su concesión de acuerdo al procedimiento recogido en el Reglamento del IRPF y en la citada Orden EHA 3525/2008. En el caso de los tres expedientes de premios concedidos en España a los que se reconoció la exención en el ejercicio fiscalizado sólo en uno de ellos se efectuó la citada comunicación dentro del plazo legalmente establecido, mientras que en los otros dos casos no hubo comunicación alguna por parte de los convocantes. Además, en el caso del premio comunicado por el concedente la citada comunicación no se había efectuado al órgano previsto en la Orden EHA 3525/2008, sino a la SGAFCN, sin que a fecha de las actuaciones fiscalizadoras esta Subdirección hubiera remitido la citada información al órgano competente.

4.25. Como ya se ha señalado, la vigencia de la exención concedida por la concesión de premios para posteriores convocatorias está condicionada a que no se modifiquen las condiciones de la primera. Para el control de esta circunstancia el Reglamento del IRPF y la Orden EHA 3525/2008 exigen al convocante del premio que efectúe una serie de comunicaciones, en las que se debe informar de las bases de las convocatorias e indicar si el premio ha dejado de convocarse o se ha declarado desierto. De esta forma la AEAT puede comprobar si estas convocatorias siguen cumpliendo los requisitos por los que se les concedió la exención y actualizar el listado de premios literarios, artísticos o científicos que gozan de exención.

¹⁰ Las alegaciones formuladas por la AEAT no desvirtúan este punto del Informe, que no pone de manifiesto la existencia de premios que tengan la consideración de exentos sin resolución; sino deficiencias de control interno, tanto en la información que se envía por la AEAT a la DGT para la elaboración del PBF, como en la que se publica en la propia web de la Agencia.

4.26. No se realizaron las comunicaciones previstas en el punto anterior en relación con todos los premios exentos en el ejercicio fiscalizado. Del total de 289 premios exentos se analizó una muestra de quince comunicaciones a la AEAT realizadas por los convocantes de premios que tenían concedida la exención. El examen de estas comunicaciones puso de manifiesto que sólo en tres casos el convocante comunicó a la AEAT la información relativa a la convocatoria dentro del plazo legalmente establecido.

4.27. Este Tribunal considera que la SGAJCN no lleva un sistema adecuado de control de estas comunicaciones que permita comprobar que se siguen cumpliendo y no se han modificado las condiciones y circunstancias de la primera convocatoria de los premios exentos. El sistema que se utiliza no permite a esta Subdirección conocer las comunicaciones pendientes de recibir, ni cotejar las que recibe con los listados de premios exentos. También se han puesto de manifiesto casos en los que las comunicaciones que se reciben no se han incorporado a los respectivos expedientes, lo que les hace perder gran parte de su utilidad a efectos de control de estos BFs.

IV.2. DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD

4.28. La deducción por maternidad (DAMA) es una deducción que se aplica en la cuota diferencial del IRPF generando un BF en este impuesto. Fue creada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial de la LIRPF entonces vigente, con la finalidad de compensar los costes laborales y sociales inherentes a la maternidad. Se aplicó por primera vez durante el ejercicio 2003 y está actualmente regulada en los artículos 81 de la LIRPF y 60 del RIRPF, que desarrolla el procedimiento para practicar esta deducción y su pago anticipado.

4.29. Tiene una cuantía unitaria que puede llegar hasta un máximo de 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años, con la peculiaridad de que puede solicitarse de forma anticipada y cobrarse mensualmente. Tienen derecho a ella las mujeres que realicen una actividad por cuenta propia o ajena, -dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad Laboral-, y que tengan hijos menores de tres años que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes (se equiparan los supuestos de adopción y acogimiento). De manera excepcional se puede reconocer en favor de otras personas distintas de la madre. El límite de esta deducción para cada hijo es el importe de las cotizaciones y cuotas totales de la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada periodo impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción o acogimiento.

4.30. Los contribuyentes con derecho a la aplicación de esta deducción que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad correspondiente y hayan cotizado en los plazos mínimos fijados en la norma pueden solicitar de la Agencia su abono de forma anticipada. También puede haber beneficiarios de esta deducción que no sean declarantes del IRPF (por no resultar obligados a presentar declaración) y que accedieron a su cobro mediante la solicitud de pago anticipado por reunir los requisitos para ello.

4.31. Esta deducción fue considerada por el Grupo de Trabajo como un BF cuantificable y su estimación se fue incorporando a los sucesivos PBFs desde 2004. En este primer PBF se adoptó como procedimiento de estimación la consideración de las peticiones de pago anticipado que se habían registrado. En años posteriores se fueron incorporando otras fuentes de información y la estimación del PBF de 2015 se basó en la información facilitada por: a) la AEAT, que ha proporcionado datos agregados sobre los pagos anticipados de la deducción y las estadísticas del IRPF 2012; b) el INE, para las previsiones demográficas y los datos sobre la evolución del empleo femenino que se derivan de la Encuesta de Población Activa (EPA); y c) el escenario macroeconómico aprobado por el Gobierno en abril de 2014, con motivo de la actualización del Programa de Estabilidad 2014-2017.

4.32. De acuerdo con las fuentes de información señaladas en el párrafo anterior el PBF de 2015 cuantificó el importe de este BF en 729,57 millones de euros, con un número estimado de 788.844 beneficiarios. Este BF se adscribió a las políticas de gasto de “servicios sociales y promoción social” y la DGT estimó como cifra de realizado de este BF 779,52 millones de euros.

4.33. Las consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia, agregando las deducciones practicadas en las declaraciones de los sujetos pasivos del impuesto y teniendo en cuenta los importes anticipados a los no declarantes, permitieron a este Tribunal calcular que el número de beneficiarios de esta deducción ascendió en la campaña fiscalizada a 881.302, con un importe total de la deducción aplicada de 792,70 millones de euros (el importe medio de la deducción por contribuyente fue de 900 euros). Estas cifras superan las previsiones contenidas en el PBF de 2015 señaladas en el punto anterior, tanto el importe de la deducción como en el número de beneficiarios (9% y 12%, respectivamente)¹¹.

4.34. Según los datos obtenidos por el Tribunal sobre las cifras reales de este BF, el 73% del importe total de la deducción (579,58 millones de euros) fue objeto de abono anticipado, según lo previsto en la normativa reguladora antes descrita, mientras que el importe restante (213,12 millones de euros) fue aplicado por los contribuyentes en sus declaraciones del IRPF como deducción en la cuota diferencial del impuesto. Otra distribución del importe de este BF durante el periodo fiscalizado puede hacerse distinguiendo entre declarantes del impuesto (fueron 829.239 contribuyentes por importe de 750,56 millones de euros); y no declarantes, que obtuvieron todos ellos el BF mediante su percepción anticipada (52.063 contribuyentes por importe de 42,14 millones de euros).

4.35. Como ya se ha analizado en este Informe las actuaciones de control sobre los BFs pueden tener carácter extensivo y realizarse por los órganos que tienen atribuidas competencias de gestión tributaria, o intensivo por los órganos de Inspección de la Agencia. Esta deducción tiene unos importes preestablecidos que el contribuyente reclama por la existencia de hijos en las circunstancias legalmente previstas. Las actuaciones de control que debe realizar la Agencia consisten en comprobar la concurrencia de esos requisitos y el importe aplicado. Estas características de la deducción, así como las de los contribuyentes que se beneficiaron de la misma (personas físicas en el IRPF) explican que las actuaciones de control sobre este BF fueron realizados por los órganos de gestión tributaria sin dar lugar a actuaciones específicas de inspección relativas a esta deducción. Este Tribunal no encontró que se levantaran actas de inspección relativas a este BF durante el periodo fiscalizado.

4.36. Centrándose en las actuaciones de control extensivo, los filtros aplicados por los órganos de gestión tributaria para el control de este BF en la campaña fiscalizada fueron cinco: a) “dama aritméticamente incorrecto” (es de comprobación obligatoria); b) “dama cotizaciones” que se activa cuando el importe difiere de la deducción que corresponde de acuerdo con la información que posee la Agencia procedente de terceros; c) “pago dama” que se activa cuando el importe del abono anticipado declarado por el contribuyente difiere del que posee la Agencia; d) “hijos dama” que se activa cuando no consta a la Agencia la existencia del hijo que ha generado el derecho a esta deducción (es de comprobación obligatoria); y e) “hombre dama” que se activa cuando el titular de la deducción es varón y además, no se encuentra comprobado en la aplicación DAMA, habiéndose declarado algún importe en la casilla correspondiente a la deducción por maternidad (es de comprobación discrecional asociado, solo cuando en la declaración se ha activado otro filtro).

4.37. Las instrucciones sobre resolución de filtros del periodo fiscalizado describen las formas de comprobación de cada uno de ellos, obligando al funcionario al contraste de la información con la existente en las bases de datos, y en su caso, el requerimiento al contribuyente de la documentación justificativa que corresponda. El documento de resolución de filtros califica a dos de ellos como de comprobación obligatoria; otros dos también, cuando la discrepancia excede de determinado importe; y el quinto de comprobación discrecional. También señala el documento sobre resolución de filtros los casos en los que resulta obligatorio dar información sobre la conducta del contribuyente o la calidad de los datos utilizados. Estas cuestiones son relevantes porque su cumplimiento fue objeto de análisis en esta fiscalización y se describe en los puntos siguientes.

¹¹ Véanse notas 4 y 9.

4.38. A fecha 10 de mayo de 2017 se habían activado 75.978 filtros DAMA en la campaña del IRPF fiscalizada, quedando pendientes de resolver 11.865 filtros relativos a esta deducción (el 16%). Se trata de filtros que aunque se activan se dejan pendientes de resolución y, en consecuencia, no dan lugar a actuación alguna de la Agencia. Destaca el hecho de que a la fecha señalada aún quedaban pendientes de resolver filtros de comprobación obligatoria (dama aritméticamente incorrecto y dama hijos y otros de resolución obligatoria por su cuantía). En el cuadro 31 se reflejan los datos de la campaña fiscalizada de filtros activados así como el importe de la deducción consignada en las declaraciones en las que se activaron estos filtros, además de los filtros pendientes de resolución y resueltos.

Cuadro 31: Datos sobre los filtros pendientes de resolución relativos a la deducción por maternidad en la campaña fiscalizada

Filtros	Filtros activados	Deducción aplicada	Filtros pendientes de resolver		Filtros resueltos	
	Nº total	Importe en euros	Nº total	% s/activados	Nº total	% s/activados
Dama aritméticamente incorrecto	3.631	3.910.908	210	6%	3.421	94%
Pagos dama	11.925	6.415.038	3.861	32%	8.064	68%
Dama cotizaciones	56.940	44.388.411	7.602	13%	49.338	87%
Dama hijos	1.568	1.231.819	45	3%	1.523	97%
Hombres dama	1.914	1.643.170	147	8%	1.767	92%
TOTAL	75.978	57.589.346	11.865	16%	64.113	84%

Fuente: INFO de Gestión IRPF, ejercicio 2014. Fecha: 10 de mayo de 2017

4.39. Para valorar estos datos sobre los filtros pendientes de resolución este Tribunal obtuvo y analizó las cifras de resolución de los filtros entre 2008 y 2011. A fecha de 10 de mayo de 2017 aún continuaban existiendo miles de filtros pendientes de resolución correspondientes a estos ejercicios tan antiguos (en torno al 23% de los que se habían activado en ese periodo). Además, también en estos ejercicios antiguos se detectó que aún quedaban pendientes de resolver algunos filtros calificados de comprobación obligatoria (hasta el 5% de dama aritméticamente incorrecto en algunos ejercicios).

4.40. Además de obtener los datos sobre los filtros pendientes de resolución, este Tribunal analizó la forma en que se resolvieron los filtros para comprobar el cumplimiento de las instrucciones dictadas al respecto. Como ya se ha señalado, 64.113 filtros relativos a esta deducción que se activaron en la campaña fiscalizada estaban resueltos a fecha 10 de mayo de 2017 (el 84% de los activados). En esa fecha se habían resuelto con comprobación 54.711 filtros y como no comprobados 9.402 (el 15% de los resueltos). Menos de la mitad de estos últimos filtros se dejó de comprobar por eficacia mínima (3.540), los demás se resolvieron sin realizar las actuaciones de comprobación por los órganos con competencias de gestión tributaria (5.862). El cuadro 32 refleja los datos a fecha de 10 de mayo de 2017 sobre la comprobación de los filtros resueltos relativos a la deducción por maternidad en la campaña fiscalizada. En relación con estos datos hay que destacar la existencia de filtros resueltos sin comprobación entre los calificados como de comprobación obligatoria (dama hijos y algunos de los de pagos dama y dama cotizaciones por su cuantía).

Cuadro 32: Datos sobre los filtros resueltos y no comprobados relativos a la deducción por maternidad en la campaña fiscalizada

Filtros	Filtros resueltos	Filtros resueltos no comprobados				Filtros resueltos comprobados	
		FRSC	%	FRBE	%	Nº	%
Dama aritméticamente incorrecto	3.421	-	0%	-	0%	3.421	100%
Pagos dama	8.064	1.039	13%	1.045	13%	5.980	74%
Dama cotizaciones	49.338	4.418	9%	2.294	5%	42.626	86%
Dama hijos	1.523	146	10%	59	4%	1.318	87%
Hombres dama	1.767	259	15%	142	8%	1.366	77%
TOTAL	64.113	5.862	9%	3.540	6%	54.711	85%

Fuente: INFO de Gestión IRPF, ejercicio 2014. Fecha: 10 de mayo de 2017

4.41. Para valorar la relevancia de los datos obtenidos sobre los filtros que se resolvieron sin comprobación, este Tribunal también obtuvo y analizó las cifras de filtros resueltos sin comprobación entre 2008 y 2011. En estos ejercicios los porcentajes de filtros resueltos sin comprobación oscilaron en un rango comprendido entre el 16% de filtros resueltos en el año 2008 y el 14% el resto de los años, siendo el porcentaje medio de filtros resueltos sin comprobación en el periodo en torno al 15%. En todos estos años se detectaron entre los filtros resueltos sin comprobación algunos calificados como de comprobación obligatoria.

4.42. Los datos ofrecidos en los puntos anteriores relativos al ejercicio fiscalizado, que aún pueden variar un poco por ser un ejercicio relativamente reciente, contrastados con cifras de ejercicios antiguos prácticamente definitivas, permiten a este Tribunal generalizar y redondear unas cifras sobre las actuaciones de control extensivo realizados por la Agencia sobre este BF. En relación con esta deducción se puede afirmar que, con carácter general, en torno al 15% de los filtros activados cada año no se resuelven y quedan pendientes; y otro 15% de los filtros resueltos cada año no se comprueban. En cifras globales en torno a tres de cada cuatro filtros que se activan para el control de este BF vienen siendo objeto de comprobación cada año. Hay que añadir que, en todos los años, se detectaron entre los filtros pendientes de resolver y entre los que se resolvieron sin comprobación algunos calificados como de comprobación obligatoria.

4.43. En relación con los 54.711 filtros resueltos y comprobados relativos a esta deducción en el periodo fiscalizado este Tribunal no ha detectado incidencias en la forma de comprobación de ninguno de ellos. El documento de descripción de los métodos de resolución de filtros obligaba a calificar la actuación del contribuyente en cuatro de los cinco filtros diseñados para el control de esta deducción. De los 51.290 filtros resueltos y comprobados por los órganos con competencias en materia de gestión tributaria (en los cuatro filtros citados) se ofreció información sobre la actuación del contribuyente en 50.991 (el 99,4% de los casos) por lo que este Tribunal considera suficientemente cumplida esta previsión.

4.44. En el 66% de los casos (33.510 filtros) los órganos con competencias en materia de gestión tributaria calificaron como correcta la actuación del contribuyente. En el otro 34% de los casos (17.481 filtros) la actuación del contribuyente fue calificada como incorrecta, si bien en la práctica totalidad de los supuestos de actuación incorrecta el órgano competente consideró la buena fe del contribuyente en su actuación. Sólo en 29 supuestos se consideró la intención de fraude (0,17% de los 50.991 casos).

4.45. El documento sobre resolución de filtros también obligaba a calificar la calidad de los datos utilizados en dos de los cinco filtros diseñados para el control de esta deducción (pagos dama y dama cotizaciones). Esta previsión no se puede entender cumplida en el periodo fiscalizado ya que esta información únicamente fue capturada en 461 filtros de los 48.606 comprobados (el 0,95% de los casos, 70 filtros “pagos dama” respecto de un total de 5.980 filtros comprobados y 391 filtros “dama cotizaciones” de un total de 42.626 comprobados). Esta circunstancia se puede explicar por el tiempo transcurrido desde la creación de esta deducción en el año 2003. La calidad de los datos utilizados se comprobó en los primeros años de implantación de esta deducción y no se repitió en

otros posteriores. No obstante, en los filtros correspondientes a la campaña fiscalizada que ofrecieron información sobre la calidad de los datos utilizados, (solo 461) más de la mitad de los datos fueron erróneos (58%). En particular, en la información referida al filtro “dama cotizaciones” el 63% de los datos eran erróneos, dando lugar a una activación incorrecta del filtro.

IV.3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PREVISTO EN LA LEY 49/2002 PARA PERSONAS SIN ÁNIMO DE LUCRO Y CONFESIONES RELIGIOSAS

4.46. La ley 49/2002, de 23 de diciembre, regula en su Título II un régimen fiscal favorable para las entidades sin fines lucrativos con la finalidad de incentivar la participación privada en la consecución de fines de interés general. El RD 1270/2003, de 10 de octubre, aprobó el Reglamento para la aplicación de este régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Se configura como un régimen fiscal voluntario que requiere el ejercicio de la opción para su aplicación por parte de las entidades que reúnan los requisitos para ello. Estos requisitos son de dos tipos: a) de carácter subjetivo, referido al tipo de entidad; y b) de carácter objetivo, que atiende a la actividad desarrollada. La regulación de este régimen fiscal especial se completa, a los efectos que ahora interesan, con el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

4.47. El artículo 2 de la Ley 49/2002 contiene una enumeración de los tipos de entidades que se consideran sin fines lucrativos a estos efectos, que se completa por las disposiciones adicionales quinta a decimotercera de la misma. De manera resumida, sin necesidad de enumerar las múltiples singularidades a las que se refiere esta normativa, se pueden citar los siguientes tipos de entidades: a) las fundaciones; b) las asociaciones declaradas de utilidad pública; c) las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; e) las federaciones deportivas; y f) la Iglesia Católica y demás iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.

4.48. La opción por este régimen fiscal se debe ejercer mediante la presentación ante la AEAT de la correspondiente declaración censal, que regula el artículo 9 del antes citado RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Tanto la opción como la renuncia a la aplicación de este régimen fiscal se deben inscribir en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, arts. 9.3 n) y 10.2 ñ) respectivamente, del citado Reglamento.

4.49. La comunicación de esta opción por las entidades obligadas a ello se realiza sin necesidad de aportar ningún tipo de documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos previstos en la normativa. No obstante, el artículo 144 del RD 1065/2007 prevé expresamente la comprobación por la Administración tributaria de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja, atendiendo a los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario.

4.50. En virtud de la disposición adicional única del RD 1270/2003, la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (actualmente las entidades religiosas evangélicas, las comunidades israelitas y las islámicas) no tienen la obligación de comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal. En estas entidades, a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, el régimen especial se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación y por la Administración Tributaria en los demás casos. Distintas normas excluyen también a otras entidades que podrán aplicar el régimen fiscal especial sin necesidad de presentar

declaración censal de opción (como la Cruz Roja Española, la Organización Nacional de Ciegos (ONCE) y la Obra Pía de los Santos Lugares).

4.51. La aplicación de este régimen especial queda condicionada, para cada período impositivo, al cumplimiento de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002. Este precepto concreta los requisitos referidos a la persecución de fines de interés general; la obligación de destinar a dichos fines al menos el setenta por ciento del resultado de las operaciones de la entidad; limitación para la realización de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad hasta un importe neto de la cifra de negocios del cuarenta por ciento de los ingresos de la entidad; la gratuidad de los cargos de patronos o representantes de las entidades; el destino del patrimonio en caso de disolución; la obligación de inscripción en el registro correspondiente; la rendición de cuentas; y la obligación de presentar anualmente una memoria económica, con el contenido descrito en el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003.

4.52. Las características de este régimen fiscal se concretan en la tributación especial de estas entidades en el IS y en materia de tributos locales. Por el objeto de esta fiscalización, el análisis que se ha realizado se refiere exclusivamente a los BFs en tributos estatales. En el IS se establece un primer BF consistente en la exención de las rentas e ingresos de explotaciones económicas obtenidas por estas entidades en cumplimiento de su objeto o finalidad específica (artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002). Además, se establece un segundo BF en las rentas de estas entidades derivadas de sus posibles explotaciones económicas no exentas (por no estar destinadas al cumplimiento de su objeto o finalidad específica). Estas rentas no exentas tributan a un tipo de gravamen reducido del 10% (artículo 10 de la Ley 49/2002). No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de esa ley, estas entidades están obligadas a declarar en el IS la totalidad de sus rentas, tanto exentas como no exentas.

4.53. Lo primero que hay que destacar es que, si bien ambos BFs implican una minoración de ingresos que merman la capacidad recaudatoria del Estado, su tratamiento a efectos de su incorporación al PBF es diferente. Así, mientras la exención del impuesto se considera un BF no cuantificable y, por lo tanto, no existe estimación de su importe en el PBF de 2015, la tributación a un tipo de gravamen reducido de las rentas no exentas de estas entidades se considera un BF cuantificable y su importe se estima en el PBF. No obstante, su importe se estimó de forma agregada con los BFs derivados de la aplicación de otros tipos reducidos de gravamen en el IS y se clasificó en la política de gasto público “otras actuaciones de carácter económico”.

4.54. El análisis de este régimen fiscal especial vuelve a poner de manifiesto deficiencias en la integridad del PBF, que ya se señalaron en el epígrafe II.1.2 de este Informe. El PBF no refleja todas las minoraciones de ingresos derivados de la existencia de BFs que pudieran ser objeto de cuantificación (por ejemplo, no incluye la minoración derivada de la exención de las rentas en este régimen especial). Aunque este Tribunal reconoce las dificultades de cuantificación de este BF hay que tener en cuenta que la ley impone a las entidades la obligación de declarar la totalidad de las rentas, tanto exentas como no exentas, lo que considera que proporciona una valiosa información que permitiría efectuar una estimación del importe dejado de ingresar aplicando los métodos de cálculo más apropiados. Entre estos, podría valorarse la microsimulación, técnica empleada con carácter general en aquellos supuestos en los que el sistema de información fiscal dispone de suficientes datos.

4.55. Como se ha señalado, no existe una estimación en el PBF de 2015 del importe del BF derivado de la exención de las rentas en este régimen fiscal especial. Este Tribunal ha calculado de manera orientativa su cuantía tomando como base el importe de las rentas exentas declaradas por las entidades. Hay que tener en cuenta que las rentas exentas declaradas, al no estar sujetas a tributación, no están sometidas a los controles ordinarios y su fiabilidad puede ser inferior a la normal. No obstante, con esta base y teniendo en cuenta todas las consideraciones efectuadas en este punto y en el anterior, de manera orientativa, ascendería a 123,63 millones de euros el importe del BF derivado de la exención reconocida sobre determinadas rentas de estas entidades. Dejando aparte otras entidades de menor relevancia, el importe del BF derivado de la exención de rentas de

fundaciones y asociaciones ascendería a 76,02 millones de euros y el de las entidades religiosas a 46,12 millones de euros.

4.56. Este Tribunal también ha constatado que el importe del BF derivado de la tributación a un tipo de gravamen reducido de las rentas no exentas de estas entidades se estimó en el PBF de 2015 de forma agregada con otros BFs. La estimación agregada en relación con los BFs consistentes en la aplicación de tipos reducidos de gravamen del IS ascendía a 164,83 millones de euros y afectaría a un colectivo de 5.655 beneficiarios. Según los datos obtenidos por este Tribunal de las consultas a las bases de datos de la Agencia, el importe real del BF por la aplicación del tipo reducido en el régimen fiscal especial de entidades sin ánimo de lucro alcanzó los 4,78 millones de euros y afectó a 965 entidades beneficiarias en ese año (de las 14.372 entidades beneficiarias de este régimen especial, 965 tenían base imponible positiva y rentas exentas, por lo que se podían aplicar el tipo reducido).

4.57. Los importes de este BF se obtuvieron por el Tribunal mediante la agregación de los datos individuales obtenidos de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos del impuesto que aplicaron este régimen fiscal especial en la campaña fiscalizada. Estas entidades declararon, como dispone el artículo 13 de la Ley 49/2002, su resultado contable incluyendo la totalidad de rentas y gastos. Posteriormente las entidades corrigen dicho resultado para calcular la base imponible consignando como disminución y aumento del resultado contable las rentas exentas y los gastos deducibles vinculados a dichas rentas. A la base imponible resultante aplican el tipo de gravamen reducido del 10%, conforme al art. 28.4 de la LIS vigente en el ejercicio fiscalizado, para obtener la cuota íntegra.

4.58. La diferencia con la que habría sido su tributación al tipo de gravamen general ofrece el importe real del BF por la aplicación del tipo reducido del 10% en el régimen fiscal especial de entidades sin ánimo de lucro (4,78 millones de euros). Dejando aparte otras entidades de menor relevancia, el importe del BF derivado de la tributación al tipo de gravamen reducido de las rentas no exentas de fundaciones y asociaciones ascendería a 4,09 millones de euros, y el de las entidades religiosas a 0,32 millones de euros.

4.59. La aplicación del régimen fiscal especial requirió la opción por parte de las entidades, con excepción de las entidades religiosas y las demás a las que se refiere el punto 4.27. La opción se debió ejercitar mediante la presentación de la declaración censal (Modelo 036) y la correspondiente inscripción en el censo de empresarios, profesionales y retenedores. Los contribuyentes que se acogieron a este régimen fiscal especial marcaron la casilla 001, constitutiva de la opción por la aplicación de este régimen en el Modelo 200 de declaración del IS. La consulta de las declaraciones individuales de las entidades permiten a este Tribunal afirmar que fueron 14.372 contribuyentes los que se acogieron al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 en el periodo fiscalizado. Entre estos contribuyentes, 11.799 eran asociaciones y fundaciones; 1.396 entidades religiosas; y el resto entidades de formas jurídicas diversas como se analiza en el punto siguiente.

4.60. De acuerdo con los datos obtenidos por este Tribunal, al menos 803 entidades que aplicaron este régimen fiscal no reunían los requisitos relativos a la forma jurídica exigida por la norma. Entre los contribuyentes que figuran acogidos a este régimen fiscal especial en las bases de datos de la Agencia había dos personas físicas (una de ellas extranjera); 53 sociedades anónimas; 719 sociedades de responsabilidad limitada; una comanditaria; 23 cooperativas; una comunidad de bienes; y 4 UTEs. Consultado el censo de empresarios y retenedores se ha podido constatar, en agosto de 2017, que figuraban censadas con una calificación de entidades sin fines de lucro, 68 entidades cuya forma jurídica no se encuentra entre las que establece la norma.

4.61. Los datos obtenidos por este Tribunal también permiten deducir que hubo entidades obligadas a formular la opción por este régimen jurídico que, sin embargo, se acogieron al mismo sin haber formulado la opción. Así, de las 14.372 entidades que se acogieron a este régimen fiscal especial, ejercitaron la opción por el mismo un total de 8.589 entidades. Aun teniendo en cuenta que algunas entidades como las religiosas y otras expresamente excluidas por la ley (ONCE, Cruz

Roja, Obra Pía de los Santos Lugares,...) no estarían obligadas a ejercitar la opción, sigue quedando un número relevante (más de 4.000 entidades) que se acogieron a este régimen fiscal sin haber ejercitado la opción correctamente y que no se encontraban en el censo.

4.62. Según el artículo 2 de la Ley 49/2002, para que una asociación pueda acogerse a este régimen fiscal especial, debe haber sido declarada de utilidad pública. Este Tribunal ha comprobado que al menos 4.130 entidades acogidas a este régimen fiscal especial tenían la condición de asociaciones; sin embargo, según los datos públicos ofrecidos por el Ministerio del Interior, en el año 2014, únicamente tenían la declaración de utilidad pública 2.752 entidades, por lo que al menos 1.378 asociaciones no cumplirían el requisito de haber sido declaradas de utilidad pública para aplicar los BFs de la Ley 49/2002. No existen controles efectivos para la comprobación de este requisito lo que pone de manifiesto una debilidad del proceso de control ejercido por la Agencia para la comprobación de los requisitos subjetivos de aplicación de este régimen fiscal especial

4.63. Entre los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 para ser considerada, a efectos de la Ley, como entidades sin fines lucrativos – y, por tanto, poder acogerse al régimen fiscal especial- en su apartado 10 se requiere la elaboración anual de “una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles”. Por su parte el artículo 3 del RD 1270/2003, desarrolla el contenido de esta memoria, que debe ser presentada ante el órgano de gestión tributaria competente en el plazo de siete meses desde el cierre del ejercicio tributario. Las entidades que según la normativa contable estén obligadas a la elaboración anual de una memoria, deben incluir en la misma las previsiones establecidas en este precepto, de manera que la norma no obliga a elaborar una memoria diferente a la contable. No obstante, para disfrutar del régimen fiscal especial, exige que en dicha memoria se haga constar determinada información y que, además de su presentación ante los organismos competentes por razón de la naturaleza de la entidad, dicha memoria se presente ante la Agencia Tributaria en el plazo previsto en el Reglamento 1270/2003. Únicamente están excluidas de la obligación de presentar la memoria aquellas entidades cuyo volumen total de ingresos del periodo impositivo no supere la cifra de 20.000 euros siempre que no participen en sociedades mercantiles.

4.64. Dado que la elaboración de la memoria económica constituye un requisito necesario para la aplicación de este régimen fiscal especial su presentación, regulada en el art. 3.2 del Reglamento 1270/2003, debe ser objeto de control por los órganos de gestión tributaria. Para efectuar este control el Manual interno de la Agencia sobre régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos obliga a grabar la presentación de la memoria económica en una de las aplicaciones informáticas de gestión tributaria. Dicha aplicación permite grabar en el modelo 936 la identificación de la entidad, el ejercicio al que se refiere la memoria presentada y la fecha de presentación.

4.65. Sin perjuicio de las entidades recogidas en las disposiciones adicionales octava y novena a las que más adelante se hará referencia, únicamente debieron quedar exceptuadas de la obligación de elaborar y presentar la memoria económica las entidades cuyo volumen total de ingresos del periodo impositivo no superase la cifra de 20.000 euros y siempre que no participen en sociedades mercantiles (artículo 3.2 del Reglamento 1270/2003). En el periodo fiscalizado, 6.593 entidades se encontraban en esta situación, por lo que 7.779 entidades debieron presentar memoria económica. Sin embargo, otras entidades incumplieron esta obligación ya que únicamente 4.087 (el 57% de las obligadas a ello) presentaron la memoria económica del año 2014. Hay que aclarar que la DGT en informe de 9 de enero de 2014, consideró que la falta de presentación de la memoria constituye un incumplimiento formal que no determina la exclusión del régimen fiscal.

4.66. Este Tribunal considera oportuno señalar, como se apuntó más arriba, que las disposiciones adicionales octava y novena de la Ley 49/2002, establecen especialidades para determinadas entidades que conviene diferenciar. En primer lugar, la disposición adicional octava de la Ley 49/2002, se refiere a las fundaciones de entidades religiosas; estas entidades, conforme a la interpretación efectuada por la propia Agencia en su Manual interno para la tributación de las

entidades sin fines de lucro, pueden aplicar automáticamente el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, con tan solo presentar certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, sin resultar necesaria la presentación de la memoria económica.

4.67. En cuanto a la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, deben analizarse por separado las entidades encuadradas en sus dos apartados. A las recogidas en su apartado 1 – la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español- se les aplica el régimen fiscal especial en relación al IS, previsto en los artículos 5 a 15 de dicha Ley. Es decir, la propia norma considera a dichas entidades sujetas al régimen fiscal especial, por ello los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro no son exigibles a las entidades citadas.

4.68. No obstante, tienen obligación de presentar la memoria económica a la que se refiere el artículo 3 de la Ley, de acuerdo con el Manual interno de la Agencia sobre régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos, las comprendidas dentro del apartado 2 de la disposición adicional novena. Se trata de las asociaciones y entidades religiosas del artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede; así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España; y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

4.69. Esta diferenciación es importante puesto que el control extensivo de este BF se basó en un único filtro que se activó en aquellas declaraciones en las que los sujetos pasivos no hubieran ejercitado la opción por este régimen mediante la presentación de la correspondiente declaración censal, o no hubieran presentado memoria económica estando obligados a ello. El filtro está diseñado para no activarse cuando el NIF del declarante comience por la letra R; sin embargo, este tipo de NIF también corresponde a las entidades mencionadas en el punto anterior. Por lo tanto, entre las entidades cuyo NIF comienza por la letra R se encuentran algunas que sí tienen la obligación de presentar la memoria económica, al estar dentro del ámbito del apartado segundo de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 lo que pone de manifiesto, en opinión de este Tribunal, una debilidad del control y del diseño del filtro.

4.70. La resolución del filtro se debe realizar por los órganos de gestión de la Agencia mediante el requerimiento al sujeto pasivo para que justifique su condición de entidad acogida a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, o, en su caso, para que efectúe la presentación de la memoria económica. El filtro está configurado como de comprobación discrecional con captura de la información sobre la comprobación.

4.71. En la campaña del IS de 2015 se activaron 2.116 filtros relativos a este BF. A fecha 19 de mayo de 2017 aún quedaban pendientes de resolver 1.169 filtros (el 55%), el cuadro 33 refleja los datos sobre filtros pendientes de resolución en las distintas unidades de la Agencia. En la DCGC se activaron únicamente 3 filtros y todos ellos estaban pendientes de resolver a la fecha de la comprobación.

Cuadro 33: Datos sobre filtros pendientes de resolución relativos a los BFs de entidades sin ánimo de lucro en la campaña fiscalizada

Filtro	Unidades	Filtros activados	Filtros pendientes de resolver		Total Filtros resueltos	
		Nº Total	Nº Total	% s/activ.	Nº Total	% s/activ.
Entidades Ley 49/2002	GESTIÓN TRIBUT.	2.054	1.141	56%	913	44%
	DCGC	3	3	100%	0	0%
	UGGEs	59	25	42%	34	58%
	Total Nacional	2.116	1.169	55%	947	45%

Fuente INFO de Gestión de IS, modelo 200, ejercicio 2014. Datos a 19 de mayo de 2017

4.72. De los 2.116 filtros activados en la campaña del IS de 2015 se habían resuelto 947 (el 45%) a fecha 19 de mayo de 2017. En esa fecha se habían resuelto “con comprobación” 480 filtros (el 51% de los resueltos) y “sin comprobación” 467 (el 49%); entre éstos últimos, 195 se resolvieron “sin comprobación por eficacia mínima” y en 272 filtros no se hicieron las actuaciones de comprobación señaladas en el punto 4.70 (el 29% del total de filtros resueltos).

4.73. Para valorar estas cifras, este Tribunal analizó la resolución de los filtros activados entre 2007 y 2011. El porcentaje de filtros pendientes de resolver correspondiente a dicho periodo, a fecha 19 de mayo de 2017, alcanzaba el 50% de los activados. En este periodo de cinco años, en torno al 40% de los filtros resueltos lo fueron sin haber sido comprobados (con excepción del año 2011, en el que el porcentaje de filtros resueltos sin comprobación disminuyó considerablemente al 9% debido a la puesta en marcha por parte del Departamento de Gestión de una actuación específica de depuración del censo consistente en visitas censales a las entidades). Los datos anteriores permiten a este Tribunal afirmar que, con carácter general, se comprueba uno de cada cuatro filtros que se activan para el control de estos BFs, ya que la mitad de ellos quedan pendientes de resolver y de los que se resuelven la mitad no se comprueban.

4.74. En relación con los 480 filtros resueltos y comprobados relativos al periodo fiscalizado este Tribunal no ha apreciado incidencia alguna en su resolución. En los 480 filtros comprobados se analizó la actuación del contribuyente, de acuerdo con lo requerido en el documento de descripción de los métodos de resolución de los filtros. En 423 de estos filtros los órganos de gestión calificaron como correcta la actuación del contribuyente y en 57 incorrecta, si bien en todos los casos consideraron la buena fe del contribuyente en su actuación, sin atribuirle intención de fraude.

4.75. Como ya se ha analizado en este Informe, las actuaciones de control extensivo de cada BF que realizan los órganos de gestión tributaria se complementan con los controles intensivos realizados por los órganos de Inspección de la Agencia. Para analizar estas actuaciones de control intensivo de los órganos de inspección en relación al régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos, este Tribunal tomó en consideración las declaraciones presentadas en la campaña fiscalizada por los 14.372 contribuyentes que aplicaron este régimen especial, y comprobó las actas de inspección formalizadas a fecha 12 de septiembre de 2017 relativas a los mismos. Hay que aclarar que estas comprobaciones se realizaron a la fecha mencionada y pueden no agotar las actuaciones de control intensivo sobre este BF ya que se refieren a las actas de inspección sobre esos contribuyentes en la fecha referida sin perjuicio de que pudieran realizarse otras en momentos posteriores a la misma.

4.76. A la mencionada fecha se habían levantado 21 actas de inspección por el concepto tributario IS referidas a contribuyentes que en el ejercicio fiscalizado aplicaron el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002. Quince de las actas afectaron a fundaciones, cinco a asociaciones y una de ellas a una sociedad de responsabilidad limitada. Asimismo, se tramitaron cuatro expedientes sancionadores sobre estas entidades. Ocho de las actuaciones fueron realizadas en el marco del grupo de programas del PPI sobre la inspección de entidades parcialmente exentas

dirigido al control de este régimen fiscal especial. Las trece restantes se cargaron en otros programas de inspección no referidos específicamente a BFs (cuatro al programa de control de profesionales, siete a los programas de control de PYMES, y dos al programa “otros servicios”). En seis de los contribuyentes inspeccionados se habían activado los filtros diseñados para el control extensivo de este BF por los órganos de gestión de la Agencia.

4.77. Las actuaciones de los órganos de inspección en el grupo de programas del PPI dirigido al control de este régimen fiscal consistieron en la comprobación del cumplimiento por parte de las entidades de los requisitos exigidos para su aplicación; investigaron la procedencia de la exención sobre las rentas exentas declaradas; comprobaron el cumplimiento de los plazos legalmente previstos para destinarlas al cumplimiento de sus fines; y se analizaron las memorias presentadas. En las ocho actas afectadas se revisaron además las declaraciones del IS presentadas por los contribuyentes, así como la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales. El importe total liquidado en estas ocho actas, imputable a rentas del ejercicio fiscalizado, ascendió a 22.162 euros. Las actuaciones de inspección realizadas en los restantes grupos de programas dieron lugar al levantamiento de otras trece actas. El importe total corregido en estas trece actas, correspondiente al ejercicio fiscalizado, ascendió a 519.283,24 euros.

4.78. Dieciocho de las actas de inspección fueron de conformidad con el contribuyente y una de disconformidad. Adicionalmente, dos de las actas dieron lugar a una liquidación vinculada a delito. En diez de las actas de conformidad se pone de manifiesto la inexistencia de indicio de comisión de infracciones tributarias considerando correcta la actuación del contribuyente. En ocho de ellas no resultó deuda alguna a cargo del contribuyente, aunque en un caso se consideró que no correspondía a la entidad aplicar el régimen especial de las entidades sin fines de lucro y en otro se detectó exención indebida de rentas, cuantificándose las deudas a ingresar imputables al año 2014 en 20.507,22 y 77,12 euros respectivamente.

4.79. Las ocho actas de conformidad restantes se refieren a cuatro contribuyentes a los que se procedió a regularizar su situación fiscal, liquidándose un importe total de deuda de 30.677,77 euros. Además se tramitación expedientes sancionadores a estos contribuyentes que concluyeron con otras cuatro actas imponiendo sanciones por un importe total de 19.424,07 euros.

4.80. Las dos actas que presentan liquidación vinculada a delito contienen una propuesta de liquidación para el ejercicio fiscalizado de 229.468,24 euros y 241.290,82 euros, respectivamente.

4.81. Por último, el acta de disconformidad consideró el incumplimiento por el contribuyente en el año 2011 del requisito previsto en el artículo 3.2 de la Ley 49/2002, que establece la exigencia de que el 70% de las rentas se destinen a fines de interés general, excluyendo a la entidad del régimen especial de tributación en ese ejercicio. El importe de la deuda a ingresar se cuantificó en 8.042.499 euros aunque no fue exigible hasta un ejercicio posterior al fiscalizado.

IV.4. DEDUCCIÓN PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

4.82. La deducción para la protección del medio ambiente es una deducción que se aplicaba en la cuota íntegra del IS, generando un BF en este impuesto. Esta deducción fue creada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social que estableció un nuevo incentivo fiscal para determinadas inversiones protectoras del medio ambiente por el beneficio que reporta a la comunidad una mejora de los niveles de gestión ambiental. El Real Decreto 1594/1997 reguló las condiciones para su aplicación.

4.83. La LIS actualmente vigente suprimió esta deducción justificando esta medida, en su Preámbulo, porque “las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características”.

4.84. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39.1 del TRLIS, vigente en el periodo fiscalizado, constituían la base de esta deducción las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, que estuvieran comprendidas en programas, convenios o acuerdos celebrados con la Administración competente en materia medioambiental, que debería expedir la certificación de la convalidación de la inversión. El importe de la deducción a aplicar sobre la cuota íntegra del impuesto era el 8% de las inversiones realizadas que reuniesen los requisitos previstos normativamente.

4.85. Desde su creación esta deducción fue considerada como un BF cuantificable y su estimación se fue incorporando a los sucesivos PBFs. Su cuantificación se realizaba por la AEAT aplicando el sistema general de microsimulación que consistió, principalmente, en proyectar los datos individuales obtenidos de las declaraciones anuales de los sujetos pasivos del impuesto. Para la elaboración del PBF de 2015 la estimación se obtuvo teniendo en consideración las declaraciones del año 2012.

4.86. Aplicando la metodología descrita en el párrafo anterior, el PBF de 2015 cuantificó el importe de este BF en 10,98 millones de euros con un número estimado de 253 beneficiarios. Este BF se adscribió a las políticas de gasto de “infraestructuras” y la DGT estimó como cifra de realizado de este BF 10,54 millones de euros.

4.87. Como ya se ha señalado las declaraciones del IS se presentan en dos modelos: a) el Modelo 200 “Declaración del IS e Impuesto sobre la Renta de No Residentes” (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español); y b) el Modelo 220 “Declaración del IS-Régimen de consolidación fiscal correspondiente a los grupos fiscales”. En la declaración de este BF la entidad declarante debía consignar en la casilla [792] del correspondiente modelo la cuantía de esta deducción generada en el período impositivo; en la casilla [793] el importe de la deducción objeto de aplicación en esa declaración; y en la casilla [794] las cantidades que quedasen pendientes de aplicación para períodos impositivos futuros. La descripción de estas casillas resulta relevante porque su cuantía fue el criterio seguido en el filtro que se utilizó para el control de esta deducción.

4.88. Así, el control extensivo de este BF se basó en un único filtro que se activó en aquellas declaraciones en las que, teniendo algún otro filtro activado, la deducción aplicada por el contribuyente por inversiones para protección de medio ambiente tuviese un importe superior a 1.000 euros y siempre que, además, el importe consignado en la casilla correspondiente a la deducción pendiente de aplicar por este tipo de inversiones fuera superior a 1.500 euros.

4.89. La resolución del filtro se debería realizar mediante el requerimiento al contribuyente de la documentación justificativa de la deducción así como mediante el requerimiento de la aportación de las certificaciones de convalidación de las inversiones medioambientales emitidas por las Administraciones competentes. El documento de resolución de filtros califica éste como de comprobación discrecional con captura de la información sobre la comprobación, obligando al funcionario actuante a dar información sobre la actuación del contribuyente, distinguiendo entre correcta o errónea.

4.90. En el ámbito de las UGGEs y la DCGC se estableció igualmente un único filtro sobre esta deducción con características similares a las descritas en el punto anterior adaptándolas a este tipo de entidades. Para estos contribuyentes el filtro se activó en aquellas declaraciones en las que, teniendo algún otro filtro activado, la deducción aplicada tenía un importe superior a 10.000 euros y siempre que, además, el importe de la deducción pendiente de aplicar generada en ejercicios anteriores por este tipo de inversiones fuera superior a 15.000 euros. La resolución del filtro se debía realizar del modo descrito en el punto anterior siendo también de comprobación discrecional con captura de la información sobre la comprobación.

4.91. Los datos obtenidos de las consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia permitieron a este Tribunal comprobar que el número de declaraciones de la campaña fiscalizada

que incluyeron deducción de medio ambiente fue de 660, con un importe total de deducción generada de 104.905.465 euros, de acuerdo con los datos individuales obtenidos de las declaraciones en esa campaña presentadas por los sujetos pasivos del impuesto. Estas cifras multiplican por más de diez el importe previsto en el PBF de 2015 (10,98 millones de euros); aún en mayor medida el importe que se estimó realizado (10,54 millones de euros); y por 2,61 al número de beneficiarios previstos en ese PBF (253).

4.92. De estos 660 declarantes que se beneficiaron de la deducción correspondía a los órganos de gestión tributaria la comprobación de 380 declaraciones (el 58%) aunque el importe de las deducciones incorporadas a estas declaraciones fue de 37.922.746 euros (el 36% del importe total de este BF). Correspondía a la DCGC el control de 198 declaraciones que aplicaron esta deducción (el 30% de todas ellas) aunque su importe ascendió a 58.925.459 euros (el 56% del total); y la comprobación del resto de declaraciones e importes correspondía a las UGGEs.

4.93. En estas 357 declaraciones que aplicaron la deducción por medio ambiente se activaron 93 filtros relativos a su control. A fecha 22 de junio de 2017 aún quedaban pendientes de resolver 66 filtros de los 93 activados relativos a esta deducción (el 71%), lo que supone un porcentaje muy elevado de filtros sin resolver. El cuadro 34 refleja los datos sobre filtros pendientes de resolución en las distintas unidades de la Agencia. Destaca en estos datos la cifra de la DCGC, que tenía pendientes de resolver 16 de los 17 filtros activados. Además, como se señala en el punto siguiente, el único filtro resuelto por la DCGC se resolvió sin comprobación.

Cuadro 34: Datos sobre filtros pendientes de resolución relativos a la deducción por medio ambiente en la campaña fiscalizada.

FILTRO	UNIDADES	FILTROS ACTIVADOS	FILTROS PENDIENTES RESOLVER		FILTROS RESUELTOS	
		Nº Total	Nº Total	% s/ activ.	Nº Total	% s/ activ.
DEDUCCIÓN MEDIO AMBIENTE (DMA)	DCGC	17	16	94,12	1	5,88
	UGGEs	56	36	64,29	20	35,71
	GESTIÓN TRIBUT.	20	14	70,00	6	30,00
	Total Nacional	93	66	70,97	27	29,03

Fuente: INFO de Gestión de IS, ejercicio 2014, modelo 200 y 220. Fecha 22/06/2017

4.94. Para valorar la relevancia de estos datos sobre los filtros que aunque se activan se dejan pendientes de resolución y, en consecuencia, no dan lugar a actuación alguna de la Agencia, este Tribunal obtuvo y analizó las cifras de resolución de los filtros entre 2008 y 2011. De este modo se comprobó que a fecha de 22 de junio de 2017 continuaban existiendo 764 filtros pendientes de resolución correspondientes a estos ejercicios antiguos, lo que representaba una media del 44% de los filtros activados en dicho periodo. En estos datos destacaban de nuevo los correspondientes a la DCGC, que había dejado pendientes de resolución el 70% de los filtros activados en el año 2011.

4.95. Además de obtener los datos sobre los filtros pendientes de resolución, este Tribunal analizó la forma en que se resolvieron los filtros, para comprobar el cumplimiento de las instrucciones dictadas al respecto a que se refiere el anterior punto 4.66. Como ya se ha señalado 27 filtros relativos a esta deducción que se activaron en las declaraciones de la campaña fiscalizada estaban resueltos a fecha 22 de junio de 2017 (el 29% de los activados). En esa fecha se habían resuelto con comprobación doce filtros; y sin comprobación quince (el 56 % de los resueltos). Solo uno de estos filtros se dejó de comprobar por eficacia mínima, los otros catorce se resolvieron sin comprobación por los órganos con competencias de gestión tributaria. El cuadro 35 refleja los datos

a fecha de 22 de junio de 2017 sobre la comprobación de los filtros resueltos relativos a la deducción por medio ambiente en la campaña fiscalizada.

Cuadro 35: Datos sobre los filtros resueltos sin comprobación relativos a la deducción por medio ambiente en la campaña fiscalizada

FILTRO	UNIDADES	FILTROS RESUELTOS (FR)	FILTROS RESUELTOS NO COMPROBADOS (FRNC)				FILTROS RESUELTOS COMPROBADOS (FRC)	
			FRSC	%	FRBE	%	Nº	%
DEDUCCIÓN MEDIO AMBIENTE (DMA)	DCGC	1	1	100,00	0	0,00	0	0,00
	UGGEs	20	11	55,00	0	0,00	9	45,00
	GESTIÓN TRIBUT.	6	2	33,33	1	16,67	3	50,00
	Total Nacional	27	14	51,85	1	3,70	12	44,44

Fuente: INFO de Gestión de IS, ejercicio 2014, modelo 200 y 220. Fecha 22/06/2017

4.96. Para valorar la relevancia de los datos obtenidos sobre los filtros que se resolvieron sin comprobación, este Tribunal también obtuvo y analizó las cifras de filtros resueltos sin comprobación entre 2008 y 2011. En estos ejercicios los porcentajes de filtros resueltos sin comprobación oscilaron en un rango comprendido entre el 42% de filtros resueltos en el año 2009 al 18% en el año 2011, siendo el porcentaje medio de filtros resueltos sin comprobación en el periodo del 32%.

4.97. Los datos ofrecidos en los puntos anteriores relativos al ejercicio fiscalizado, que aún pueden variar un poco por ser un ejercicio relativamente reciente, contrastados con cifras de ejercicios antiguos prácticamente definitivas, permiten a este Tribunal generalizar y redondear unas cifras sobre las actuaciones de control extensivo realizados por la Agencia sobre este BF. En relación con esta deducción se puede afirmar que, con carácter general, casi la mitad de los filtros activados cada año no se resuelven y quedan en esta situación; y uno de cada tres filtros resueltos cada año no se comprueban. En cifras globales únicamente la tercera parte de los filtros que se activan para el control de este BF vienen siendo objeto de comprobación cada año.

4.98. En relación con los doce filtros resueltos y comprobados relativos a esta deducción en el periodo fiscalizado este Tribunal ha analizado si esa comprobación se ajustó a lo requerido en el documento de descripción de los métodos de resolución de los filtros. En todos los casos se requirió al contribuyente la documentación justificativa de la deducción y la aportación de las certificaciones de convalidación de las inversiones medioambientales emitidas por las Administraciones competentes. Además, los doce filtros comprobados mostraban la calificación de la actuación del contribuyente, de acuerdo con lo requerido en ese documento de resolución de filtros. En nueve de esos doce filtros los órganos de gestión calificaron como correcta la actuación del contribuyente y en tres incorrecta, si bien en los tres casos consideraron la buena fe del contribuyente en su actuación sin atribuirle intención de fraude.

4.99. Como ya se ha analizado en este Informe las actuaciones de control extensivo de cada BF que realizan los órganos de gestión tributaria se complementan con los controles intensivos realizados por los órganos de Inspección de la Agencia. Para analizar estas actuaciones de control intensivo de los órganos de inspección en relación a la deducción por medio ambiente este Tribunal analizó una muestra de nueve actas (el 15% de las 59 actas levantadas a estos contribuyentes). Únicamente dos de ellas afectaban a la deducción por medio ambiente declarada por estos contribuyentes. Hay que aclarar que estas comprobaciones se realizaron a fecha de 22 de noviembre de 2017 y pueden no agotar las actuaciones de control intensivo sobre este BF ya que aún podrían realizarse otras en momentos posteriores a esta fecha.

4.100. El análisis de las referidas actas de inspección permitió comprobar que, en una de ellas, la Agencia practicó una regularización de la deducción aplicada por el contribuyente por considerar que existía una sobrevaloración de los equipos e instalaciones directamente relacionados con la

disminución de las emisiones contaminantes, reduciendo el importe de la deducción aplicable. La deuda a ingresar resultante de este acta ascendió a 339.987,83 euros, correspondiendo 322.396,99 euros a la cuota a ingresar por el sujeto pasivo como consecuencia de la regularización practicada por los órganos de inspección al recalcular el importe de este BF y 17.590,84 euros a los intereses de demora devengados. En la otra, también se analizó la procedencia y cuantía de la deducción aplicada sin que se manifestase por parte de la Inspección divergencia alguna.

IV.5. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD

4.101. La deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad es una deducción que se aplica en la cuota íntegra del IS, generando un BF en este impuesto. Esta deducción fue creada por la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que reformó parcialmente la LIS entonces vigente, integrándose en el capítulo relativo a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

4.102. El artículo 41 del TRLIS consideraba deducible de la cuota íntegra del IS la cantidad de 9.000 euros (cuando el grado de discapacidad del trabajador contratado sea igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento), o 12.000 euros (cuando el grado de discapacidad del trabajador sea igual o superior al 65 por ciento) por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediatamente anterior. Esta deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad se regula actualmente en el artículo 38 de la LIS.

4.103. Esta deducción fue considerada como un BF cuantificable y su estimación se fue incorporando a los sucesivos PBFs desde 1994. Su cuantificación se realiza por la AEAT aplicando el sistema general de microsimulación consistente en proyectar los datos individuales que figuran en las declaraciones anuales de los sujetos pasivos del impuesto. En la elaboración del PBF de 2015 se tuvieron en consideración las declaraciones del año 2012 y se introdujo una hipótesis de aumento acumulado en los años 2013 y 2014 que reflejase el aumento de la cuantía unitaria por persona/año aplicable a esta deducción. Esta cuantía era de 6.000 euros en el año 2012 y, como se ha señalado, pasó a ser de 9.000 o 12.000 euros en función del grado de discapacidad en el 2013.

4.104. Aplicando la metodología descrita en el párrafo anterior, el PBF de 2015 cuantificó el importe de este BF en 2,36 millones de euros con un número estimado de 315 beneficiarios. Este BF se adscribió a las políticas de gasto de “fomento de empleo” y la DGT estimó como cifra de realizado de este BF 3,17 millones de euros.

4.105. En la declaración de este BF, tanto en el modelo 200 como en el 220 (a los que ya se ha hecho referencia), la entidad declarante debería consignar en la casilla [795] del correspondiente modelo la cuantía de esta deducción generada en el período impositivo; en la casilla [796] el importe de la deducción objeto de aplicación en esa declaración; y en la casilla [797] las cantidades que quedasen pendientes de aplicación para períodos impositivos futuros. La cuantía de estas casillas fue el criterio seguido para la activación del filtro que se utilizó para el control de esta deducción, que tiene la misma estructura que el descrito en el apartado anterior. En este caso, al tratarse de una deducción aún vigente la descripción del filtro se realiza de una manera menos concreta, teniendo en cuenta que la lógica de su funcionamiento es la misma descrita en el apartado anterior.

4.106. Así, el control extensivo de este BF se basó en un único filtro que se activó en aquellas declaraciones en las que, teniendo algún otro filtro activado, la deducción aplicada por el contribuyente en el período impositivo fuese superior a una determinada cuantía, siempre que, además, el importe consignado en la casilla correspondiente a la deducción pendiente de aplicar por esta deducción superase otra cuantía y, asimismo, superase un determinado porcentaje del

importe declarado en la casilla [271] “Sueldos, salarios y asimilados”. Este filtro no se activó cuando la declaración del año anterior del contribuyente se hubiera activado y hubiera sido resuelto con actuación correcta del contribuyente. En el ejercicio fiscalizado tampoco operó en declaraciones presentadas por entidades de crédito, aseguradoras, mutuas de seguros o mutualidades de previsión social.

4.107. La resolución del filtro se debería realizar mediante el requerimiento al contribuyente de la documentación justificativa de la deducción para verificar la procedencia de la misma. El documento de resolución de filtros califica éste como de comprobación discrecional con captura de la información sobre la comprobación lo que, como se señala en el apartado anterior, obliga al funcionario actuante a que capture la marca correspondiente en el apartado filtro resuelto, obligando al funcionario actuante a dar información sobre la actuación del contribuyente, distinguiendo entre correcta o errónea.

4.108. En el ámbito de las UGGEs y la DCGC se estableció igualmente un único filtro sobre esta deducción, con características similares a las descritas, pero incrementando los importes previstos para su activación al tratarse de entidades de mayor volumen. La resolución del filtro se debía realizar del modo descrito en el punto anterior siendo también de comprobación discrecional con captura de la información sobre comprobación.

4.109. Los datos obtenidos de las consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia permitieron a este Tribunal comprobar que el número de declaraciones de la campaña fiscalizada que incluyeron la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad fue de 1.334, con un importe total de deducción generada de 62.235.305 euros, de acuerdo con los datos individuales obtenidos de las declaraciones en esa campaña presentadas por los sujetos pasivos del impuesto. Estas cifras superan muy ampliamente el importe previsto en el PBF de 2015 (2,36 millones de euros) y el importe que se estimó realizado (3,17 millones de euros). El número de beneficiarios también supera ampliamente los previstos en ese PBF (315).

4.110. De estos 1.334 declarantes que se beneficiaron de la deducción correspondía a los órganos de gestión tributaria la comprobación de 964 declaraciones (el 72%) siendo el importe de las deducciones incorporadas a estas declaraciones de 26.696.043 euros (el 43% del importe total de este BF). Correspondía a la DCGC el control de 128 declaraciones que generaron esta deducción (el 10% de todas ellas) aunque su importe ascendió a 22.006.228 euros (el 35% del total); y la comprobación del resto de declaraciones (242) e importes (13.533.033 euros, el 22% del total de la deducción generada en el ejercicio) correspondiente a grandes empresas competía a las UGGEs.

4.111. En estas 1.334 declaraciones se activaron 27 filtros relativos a la deducción por creación de empleo para discapacitados, 26 de los cuales correspondieron a declaraciones asignadas a la competencia de los órganos de gestión y una a grandes empresas. A fecha 22 de junio de 2017 aún quedaban pendientes de resolver 17 de los 27 filtros activados relativos a esta deducción (el 63%), lo que supone un porcentaje muy elevado de filtros sin resolver. El cuadro 36 refleja los datos sobre filtros pendientes de resolución en las distintas unidades de la Agencia. Destaca en estos datos la cifra de los órganos de gestión, que tenían pendientes de resolver 16 de los 27 filtros activados.

Cuadro 36: Datos sobre filtros pendientes de resolución relativos a la deducción por creación de empleo para discapacitados en la campaña fiscalizada.

FILTRO	UNIDADES	FILTROS ACTIVADOS	FILTROS PENDIENTES RESOLVER (FPR)		FILTROS RESUELTOS (FR)	
		Nº Total	Nº Total	% s/ activ.	Nº Total	% s/ activ.
DEDUCCIÓN CREACIÓN EMPLEO DISCAPACITADOS (CEM)	DCGC	0	0	N/A	0	N/A
	UGGEs	1	1	100,00	0	0,00
	GESTIÓN TRIBUT.	26	16	61,54	10	38,46
	Total Nacional	27	17	62,96	10	37,04

Fuente: INFO de Gestión del IS. Ejercicio 2014. Modelos 200 y 220. Fecha 22/06/2017

4.112. Para valorar la relevancia de estos datos sobre los filtros que aunque se activan se dejan pendientes de resolución y, en consecuencia, no dan lugar a actuación alguna de la Agencia, este Tribunal obtuvo y analizó las cifras de resolución de los filtros entre 2008 y 2011. De este modo se comprobó que a fecha de 22 de junio de 2017 continuaban pendientes de resolución 20 filtros activados para el control de esta deducción correspondientes a estos ejercicios antiguos el 40% de los filtros activados en dicho periodo (50). Todos estos filtros correspondían a entidades de reducida dimensión asignadas a la competencia de los órganos de gestión tributaria.

4.113. Además de obtener los datos sobre los filtros pendientes de comprobación este Tribunal analizó la forma en que se resolvieron los demás filtros, para comprobar el cumplimiento de las instrucciones sobre la resolución de filtros. Como ya se ha señalado diez filtros relativos a esta deducción que se activaron en las declaraciones de la campaña fiscalizada estaban resueltos a fecha 22 de junio de 2017 (el 37% de los activados). En esa fecha se habían resuelto con comprobación seis filtros; y como no comprobados cuatro (el 40% de los resueltos). Solo uno de estos filtros se dejó de comprobar por eficacia mínima, los otros tres se resolvieron sin comprobación por los órganos con competencias de gestión tributaria. El cuadro 37 refleja los datos a fecha de 22 de junio de 2017 sobre la comprobación de los filtros resueltos relativos a la deducción creación de empleo para trabajadores con discapacidad en la campaña fiscalizada.

Cuadro 37: Datos sobre los filtros resueltos no comprobados relativos a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad en la campaña fiscalizada

FILTRO	UNIDADES	FILTROS RESUELTOS (FR)	FILTROS RESUELTOS NO COMPROBADOS (FRNC)				FILTROS RESUELTOS COMPROBADOS (FRC)	
			FRSC	%	FRBE	%	Nº	%
DEDUCCIÓN CREACIÓN EMPLEO DISCAPACITADOS (CEM)	DCGC	0	0	N/A	0	N/A	0	N/A
	UGGEs	0	0	N/A	0	N/A	0	N/A
	GESTIÓN TRIBUT.	10	3	30,00	1	10,00	6	60,00
	Total Nacional	10	3	30,00	1	10,00	6	60,00

Fuente: INFO de Gestión de IS, ejercicio 2014. Modelos 200 y 220. Fecha 22/06/2017

4.114. Para valorar la relevancia de los datos obtenidos sobre los filtros que se resolvieron como no comprobados, este Tribunal también obtuvo y analizó las cifras de estos filtros entre 2008 y 2011. En estos ejercicios los porcentajes de filtros resueltos como no comprobados oscilaron en un rango comprendido entre el 40% de filtros resueltos en el año 2010 y el 22% en el año 2011. En todo el periodo 8 de los 30 filtros resueltos no se comprobaron (el 26%), uno de ellos por baja eficacia.

4.115. Los datos ofrecidos en los puntos anteriores relativos al ejercicio fiscalizado, que aún pueden variar un poco por ser un ejercicio relativamente reciente, contrastados con cifras de ejercicios antiguos prácticamente definitivas, permiten a este Tribunal generalizar y redondear unas cifras sobre las actuaciones de control extensivo realizados por la Agencia sobre este BF. En

relación con esta deducción, en torno al 40% de los filtros activados cada año no se resuelven y quedan en esta situación; y uno de cada cuatro filtros resueltos cada año no se comprueban.

4.116. En relación con los seis filtros resueltos y comprobados relativos a esta deducción en el periodo fiscalizado este Tribunal ha analizado si esa comprobación se ajustó a lo requerido en el documento de descripción de los métodos de resolución de los filtros. Para la comprobación de los seis filtros se requirió al contribuyente la documentación justificativa de la deducción. Además, los seis filtros comprobados mostraban la calificación de la actuación del contribuyente, de acuerdo con lo requerido en el correspondiente documento de resolución de filtros. En tres de esos seis filtros los órganos con competencias en materia de gestión tributaria calificaron como correcta la actuación del contribuyente, y en los otros tres incorrecta, si bien en todos los casos consideraron la buena fe del contribuyente en su actuación sin atribuirle intención de fraude.

4.117. Como ya se ha analizado en este Informe las actuaciones de control extensivo de cada BF que realizan los órganos de gestión tributaria se complementan con los controles intensivos realizados por los órganos de Inspección de la Agencia. Este Tribunal analizó una muestra de trece actas (el 37% de las 35 actas levantadas a los contribuyentes que declararon esta deducción) verificando que en ninguna de ellas se rectificó la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad declarada por estos contribuyentes. Hay que tener en cuenta, como se ha señalado en el apartado anterior, que aún pueden realizarse actuaciones de control intensivo sobre este BF en momentos posteriores a esta fecha. No obstante, resulta lógico que por sus características esta deducción no haya sido objeto de actuaciones específicas de inspección. En este caso no hay que comprobar la valoración y destino de una inversión, como en la deducción para la protección del medio ambiente, sino únicamente la contratación de trabajadores con discapacidad, y las principales actuaciones de control ya se realizan por los órganos de gestión tributaria al comprobar los filtros.

IV.6. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN I+D+I

4.118. La deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica es una deducción que se aplica en la cuota íntegra del IS, generando un BF en este impuesto. Se reguló en términos similares a los vigentes por la Ley 31/1991, de PGE para el año 1992, que modificó la redacción originaria de la LIS de 1978 (entonces se refería a la inversión en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales). La deducción se incorporó por primera vez al PBF del año 1980, si bien su cuantificación se realizaba de forma conjunta con las restantes deducciones en la cuota íntegra por inversiones. Desde el PBF 2010 su estimación se efectúa por separado y en el presupuesto de 2015 se integró en el capítulo del TRLIS relativo a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

4.119. De acuerdo con lo establecido en el artículo 35 y DA décima del TRLIS de 2004 (vigente en el periodo fiscalizado) constituían la base de esta deducción los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica realizados en el ejercicio, en las condiciones fijadas en la norma. El importe de la deducción a aplicar sobre la cuota íntegra del impuesto era el 25% de los gastos realizados en estas actividades, así como el 17% de los gastos de personal correspondientes a investigadores cualificados adscritos exclusivamente a este tipo de actividades, y el 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial afectos en exclusiva a estas actividades, excluidos los inmuebles y terrenos. Asimismo, se consideraba deducible el 12% de los gastos realizados en el periodo impositivo en actividades de innovación tecnológica, en los términos y con los límites descritos en el TRLIS. La deducción por actividades de I+D+i se regula actualmente en el artículo 35 de la LIS y DA decimotercera de la Ley 19/1994.

4.120. El importe de esta deducción, junto con el resto de las deducciones previstas para incentivar determinadas actividades, no podía exceder de los límites previstos en el artículo 44.1 y 2 del TRLIS de 2004. Estos límites eran aplicables sobre el importe de la cuota íntegra del IS minorada por las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones (cuota íntegra ajustada). El artículo 44.2 (en redacción introducida por la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores y su

internacionalización) estableció para los periodos impositivos iniciados a partir de enero de 2014 la opción para el contribuyente de excepcionar estos límites en las condiciones fijadas en la norma en entidades a las que resultara de aplicación el tipo general de gravamen del impuesto; el tipo incrementado del 35% (entidades de crédito y empresas dedicadas a la explotación de yacimientos de hidrocarburos); y a empresas de reducida dimensión. En estos casos se podía solicitar a la Administración Tributaria la devolución de la deducción en los supuestos de insuficiencia de cuota para absorber la totalidad de la misma. El ejercicio de esta opción llevaba aparejada una reducción del 20% del importe de la deducción, lo que conlleva la renuncia a parte de la misma. Los límites aplicables a estas deducciones se regulan actualmente en el artículo 39, apartados 1 y 2, de la LIS.

4.121. El apartado 4 del artículo 35 del TRLIS de 2004 permitía a los contribuyentes, con la finalidad de acreditar la naturaleza de los gastos para aplicar la deducción, aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito al mismo, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del sujeto pasivo como de investigación y desarrollo o innovación tecnológica. Este informe debería ser aportado en el supuesto de que el contribuyente ejercitase la opción prevista en el artículo 44.2 y tendría carácter vinculante para la Administración tributaria. La tramitación de este informe se regulaba por lo dispuesto en el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre. La normativa también contemplaba la posibilidad de que el contribuyente solicitase de la Administración tributaria acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a estos proyectos.

4.122. Como ya se ha señalado, desde su creación esta deducción fue considerada como BF cuantificable e incorporada al PBF. Su cuantificación se realiza por la AEAT aplicando el sistema general de microsimulación consistente en proyectar los datos individuales que figuran en las declaraciones anuales de los sujetos pasivos del impuesto. En la elaboración del PBF de 2015 se tuvieron en cuenta las declaraciones del año 2012, considerando una tendencia decreciente para los dos ejercicios siguientes. Asimismo, fue objeto de consideración la medida introducida por la Ley 14/2013 sobre esta deducción, (la posibilidad de solicitar la devolución de la deducción en los supuestos de insuficiencia de cuota para absorber la totalidad de la misma) que tuvo reflejo, por primera vez, en el PBF de 2015.

4.123. El PBF de 2015 estimó el importe de esta deducción en 639,91 millones de euros (lo cual representa un porcentaje del 16,2% del total de BFs reconocidos en el IS). Se trata de uno de los BFs de mayor magnitud económica en el apartado del PBF correspondiente al IS y muy utilizado por grandes empresas, motivos por los que se ha elegido su análisis en esta fiscalización. El número estimado de beneficiarios en el ejercicio fiscalizado era de 708 y este BF se adscribió a la política de gastos de “investigación, desarrollo e innovación”.

4.124. El BF realizado, según la DGT, ascendió a 282,45 millones de euros, de los cuales 236,78 millones corresponderían a la deducción general aplicada con los límites previstos en la norma y 45,67 millones a la deducción derivada del régimen opcional. Esta acentuada desviación entre los datos presupuestados (639,91 millones de euros) y los que se consideraron realizados (282,45 millones de euros) fue debida, principalmente, a las estimaciones sobre los efectos del régimen opcional introducido por la Ley 14/2013. El BF derivado esta medida se cuantificó en la estimación inicial en 427 millones de euros, siendo el importe posteriormente estimado por la DGT como realizado por esta modalidad de la deducción de solo 45,67 millones de euros (el 11% de la estimación inicial).

4.125. Las cifras obtenidas por este Tribunal de las consultas a las bases de datos de la Agencia elevan el número de contribuyentes que habrían generado esta deducción a 7.480 (muy superior a los 708 previstos en el PBF). El importe real de este BF ofrecido por la DGT ascendió a 323,7 millones de euros (aproximadamente la mitad de los 639,91 millones de euros estimados en el PBF).

4.126. Como ya se ha señalado en apartados anteriores las declaraciones del IS se presentan en dos modelos: el 200 y el 220. En relación con esta deducción la cumplimentación de las declaraciones se lleva a cabo en ambos modelos diferenciando los importes correspondientes a la deducción generada en el periodo impositivo; la deducción efectivamente aplicada; y las cantidades pendientes de aplicación para ejercicios futuros. También se prevé en ambos modelos la forma de reflejar la opción prevista en el artículo 44.2 del TRLIS y la reducción de la deducción en este supuesto.

4.127. En el ejercicio de las funciones de control extensivo de este BF la Agencia diferenció entre las deducciones acogidas al artículo 35 del TRLIS y las deducciones aplicadas en ejercicio de la opción contemplada en el artículo 44.2 del mismo.

4.128. Respecto a la deducción regulada en el artículo 35, los datos obtenidos de las consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia permitieron a este Tribunal comprobar que el número de declaraciones de la campaña de 2015 que aplicaron la deducción de investigación y desarrollo e innovación tecnológica fue de 1.137, siendo el importe total de la deducción consignada en las declaraciones de 71.379.266 euros. Según estos datos, 713 contribuyentes aplicaron la deducción en concepto de investigación y desarrollo, por un importe de 52.315.287 euros; y 424 aplicaron la deducción en concepto de innovación tecnológica, por un importe de 19.063.979 euros (ambas formas de deducción son compatibles). Sobre dicho BF la Agencia no estableció ningún filtro para su control extensivo en las declaraciones correspondientes al año 2015.

4.129. La regulación de la deducción del artículo 35 del TRLIS prevé, en el apartado 4 de este artículo, la posibilidad de aportar un informe emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito al mismo para acreditar la naturaleza de los gastos que sirven de base a la deducción (punto 4.98). En relación con los 713 contribuyentes que aplicaron la deducción por I+D, únicamente 37 presentaron informe motivado sobre la naturaleza de la inversión (el 5% de los contribuyentes que aplicaron esta deducción), por un importe certificado de 34,9 millones de euros. En todos los casos los importes certificados fueron superiores a los que se utilizaron para la deducción.

4.130. En cuanto a la deducción por innovación tecnológica, únicamente un contribuyente de los 424 que aplicaron la deducción presentó informe motivado (0,24% de los contribuyentes). También en este supuesto la cantidad certificada fue superior a la cantidad deducida. Los datos reseñados en este punto y en el anterior permiten a este Tribunal poner de manifiesto la poca eficacia y utilidad para justificar el derecho a esta deducción del informe al que se hace referencia.

4.131. En el control de la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada en el artículo 44.2 del TRLIS, la agencia estableció un sistema diferenciado de filtros en función de que la tributación tuviera lugar en régimen individual (modelo 200 de declaración IS), o en base consolidada (modelo 220).

4.132. En declaraciones individuales (modelo 200) y tratándose de entidades no asignadas a UGGEs ni a la DGGC, el control se basó en un único filtro. El objetivo de este filtro era detectar aquellas declaraciones en las que la sociedad declarante había aplicado la opción contemplada en el art. 44.2 del TRLIS y se activaba cuando la casilla de la declaración del impuesto “importe abonado por insuficiencia de cuota” excedía de determinada cuantía. La resolución del filtro se debería realizar mediante el requerimiento al contribuyente de la documentación justificativa de la deducción aplicada y de la procedencia de aplicación del artículo 44 del TRLIS. Por el contrario, el filtro no estaba diseñado para activarse en entidades adscritas a UGGEs o a la DGGC que presentaron declaración individual.

4.133. En declaraciones en base consolidada (modelo 220) también se estableció un único filtro que, en este caso, se activaba para todo tipo de entidades. La activación de este filtro se definió en función de unos parámetros de tipo numérico vinculados a los importes declarados por el contribuyente en diferentes magnitudes de la declaración del IS (mediante una serie de

operaciones aritméticas que tenían en cuenta los importes consignados en diferentes casillas de la declaración). La resolución del filtro se debería realizar requiriendo, en su caso, al grupo empresarial la justificación de las deducciones generadas y la procedencia de su deducción sin límite conforme a lo dispuesto en el artículo 44.2 o su abono.

4.134. El documento de resolución de filtros califica estos filtros como de comprobación discrecional con captura de información sobre su comprobación, lo que obliga al funcionario actuante al comprobar el filtro a dar información sobre la actuación del contribuyente, distinguiendo entre correcta o errónea.

4.135. Los datos obtenidos de las consultas a las aplicaciones informáticas de la Agencia permitieron a este Tribunal comprobar que el número de contribuyentes de la campaña de 2015 que declararon la deducción generada por I+D+i acogida a la opción del artículo 44.2 del TRLIS fue de 309. El importe de la deducción declarada por estos contribuyentes ascendió a 57.517.326 euros. Sobre dicho importe se practicó la reducción pertinente prevista en la norma, resultando un importe de la deducción aplicada de 46.055.548 euros. El número de declaraciones que aplicaron la deducción y/o solicitaron el abono de la cantidad no absorbida por la cuota fue de 305. En cuatro declaraciones la deducción declarada quedó pendiente de aplicación para ejercicios futuros, sin que se llevara a cabo la aplicación de la deducción ni se solicitara su abono.

4.136. En relación con el importe de 46.055.548 euros en el que este Tribunal cifra la cuantía real del BF del artículo 44.2 del TRLIS, la deducción aplicada en el periodo impositivo ascendió a 12.123.538 euros; se solicitó la devolución de la deducción no absorbida por la cuota por importe de 32.882.917 euros; y quedó pendiente de aplicación para ejercicios futuros un importe total de 1.049.093 euros.

4.137. Para practicar la deducción del artículo 44.2 del TRLIS este precepto exige que la entidad haya obtenido el informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades (en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 al que ya se ha hecho referencia). La información obtenida por este Tribunal de Cuentas de la base de datos de informes externos sobre inversiones en I+D+i pone de manifiesto que de las 305 declaraciones que aplicaron esta deducción por I+D+i y/o solicitaron su abono a la Agencia solo en 224 supuestos se dispuso de ese informe motivado. En el resto de las declaraciones no consta que se hubiese producido un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

4.138. Como se ha analizado en los puntos 4.105 y 4.109, no se estableció ningún filtro para el control extensivo de la deducción regulada en el artículo 35 y de las reguladas en el 44.2 solo las que estaban adscritas al departamento de gestión o tributaban de forma consolidada (modelo 220) tuvieron filtro asociado. Así, del total de 1.344 declaraciones que aplicaron estas deducciones únicamente estuvieron sujetas al control de los filtros 250 de ellas, por un importe de deducción declarada de 36.306.751 euros (lo que representa un 19% del total de las declaraciones y un 28% del total deducido en el periodo). El 81% restante de las declaraciones que aplicaron alguna deducción en I+D+i (1.094) no tenían asignado ningún filtro de control extensivo (representando el 72% de los importes deducidos en la campaña 2015).

4.139. En la campaña del IS de 2015 se activaron 186 filtros relativos al control de las 250 declaraciones señaladas en el punto anterior. Aunque como se ha dicho anteriormente se trata de un BF principalmente utilizado por grandes contribuyentes y grandes empresas; sin embargo, casi todos los filtros activados (181) lo fueron en las declaraciones asignadas al Departamento de Gestión Tributaria, no habiéndose activado ningún filtro en las declaraciones asignadas a la DCGC. Este Tribunal considera que esta circunstancia pone de manifiesto que el filtro estaba diseñado para un control formal de la existencia de los requisitos en la aplicación de la deducción que se activó con pequeños contribuyentes, pero no permitía un control del fondo o de la cuantía de las

deducciones por lo que no existió un efectivo control extensivo de este BF en grandes empresas y grandes contribuyentes.

4.140. A fecha 22 de junio de 2017 quedaban pendientes de resolver únicamente 10 filtros de los 186 activados, todos ellos en el modelo 200, relativos a esta deducción (el 5%). El porcentaje de filtros resueltos (95%) resulta muy elevado y claramente superior al de las otras deducciones integrantes de la muestra analizada en este informe, lo que refleja un control extensivo riguroso sobre los pequeños contribuyentes por este BF. En cuanto a los 176 filtros resueltos, a fecha 26 de junio de 2017 se habían resuelto con comprobación 126 filtros (el 72% de los filtros resueltos); y sin comprobación 50 (el 28 %). Cuatro de ellos se dejaron de comprobar por eficacia mínima, y los restantes 46 se resolvieron sin comprobación por los órganos con competencias de gestión (45) y las UGGEs (1). El cuadro 38 refleja los datos a la fecha señalada sobre la comprobación de los filtros resueltos relativos a la deducción por I+D+i en la campaña fiscalizada.

Cuadro 38: Datos sobre los filtros resueltos, comprobados y no comprobados relativos a la deducción por medio ambiente en la campaña fiscalizada

FILTRO	UNIDADES	FILTROS RESUELTOS (FR)	FILTROS RESUELTOS NO COMPROBADOS (FRNC)				FILTROS RESUELTOS COMPROBADOS (FRC)	
			FRSC	%	FRBE	%	Nº	%
DEDUCCIÓN I+D+i - ART.44.2 (I+D+i)	DCGC	0	0	N/A	0	N/A	0	N/A
	UGGEs	5	1	20,00	0	0,00	4	80,00
	GESTIÓN TRIBUT.	171	45	26,32	4	2,34	122	71,35
	Total Nacional	176	46	26,14	4	2,27	126	71,59

Fuente INFO de Gestión de IS, modelos 200 y 220, ejercicio 2014. Datos a 26 de junio de 2017

4.141. En relación con los 126 filtros resueltos y comprobados relativos a esta deducción en el periodo fiscalizado este Tribunal ha analizado si esa comprobación se ajustó a lo requerido en el documento de descripción de los métodos de resolución de los filtros. Los 126 filtros comprobados mostraban la calificación de la actuación del contribuyente, de acuerdo con lo requerido en ese documento de resolución de filtros. En 90 de esos filtros los órganos de gestión calificaron como correcta la actuación del contribuyente (71%) y en 36 incorrecta, si bien únicamente en uno de los supuestos se consideró la mala fe del contribuyente, atribuyéndole intención de fraude.

4.142. Como ya se ha analizado en este Informe, las actuaciones de control extensivo de cada BF que realizan los órganos con competencias de gestión tributaria se complementan con los controles intensivos realizados por los órganos de Inspección de la Agencia. Para analizar estas actuaciones de control intensivo de los órganos de inspección en relación a este BF el Tribunal tomó en consideración las 7.480 declaraciones presentadas en la campaña fiscalizada en las que se generó la deducción de I+D+i y verificó que sobre las mismas se habían levantado 315 actas, de las que el Tribunal analizó una muestra de 123 actas (casi el 40% del total). Hay que aclarar que estas comprobaciones se realizaron a la fecha mencionada y pueden no agotar las actuaciones de control intensivo sobre este BF ya que se refieren a las actas de inspección sobre esos contribuyentes el 22 de noviembre de 2017, sin perjuicio de que pudieran realizarse otras en momentos posteriores a la misma.

4.143. El análisis de las referidas 123 actas de inspección permitió comprobar que en quince de ellas, la Agencia practicó una regularización de la deducción de I+D+i. El importe total de la deducción declarada por estos quince contribuyentes ascendía a 1.991.045 euros. Once de los quince contribuyentes inspeccionados estaban sometidos al control extensivo de los órganos de gestión, tres eran grandes contribuyentes y el otro una gran empresa. Desde el punto de vista de los importes sometidos al control intensivo el 55% correspondía grandes contribuyentes y grandes

empresas y solo el 45% a las declaraciones de los contribuyentes asignados al control extensivo del departamento de gestión.

4.144. Este Tribunal ha analizado las quince actas de inspección levantadas e identificado los principales incumplimientos detectados en este control intensivo del BF. En uno de los supuestos se detectó un error en la aplicación de los límites conjuntos con otras deducciones previstos en el artículo 44.1 de la Ley; en otro supuesto se consideró la existencia de errores aritméticos en la base de deducción de ejercicios anteriores con efectos económicos en el ejercicio fiscal 2014; en nueve supuestos se constató la declaración de gastos que no tendrían la naturaleza de deducibles; en tres supuestos no se habían descontado de la cantidad a deducir las subvenciones percibidas (que no deben ser objeto de integración en la base de deducción a considerar, de acuerdo con el artículo 35.1.b); y en otro supuesto se consideró que el contribuyente no reunía los requisitos para solicitar el abono de la deducción.

4.145. En todos los casos las actas de inspección levantadas disminuyeron las cantidades consignadas como base de la deducción por los declarantes por alguno de los motivos citados. El importe total de los errores cuantificados en las quince actas ascendió a 996.346,81 euros (lo que viene a representar la mitad de las deducciones consignadas por los contribuyentes inspeccionados), dando lugar a la minoración del importe de la deducción procedente para estos contribuyentes en la cuantía señalada.

V. SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES.

V.1. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES FORMULADAS EN EL INFORME DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Nº 766 DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AEAT EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, APROBADO POR EL PLENO EL 19 DE JULIO DE 2007.

5.1. *“Recomendación nº 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”.*

5.2. No se ha cumplido. No existe una definición legal de BF pese a ser un concepto sometido constitucionalmente a reserva de ley (punto 2.7). La LGT aunque alude a los conceptos de incentivo fiscal y de BF en varios de sus artículos, en ocasiones de forma indistinta y sinónima, no los define en ninguno de ellos (punto 2.3). Ante la ausencia de un concepto legal de BF, el Grupo de Trabajo ha fijado las condiciones para que un elemento del sistema tributario sea considerado como tal; no obstante, dicho Grupo de Trabajo se ve obligado anualmente, en el proceso para la delimitación de los BFs, a verificar si dichos elementos tributarios cumplen o no las condiciones establecidas (punto 2.4). En el análisis efectuado por este Tribunal de las actas de las reuniones del Grupo de Trabajo se ha comprobado que, como parte del proceso de elaboración de los PBF de cada ejercicio, se analizan las novedades normativas que tienen incidencia en los BF y, a partir del PBF anterior, se analizan las modificaciones a introducir en la relación de conceptos que se consideran que cumplen los requisitos para constituir BF. En este ámbito se decide qué incentivos fiscales se consideran BFs y qué BFs se cuantifican en los PBFs. En el ejercicio fiscalizado el número de incentivos fiscales del sistema tributario estatal español ascendía a 631, de los cuales 353 eran considerados BFs. Respecto a estos 353 BFs, solo 219 de ellos fueron cuantificados en el PBF 2015 dejando a los demás sin cuantificar (punto 2.23).

5.3. Entre los resultados de esta fiscalización se ponen de manifiesto discrepancias en el seno de este Grupo de Trabajo sobre la posible consideración o no de un incentivo fiscal como BF, así como sobre la posibilidad de cuantificación o no de un BF (por ejemplo, la exención en el IS de rentas de las entidades sin ánimo de lucro y entidades religiosas, punto 2.27). En ocasiones no

existe unanimidad en el seno de este Grupo de Trabajo respecto a alguno de los conceptos o su cuantificación, quedando reflejado en las actas aquellos sobre los que hay discrepancia (en relación con la tributación conjunta se analiza en los puntos 2.31 y 2.32). También siguen existiendo discrepancias respecto a otros BFs tanto del IRPF (reducción por rendimientos del trabajo), como del IS (régimen especial para determinados contratos de arrendamiento financiero, régimen especial de entidades sin fines lucrativos, régimen especial de entidades parcialmente exentas, tipo reducido del 1% para las sociedades de inversión), del impuesto sobre las primas de seguros (exención de los planes de previsión asegurados), etc.

5.4. *“Recomendación nº 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”.*

5.5. No se ha cumplido. No se han elaborado ni publicado documentos formales que analicen el grado de cumplimiento de las estimaciones incorporadas en los PBFs. Salvo algunas notas elaboradas en el seno del Grupo de Trabajo para la elaboración de los PBFs, la documentación dispersa a la que se refiere el punto 2.39 y otra elaborada para esta fiscalización (punto 2.40), este Tribunal no ha obtenido documentación sobre el grado de cumplimiento los PBFs que permita el seguimiento del grado de ejecución de los mismos (punto 2.36). La ausencia de este seguimiento impide conocer cada año las desviaciones entre las cantidades presupuestadas y las reales. Esta carencia también impide evaluar la calidad de las estimaciones realizadas en los PBFs y dificulta la detección de posibles deficiencias en los métodos empleados para el cálculo de las estimaciones (punto 2.37). La ausencia de un seguimiento adecuado del grado de cumplimiento de las estimaciones incorporadas a los PBFs tampoco permite conocer si estos presupuestos cumplen su finalidad de informar realmente sobre la disminución de los ingresos tributarios del Estado por la existencia de los BFs (punto 2.38). Los trabajos que se realizaron en el seno del Grupo de Trabajo sobre los BFs reales y su comparación con los presupuestados son incompletos, tanto en referencia a los PBFs que abarcan como a la información que proporcionan y se analizan en los puntos 2.39 a 2.41 de este Informe.

5.6. *“Recomendación nº 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”.*

5.7. No se ha cumplido. No se delimitan los objetivos que se pretenden alcanzar con el establecimiento de los distintos BFs; ni se realizan estudios y ofrecen datos que permitan saber si las actuaciones públicas de gasto a través de los BFs son la forma más eficiente de conseguir los objetivos de política social o económica que se persiguen; tampoco se hacen análisis del cumplimiento de los objetivos de política económica o social que se pretendían con su implantación. Como se señala en el epígrafe III.3 de este Informe, la ausencia de sistemas de evaluación de estos aspectos impide los análisis de eficiencia de las actuaciones realizadas a través de los BFs. El proceso de creación de nuevos BFs no se encuentra precedido siempre, de manera sistemática, de la realización de estudios sobre los objetivos concretos de política económica y social que se espera lograr con su aplicación. En otros casos en los que se establecen estos objetivos no se señalan indicadores para evaluar el grado de cumplimiento de los mismos a través de los BFs. Con carácter general, ni se establece una duración temporal de los BFs ni un periodo para la consecución de los objetivos que persiguen (puntos 2.42 a 2.49).

5.8. *“Recomendación nº 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”.*

5.9. Se ha cumplido. La Orden EHA/3525/2008 de 20 noviembre por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos establece, en su artículo 4.1a), la obligación del convocante del premio de comunicar, en sucesivas convocatorias, al órgano competente de la Administración Tributaria, los casos en los que el premio no haya sido convocado o haya sido declarado desierto.

5.10. Sin embargo, como se analiza en el epígrafe IV.1 de este Informe, este Tribunal considera que la Agencia no lleva un sistema adecuado de control de las comunicaciones que debe recibir de los convocantes de premios exentos. Las Resoluciones dictadas no informan de la obligación del convocante en sucesivas convocatorias de comunicar a la AEAT aquellos premios que se han dejado de convocar o se han declarado desiertos. El sistema que se utiliza no permite a la Agencia conocer las comunicaciones pendientes de recibir, ni cotejar las que recibe con los listados de premios exentos. En este epígrafe del Informe se ponen de manifiesto casos en los que las comunicaciones que se reciben no se han incorporado a los respectivos expedientes y otras deficiencias en el sistema de control de esas comunicaciones que ya están obligados a realizar los convocantes de los premios.

5.11. *“Recomendación nº 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”.*

5.12. Esta recomendación ha perdido vigencia. En la actualidad, las exenciones del IVA que requieren de un reconocimiento previo por parte de la AEAT constituyen un supuesto residual.

5.13. *“Recomendación nº 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”.*

5.14. Se ha cumplido parcialmente. Apenas quedan filtros de comprobación obligatoria en los principales impuestos estatales. Únicamente en el IRPF hay filtros de comprobación obligatoria que se han seleccionado en la muestra de BFs que se analiza en este Informe (epígrafe IV.2). En este epígrafe se pone de manifiesto la existencia de filtros de comprobación obligatoria que no se habían comprobado y otras incidencias en relación con los mismos. Sin embargo, el número de filtros totales relativos a la deducción por inversión en vivienda habitual del IRPF se ha incrementado considerablemente (el 220%) y se ha reforzado el control extensivo de esta deducción.

5.15. *“Recomendación nº 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”.*

5.16. No se ha cumplido. La Agencia ha elaborado unas instrucciones centralizadas escritas sobre la forma de resolución de los filtros que se activan para el control de los principales tributos estatales. En los apartados III.1 y IV de este Informe se analiza la resolución de los filtros y la

aplicación de estas instrucciones, tanto con carácter general en los principales tributos estatales (IRPF, IS e IVA), como de modo más concreto en una muestra de BFs. Sin embargo, no se aplicaron instrucciones escritas centralizadas de la Agencia, ni del Departamento de Gestión Tributaria o las distintas Dependencias Regionales para la selección de las declaraciones a comprobar ni para determinar las cuantías que determinan la baja eficacia en la comprobación de los filtros. No se establecieron instrucciones con criterios uniformes para la selección de las declaraciones a comprobar por las oficinas gestoras, sino que fueron las decisiones directas de los funcionarios de las distintas Dependencias Regionales, teniendo en cuenta los medios de que disponían y el número de declaraciones que debían controlar, las que seleccionaron las declaraciones a comprobar.

5.17. *“Recomendación nº 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”.*

5.18. No se ha cumplido. Como se ha señalado (punto 5.14), únicamente en el IRPF quedan filtros de comprobación obligatoria que se han seleccionado en la muestra de BFs que se analiza en el epígrafe IV.2 del Informe. En este epígrafe se pone de manifiesto que, a la fecha de la realización de los trabajos de fiscalización, aún quedaban pendientes de resolver filtros de comprobación obligatoria del periodo fiscalizado (punto 4.38). También quedaban pendientes de resolver filtros de comprobación obligatoria de ejercicios anteriores al fiscalizado (punto 4.39). Además, entre los filtros resueltos había un porcentaje de ellos que lo habían sido sin comprobación pese a ser calificados como de comprobación obligatoria, tanto del ejercicio fiscalizado como de ejercicios anteriores (puntos 4.40 y 4.41). Por lo tanto, sigue habiendo casos de filtros de comprobación obligatoria que no se comprueban. Tampoco se ha utilizado la recomendación de diseñar los filtros como de comprobación obligatoria o discrecional en función de su importe, este tipo de filtros se ha visto incrementado en tres en el caso de los BFs del IRPF y sigue sin haber ninguno en el IS. Tampoco existen instrucciones ni criterios uniformes para la resolución de los filtros sin comprobación por baja eficacia. La resolución de filtros sin comprobación por su baja eficacia fue decidiéndose directamente por los funcionarios de las distintas Dependencias Regionales en función de sus medios y del número de declaraciones que debían controlar.

5.19. *“Recomendación nº 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”.*

5.20. No se ha cumplido. Para la segunda fase de la campaña del IRPF no se han diseñado nuevos filtros o comprobaciones adicionales con respecto a la primera fase para el control de los BFs. En el ejercicio fiscalizado se ha producido un descenso del 30% en el número de declaraciones seleccionadas para su comprobación en la segunda fase con respecto al ejercicio anterior. El Informe también pone de manifiesto la falta de uniformidad en el desarrollo de la segunda fase entre las distintas Delegaciones Especiales (puntos 3.36 a 3.38).

5.21. *“Recomendación nº 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”.*

5.22. No se ha cumplido. Se mantienen programas de inspección dentro del grupo de programas de BFs de escasa relevancia, tanto desde el punto de vista de la deuda instruida como del número de actuaciones. Así, el programa 15110 (IRPF: pérdidas en actividades agrícolas y base imponible positiva), que ya había sido mencionado específicamente en el informe anterior por su escasa importancia relativa (con una deuda instruida de 139.000 euros y 18 actas tramitadas); en el ejercicio 2015 ofrecía datos aún menores (8 actas tramitadas por 71.961 euros, cuadro 29).

5.23. *“Recomendación nº 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”.*

5.24. No se ha cumplido. Los datos sobre resolución de filtros y los análisis de las actuaciones tanto de control extensivo como intensivo de los BFs (apartados III y IV de este Informe) siguen poniendo de manifiesto la carencia de recursos humanos que el Tribunal ya señaló en su anterior Informe. Por eso sigue considerándose necesario dotar a los órganos de Gestión Tributaria de un mayor número de funcionarios de los grupos A1 y A2 dedicados al control de las declaraciones.

V.2. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES FORMULADAS EN LA RESOLUCIÓN DE LA COMISIÓN MIXTA DE 16 DE OCTUBRE DE 2007.

5.25. La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 16 de octubre de 2007, a la vista del informe de fiscalización de la AEAT sobre BF aprobado el 19 de julio de 2007, acordó instar al Gobierno a que:

1. Se analice la información estadística disponible que proporcionan las declaraciones tributarias sobre la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en los tributos estatales, de cara a proponer su mantenimiento, modificación o supresión en los futuros Presupuestos de Beneficios Fiscales.
2. Se incorpore información estadística, en la medida que se encuentre disponible, a las memorias económicas que acompañen los proyectos normativos que establezcan, modifiquen y supriman beneficios fiscales, de tal forma que se pueda evaluar su impacto recaudatorio.
3. Se estudie la modificación de la regulación de la exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para garantizar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria reciba la información necesaria para determinar el mantenimiento de la exención cuando se produzcan las siguientes convocatorias de los premios y las nuevas adjudicaciones de los mismos.
4. Se revisen las instrucciones aplicables a los procedimientos de reconocimiento previo de exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido para garantizar el uso de formularios de solicitud normalizados y la incorporación de la información que contienen a los sistemas informáticos tributarios, así como el requerimiento de la subsanación de las deficiencias de que adolezcan las solicitudes y la debida unificación de criterios en la resolución de los expedientes.
5. Se analicen los resultados obtenidos en las campañas de control de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, para en su caso, proponer mejoras en los procedimientos de selección y control aplicables en las campañas futuras, en los siguientes aspectos relacionados con la aplicación de los beneficios fiscales:

Evaluación permanente de los filtros de comprobación obligatoria y discrecional que hayan servido de base para seleccionar las declaraciones a comprobar mediante procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada y, en su caso, para decidir el posible inicio de actuaciones inspectoras acerca del ejercicio y concepto impositivo declarado.

Cumplimiento de las prioridades establecidas en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, en particular, por lo que se refiere al control de los beneficios fiscales relacionados con inmuebles.

Estudio de los efectivos destinados al control de las declaraciones calificadas con filtros de comprobación obligatoria o discrecional relativos a beneficios fiscales, de tal forma que se asegure una correcta selección de las declaraciones a comprobar y la resolución de los filtros activados.

5.26. El contenido de estos acuerdos de la Comisión Mixta coincide con las recomendaciones del Informe del Tribunal de Cuentas. La recomendación del Informe número 2 coincide con el acuerdo 1 de la Comisión Mixta; la 3 con el acuerdo 2 de la Comisión Mixta; la 4 con el acuerdo 3 de la Comisión Mixta; la 5 con el acuerdo 4; y las recomendaciones 6, 7 y 8 del Informe con los distintos párrafos del acuerdo 5 de la Comisión Mixta. Por lo tanto, el análisis del cumplimiento de estos acuerdos ha quedado analizado en los puntos correspondientes del apartado V.1 de este Informe.

VI. CONCLUSIONES

VI.1. DE CARÁCTER GENERAL

6.1. No existe una definición legal de BF pese a ser un concepto sometido constitucionalmente a reserva de ley (punto 2.8). Ante la ausencia de un concepto legal de BF, el Grupo de Trabajo ha venido fijando las condiciones para que un elemento del sistema tributario sea considerado como tal, lo que obliga todos los años a discutir y decidir, en el seno del Grupo de Trabajo, sobre las figuras tributarias que cumplen o no las condiciones establecidas para ser consideradas BFs (punto 2.4). En este ámbito se decide qué incentivos fiscales se consideran BFs y qué BFs se cuantifican en los PBFs. En el ejercicio fiscalizado el número de incentivos fiscales del sistema tributario estatal español ascendía a 631, de los cuales 353 eran considerados BFs y de estos solo 219 fueron cuantificados en el PBF de 2015 (puntos 2.27 a 2.23).

6.2. Existen debilidades en la integridad del PBF derivadas de que ni contiene ni cuantifica todos los BFs que reducen los ingresos tributarios. Existieron discrepancias sobre la inclusión de determinados incentivos fiscales como BFs; así como sobre la posibilidad de cuantificación o no de determinados BFs. Este tipo de cuestiones se plantearon tanto en el IRPF (la tributación conjunta, la reducción por rendimientos del trabajo,...); como en el IS (régimen especial para determinados contratos de arrendamiento financiero, régimen especial de entidades sin fines lucrativos, régimen especial de entidades parcialmente exentas, tipo reducido del 1% para las sociedades de inversión,...); en el IVA (los tipos reducidos); y en otros tributos como el impuesto sobre las primas de seguros (la exención de los planes de previsión asegurados) (puntos 2.27 a 2.32).

6.3. No se han elaborado ni publicado documentos formales que analicen el grado de cumplimiento de las estimaciones incorporadas en los PBFs. Salvo algunas notas elaboradas en el seno del Grupo de Trabajo para la elaboración de los PBFs, la documentación dispersa a la que se refiere el punto 2.39 y otra elaborada para esta fiscalización (punto 2.40), este Tribunal no ha obtenido documentación sobre el grado de cumplimiento los PBFs que permita el seguimiento del grado de ejecución de los mismos (punto 2.36). La ausencia de este seguimiento imposibilita conocer cada año las desviaciones entre las cantidades presupuestadas y las reales. Esta carencia también impide evaluar la calidad de las estimaciones y dificulta la detección de posibles deficiencias en los métodos empleados para su cálculo (punto 2.37).

6.4. El PBF tiene la finalidad señalada en el artículo 134.2 de la CE de reflejar, dentro de los PGE, la disminución de la capacidad recaudatoria del Estado como consecuencia de la existencia de BFs. La ausencia de un seguimiento adecuado del cumplimiento de los PBFs impide conocer si estos presupuestos cumplen el objetivo señalado (punto 2.38). Los trabajos que se realizaron en el seno del Grupo de Trabajo sobre los BFs reales y su comparación con los presupuestados son incompletos, tanto en referencia a los BFs que abarcan como a la información que proporcionan.

Los datos obtenidos en esta fiscalización ponen de manifiesto desviaciones relevantes entre las estimaciones y las cuantías reales de los BFs analizados en la muestra seleccionada (puntos 2.39 a 2.41).

6.5. El proceso de creación de nuevos BFs no se encuentra precedido siempre de estudios sobre los objetivos concretos de política económica y social que se espera lograr con su aplicación; y en los que se establecen no se señalan indicadores para evaluar el grado de cumplimiento de los mismos a través de los BFs. Con carácter general, ni se establece una duración temporal de los BFs ni un periodo para la consecución de los objetivos que persiguen. No se determinan los objetivos que se pretenden alcanzar con el establecimiento de los distintos BFs; ni se realizan estudios y ofrecen datos que permitan saber si las actuaciones públicas de gasto a través de los BFs son la forma más eficiente de conseguir los objetivos de política social o económica que se persiguen. Tampoco se hacen análisis del cumplimiento de los objetivos de política económica o social que se pretendían con su implantación. La ausencia de sistemas de evaluación de estos aspectos impide los análisis de eficiencia de las actuaciones realizadas a través de los BFs (puntos 2.42 a 2.49).

6.6. La disminución de los ingresos tributarios como consecuencia de la existencia de BFs supone una reducción de los tipos efectivos de las distintas figuras impositivas. La AEAT, anualmente, publica un Informe de Recaudación Tributaria que ofrece información sobre los tipos efectivos de las principales figuras impositivas (IRPF, el IS e IVA). Este Informe ha cuantificado la disminución en los tipos efectivos, en el periodo fiscalizado, que se ha debido a los BFs estimados en el PBF de 2015 (puntos 2.50 a 2.56).

6.7. En el control extensivo del IRPF este Tribunal identificó 42 filtros que tenían por objeto controlar la correcta aplicación de los BFs por los contribuyentes en sus declaraciones. Estos 42 filtros no alcanzaban a la totalidad de los BFs aplicables en el IRPF, sino al 37% de los previstos en el PBF de 2015, por lo que el resto de BFs quedaron al margen del control extensivo de la Agencia (punto 3.5). No obstante, estos filtros permitían controlar los BFs de mayor importancia cuantitativa, alcanzando al 84% del importe total de los BFs presupuestados para el IRPF en el citado presupuesto (punto 3.9).

6.8. El diseño de estos filtros sólo se contempló para beneficiar a la Hacienda, de manera que en los supuestos en los que la información de las bases de datos de la AEAT difería de la declarada por el contribuyente, pero dando un resultado a favor de este último, los filtros no se activaban (punto 3.8).

6.9. La gran mayoría de estos filtros eran de comprobación discrecional, solo dos eran de comprobación obligatoria y en la fecha de realización de las consultas había filtros de comprobación obligatoria pendientes de resolver y otros resueltos sin comprobación (punto 3.8).

6.10. En torno a la mitad de los filtros que se activaron cada año para el control de los BFs del IRPF quedaron permanentemente pendientes de resolución y no dieron lugar a actuación alguna de la Agencia. Los datos concretos que soportan esta afirmación, referidos al ejercicio fiscalizado y a ejercicios anteriores, obtenidos por Delegaciones Especiales y por tipos de BF se contienen en los puntos 3.10 a 3.17.

6.11. Tampoco todos los filtros que se resolvieron cada año (como se ha señalado, la mitad de los que se activaron) fueron objeto de comprobación. En el periodo fiscalizado en torno al 30% de los resueltos no se habían comprobado (se resolvieron sin comprobación o como no comprobados por baja eficacia). En definitiva, en términos generales, únicamente en torno a uno de cada tres filtros que se activaron en 2015 para el control extensivo de los BFs del IRPF se comprobaron (puntos 3.18 a 3.24).

6.12. En los casos establecidos por las instrucciones dictadas centralizadamente para la resolución de los filtros, los resueltos y comprobados deben mostrar información sobre la actuación del

contribuyente y la calidad de los datos sobre los que actuaron. En los filtros relacionados con el control de los BF's del IRPF fue relevante el porcentaje que no recogía esta información pese a la obligación de hacerlo. En la práctica totalidad de los casos en los que la actuación del contribuyente resultó ser errónea los órganos con competencias en materia de gestión tributaria consideraron de buena fe su comportamiento, sin proceder a la apertura de expediente sancionador. Hubo porcentajes elevados de datos erróneos que activaron filtros de control, poniendo de manifiesto la necesidad de mejorar la calidad de los datos sobre los que actúan los filtros (puntos 3.25 a 3.33).

6.13. La segunda fase de comprobación sobre las declaraciones del IRPF resulta escasamente relevante a efectos del control desarrollado por los órganos con competencias en materia de gestión tributaria. En la campaña fiscalizada no se definieron nuevos filtros para el control de las declaraciones en esta segunda fase ni se realizaron comprobaciones adicionales sobre aquellos que presentaron una mayor eficacia en campañas anteriores (puntos 3.36 a 3.38).

6.14. En el control extensivo del IS se utilizaron 32 filtros que tenían por objeto controlar la correcta aplicación de los BF's declarados a través del Modelo 200; y ocho a través del Modelo 220. Todos estos filtros eran de comprobación discrecional y resultaban aplicables al 65% de los BF's previstos para este impuesto, aunque abarcaban el 94% del importe total de los presupuestados en 2015 (puntos 3.40 a 3.42).

6.15. Los filtros resueltos en relación con el control de los BF's en el IS en la campaña fiscalizada ascendían al 48% de los activados (25.812 filtros) en el Modelo 200; y al 58% (634 filtros) en el Modelo 220. A las fechas de las consultas se habían resuelto "con comprobación" en torno al 70% (17.960 filtros) y el 63% (399 filtros) en los Modelos 200 y 220 respectivamente. En cuanto a los filtros resueltos como no comprobados, únicamente 2.585 (un 10% de los resueltos) se dejaron de comprobar por baja eficacia en el Modelo 200, mientras que en el Modelo 220, esta forma de resolución ascendía a 154 filtros, más del 24% (puntos 3.47 a 3.50).

6.16. En la totalidad de los filtros del IS resueltos y comprobados por los órganos de gestión competentes sobre los que existía la obligación de proporcionar información relativa a la actuación del contribuyente constaba tal información. En el Modelo 200 se detectaron un mayor porcentaje de actuaciones erróneas, un 49%; mientras que en el Modelo 220, el porcentaje era de un 22%. En la práctica totalidad de los casos en los que la actuación del contribuyente resultó ser errónea los órganos con competencias en materia de gestión tributaria consideraron de buena fe su comportamiento, sin proceder a la apertura de expediente sancionador (puntos 3.56 a 3.59).

6.17. En el control extensivo del IVA se utilizaron tres filtros para controlar la correcta aplicación de los BF's declarados a través del Modelo 303; y dos a través del Modelo 322. Se activaron 54.595 de estos filtros en las declaraciones efectuadas a través del Modelo 303 de los que se habían resuelto 14.804, quedando pendientes de resolver 39.791 (el 73% de los activados); y se habían resuelto como no comprobados 4.922 filtros (de los 14.804 resueltos). Por lo tanto, quedaron pendientes de resolver sin dar lugar a actuación alguna de la Agencia casi tres cuartas partes de los filtros activados; y uno de cada tres filtros resueltos no se había comprobado (puntos 3.70 a 3.74).

6.18. Con referencia al Modelo 322 se activaron 1.518 filtros utilizados específicamente para el control de los BF's, de los que se habían resuelto 132, quedando pendientes de resolver 1.386 (el 91% de los activados). Además, se habían resuelto como no comprobados 118 filtros de los 132 resueltos. En definitiva, únicamente se habían comprobado 14 de los 1.518 filtros activados en las declaraciones efectuadas a través de este modelo, de modo que quedaron pendientes de resolver más de nueve de cada diez filtros activados y casi nueve de cada diez filtros resueltos no se habían comprobado (punto 3.75).

6.19. El análisis sobre el control intensivo de los BF's que se realiza en este Informe no puede abarcar todas las inspecciones realizadas, ya que obligaría a examinar el contenido de todas las actas de inspección para determinar en cuales de ellas se corrigió algún BF. El análisis se ha

concretado; por un lado, en las actas de inspección que se hubiesen levantado a los contribuyentes incluidos en la muestra de BFs; y por otro, al análisis de las actuaciones de control sobre el grupo de programas de BFs incluido en el PPI de 2015 (puntos 3.83 a 3.86).

6.20. En relación con las actas de inspección que se levantaron a los contribuyentes incluidos en la muestra de BFs; se habían levantado 21 actas de inspección a los 14.372 contribuyentes que habían presentado declaraciones en el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos y confesiones religiosas en el periodo fiscalizado; 59 a los 660 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por medio ambiente; y 315 actas de inspección a los 7.480 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por I+D+i. Las cuantías de los BFs declarados por los contribuyentes se modificaron en estas actas en 541.445,24 euros en el caso de la aplicación del régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos, sobre el resto de BFs se efectuó una muestra de las referidas actas, en las mismas se modificaron los BFs aplicados en 339.987,83 euros la deducción por medio ambiente; y 996.346,81 euros la deducción por I+D+i del periodo fiscalizado (puntos 3.87 y 3.88).

6.21. En relación con el grupo de quince programas de BFs incluido en el PPI de 2015, cinco tenían alcance general, otros cinco se referían al sector inmobiliario, tres a regímenes especiales y dos al régimen económico y fiscal de Canarias. Se cumplieron los objetivos sobre el número total de actuaciones de inspección a realizar; si bien el número de actas instruidas, el importe total de deuda instruida y el importe medio de deuda por acta, presentó gran heterogeneidad entre las distintas Delegaciones Territoriales y programas de BFs (puntos 3.89 a 3.96).

VI.2. EN RELACIÓN CON LA MUESTRA DE BENEFICIOS FISCALES ANALIZADA

6.22. En la campaña fiscalizada, tanto el número de beneficiarios como el importe real de los BFs de la muestra, obtenido por este Tribunal mediante la agregación de las cuantías aplicadas en las declaraciones de los contribuyentes, se desviaron ampliamente de las previsiones contenidas en el PBF de 2015 (puntos 4.17, 4.33, 4.56 a 4.58, 4.91, 4.109 y 4.125).

6.23. En relación a las actuaciones de control extensivo sobre los BFs de la muestra lo más relevante fue que en la deducción por maternidad en el IRPF hubo filtros calificados como de comprobación obligatoria que quedaron pendientes de resolver o se resolvieron sin comprobación (puntos 4.38 y 4.42). El control extensivo de la aplicación del régimen fiscal especial para personas sin ánimo de lucro y confesiones religiosas se realizó mediante un único filtro con deficiencias en su diseño que no permitían detectar a algunas entidades que no presentaron la memoria económica estando obligadas a ello. En este BF únicamente se comprobaron uno de cada cuatro filtros, ya que la mitad de ellos quedaron pendientes de resolver y de los resueltos la mitad no se comprobaron (puntos 4.66 a 4.74). En el control extensivo de la deducción para la protección del medio ambiente el 71% de los filtros activados quedaron sin resolver (punto 4.93) y el 56% de los filtros resueltos lo fueron sin comprobación (punto 4.95) lo que representa un grado de comprobación muy reducido. En el control extensivo de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad el 63% de los filtros activados quedaron sin resolver (punto 4.111) y el 40% de los filtros resueltos lo fueron sin comprobación (punto 4.113) lo que también representa un grado de comprobación muy reducido.

6.24. En el control extensivo de la deducción por I+D+i sólo el 5% de los filtros activados quedó sin resolver (punto 4.141) y el 71% de los filtros resueltos lo fueron con comprobación, lo que representa un grado de comprobación bastante elevado. Sin embargo, respecto a la deducción por inversiones en I+D+i que estaba regulada en el artículo 35 LIS la Agencia no estableció ningún filtro para su control extensivo. El control extensivo de la deducción por I+D+i regulada en el artículo 44.2 de la LIS se hizo mediante un solo filtro discrecional que únicamente sometía a control a 250 de las 1.344 declaraciones que aplicaron esta deducción. Además, casi todos los filtros activados lo fueron en las declaraciones asignadas al Departamento de Gestión Tributaria, solo cinco en las asignadas a las UGGEs y ninguno en las declaraciones asignadas a la DCGC (puntos 4.128 a 4.140). Por lo tanto, el diseño de este filtro solo permitió el control extensivo de una parte de las

declaraciones y no fue eficaz para el control de este BF en grandes empresas y grandes contribuyentes, que solo fueron objeto del control intensivo llevado a cabo por el Departamento de Inspección (punto 4.144).

6.25. El análisis de la exención relativa a los premios literarios, artísticos o científicos relevantes ha puesto de manifiesto que la AEAT no disponía de una relación actualizada de las exenciones vigentes en el ejercicio fiscalizado. Se han encontrado diferencias entre la información sobre los premios exentos en poder de la AEAT y de la DGT a efectos de elaboración de los PBF. La Agencia no ha realizado un control adecuado sobre la recepción de las comunicaciones de los premios exentos y las resoluciones de reconocimiento de la exención no informaban de la obligación del convocante en sucesivas convocatorias de comunicar aquellos premios que se han dejado de convocar o se han declarado desiertos (puntos 4.19, 4.22, 4.24 y 4.27).

6.26. La aplicación del régimen fiscal especial para personas sin ánimo de lucro y confesiones religiosas se encuentra prevista en la ley 49/2002 y en su reglamento. Es aplicable, de forma general, a fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, federaciones deportivas, y a la Iglesia Católica y demás iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español (puntos 4.46 y 4.47). Sin embargo, un número relevante de entidades que aplicaron este régimen fiscal y otras que figuraban censadas como entidades sin fines de lucro, no reunían los requisitos relativos a la forma jurídica exigida por la norma (punto 4.60).

6.27. Este régimen reconoce dos tipos de BFs a estas entidades: a) la exención de las rentas obtenidas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica; y b) la tributación a un tipo de gravamen reducido del 10% de sus posibles rentas derivadas de otras explotaciones económicas no exentas (punto 4.52). El PBF de 2015 consideró la exención de rentas como un BF no cuantificado y no estimó su importe, aunque la ley impone a estas entidades la obligación de declarar tanto sus rentas exentas como no exentas. Por ello en este Informe se ha estimado la cuantía de este BF y este Tribunal considera que existe información disponible que permitiría efectuar una estimación del importe dejado de ingresar por este BF. El BF derivado de la tributación a un tipo de gravamen reducido de las rentas no exentas sí aparece en el PBF de 2015, aunque se cuantifica de forma agregada con otros BFs (puntos 4.54 a 4.56).

6.28. La opción por este régimen fiscal se debe ejercer mediante la presentación ante la AEAT de la correspondiente declaración censal, salvo la Iglesia Católica y las confesiones religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, que se encuentran exentas de esta obligación (puntos 4.48 a 4.50). El Informe pone de manifiesto deficiencias en el control de estos censos y señala la existencia de entidades obligadas a formular la opción por este régimen jurídico que se acogieron al mismo sin haberla ejercitado correctamente y sin inscribirse en el censo (punto 4.61).

6.29. El artículo 2 de la Ley 49/2002 establece que para que una asociación pueda acogerse a este régimen fiscal debe haber sido declarada de utilidad pública. Sin embargo, no existen controles efectivos de la Agencia para la comprobación de este requisito y el Informe señala supuestos de asociaciones acogidas a este régimen jurídico sin haber obtenido tal declaración (punto 4.62). El artículo 3 de la Ley 49/2002 también exige a determinadas entidades acogidas a este régimen fiscal la presentación de una memoria económica. Aunque la DGT, en informe de 9 de enero de 2014, consideró que la falta de presentación de la memoria constituye un incumplimiento formal que no determina la exclusión del régimen fiscal, el Informe señala las deficiencias en el control del cumplimiento de este requisito y la existencia de entidades obligadas a presentar memoria que no lo hicieron (puntos 4.63 a 4.65).

6.30. Respecto a la deducción por inversiones en I+D+i su regulación preveía la posibilidad de aportar un informe emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito al mismo para acreditar la naturaleza de los gastos que sirven de base a la deducción.

Estos informes solo se utilizaron por el 5% de los contribuyentes que aplicaron la deducción de I+D y en el 0,24% por innovación tecnológica, lo cual pone de manifiesto que la relevancia de dichos informes es muy reducida para la acreditación de la naturaleza de los gastos (puntos 4.128 a 4.130).

VII. RECOMENDACIONES

7.1. La DGT y la Agencia deberían instar a los órganos competentes, a través de los procedimientos oportunos, a que se eleve el grado de seguridad jurídica en relación al concepto de BF. Se trata de una figura constitucionalmente sometida a reserva de ley, por lo que sus requisitos y elementos configuradores no pueden descansar, exclusivamente, en el criterio de un grupo de trabajo. Por tanto se recomienda la elaboración de un concepto legal de BF con suficiente grado de certeza jurídica. Además se recomienda a la DGT que con base en este concepto proceda a cuantificar el conjunto de BFs que minoran los ingresos tributarios del Estado, como el derivado del régimen fiscal especial previsto en la ley 49/2002 que se analiza en este Informe.

7.2. La DGT debería elaborar anualmente un documento de ejecución del PBF que muestre las cantidades presupuestadas y reales de los diferentes conceptos y que analice las desviaciones producidas y sus causas. Este documento de ejecución permitiría conocer la disminución real de los ingresos tributarios del Estado por la existencia de los BFs, como establece la Constitución, y mejorar las estimaciones incorporadas a los PBFs.

7.3. La DGT y la Agencia, en el ámbito de sus competencias, deberían instar a las autoridades competentes para que el establecimiento de BFs se acompañe de una delimitación de los objetivos de política social o económica que pretenden conseguir, así como del establecimiento de indicadores que permitan evaluar su grado de cumplimiento y la conveniencia de su continuidad. Deben desarrollarse sistemas de evaluación que permitan análisis y estudios sobre la eficacia y eficiencia de las actuaciones públicas de gasto realizadas a través de los BFs.

7.4. La Agencia debe establecer criterios uniformes, escritos y actualizados, 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. Esta selección de declaraciones a comprobar debe tener en cuenta los filtros activados buscando aumentar el porcentaje de resolución de los mismos y evitar, en lo posible, la acumulación de declaraciones con filtros activados que quedan pendientes de resolver sobre los que la Agencia no realiza actuación alguna.

7.5. La Agencia, con independencia del número y tipo de filtros que decida establecer para llevar a cabo el control de los BFs debe resolver, previa realización de las oportunas comprobaciones, la totalidad de los filtros que la propia Agencia ha considerado como de resolución con comprobación obligatoria.

7.6. Se debe dotar a los órganos con competencias en materia de gestión tributaria de un número suficiente de funcionarios de los grupos A1 y A2 destinados a las tareas de control de las declaraciones, especialmente en lo relativo a las comprobaciones del IRPF, IS e IVA, donde este Informe pone de manifiesto porcentajes relevantes de filtros sin resolver y comprobar.

7.7. La Agencia debe mejorar y actualizar la herramienta informática que los gestores utilizan para la resolución de filtros, de forma que se pueda implantar un sistema que obligue al gestor a cumplir todos los requisitos exigidos en la resolución del correspondiente filtro, de acuerdo a las instrucciones de la propia Agencia.

7.8. La Agencia debería realizar actualizaciones de filtros relativos a BFs en función de la nueva normativa fiscal, del PBF y de la disminución de la recaudación real, eliminando los de menor importancia e incorporando otros que vayan cobrando más representatividad. También se debe mejorar en lo posible el diseño de los filtros, las deficiencias de algunos de ellos se ponen de manifiesto en este Informe al analizar la muestra de BFs.

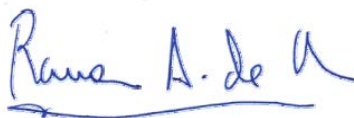
7.9. La Agencia debería mejorar el control realizado, tanto a las entidades con la calificación censal de entidades sin fines de lucro, como al resto de entidades que disfrutan del régimen fiscal especial previsto en la ley 49/2002, sobre el cumplimiento de los requisitos legales relativos a la forma jurídica y al correcto ejercicio de la opción al régimen. Además, se recomienda la realización de controles efectivos sobre la condición que establece la norma a las asociaciones, que de no haber sido previamente declaradas de utilidad pública no podrían acogerse a este régimen.

7.10. La Agencia debería ajustar el grupo de programas de BFs incluidos en los PPIs a los riesgos fiscales de los BFs que presenten mayor importancia cuantitativa en los PBFs.

7.11. La Agencia debería mejorar los procedimientos de control interno en relación a las comunicaciones a las que están obligados los convocantes de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes calificados como exentos, de acuerdo con la Orden EHA/3525/2008.

Madrid, 21 de diciembre de 2017

EL PRESIDENTE

A handwritten signature in blue ink, reading "Ramón A. de A.", with a horizontal line underneath.

Ramón Álvarez de Miranda García

ANEXOS

RELACIÓN DE ANEXOS

ANEXO I: INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF), APLICABLES AL PBF 2015

ANEXO II: INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS), APLICABLES AL PBF 2015

ANEXO III: INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA), APLICABLES AL PBF 2015

ANEXO IV: COMPARACIÓN ENTRE EL PBF Y LA ESTIMACIÓN DE LOS BFS REALES DEL ESTADO DE 2015, CON DESGLOSE POR TRIBUTOS Y CONCEPTOS

ANEXO V: CLASIFICACIÓN DE LOS FILTROS DISEÑADOS PARA EL IRPF. CAMPAÑA FISCALIZADA

ANEXO VI.-a: CLASIFICACIÓN DE LOS FILTROS DISEÑADOS PARA EL IS, MODELO 200. CAMPAÑA FISCALIZADA

ANEXO VI.-b: CLASIFICACIÓN DE LOS FILTROS DISEÑADOS PARA EL IS, MODELO 220. CAMPAÑA FISCALIZADA

Actuaciones AEAT en relación con Beneficios Fiscales
2015

Incentivos fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), aplicables al PBF 2015

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
Exenciones				1.181,82
1	Prestaciones públicas por actos de terrorismo	Art. 7.a) Ley 35/2006 del IRPF	SI	1,57
2	Ayudas SIDA	Art. 7.b) Ley 35/2006	SI	0,17
3	Pensiones de la Guerra Civil	Art. 7.c) Ley 35/2006	SI	1,68
4	Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales y las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguros de accidentes	Art. 7.d) Ley 35/2006	SI	NC
5	Indemnizaciones por despido o cese del trabajador, con el límite de 180.000 euros	Art. 7.e) Ley 35/2006, art.1 RIRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo) Modificado Ley 26/2014	SI	151,67
6	Prestaciones de la Seguridad Social por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez	Art. 7.f) Ley 35/2006	SI	246,93
7	Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas	Art. 7.f) Ley 35/2006. Compartida 7.f) y 7.g)	SI	CO
8	Prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad y maternidad	Art. 7.h) Ley 35/2006	SI	134,21
9	Prestaciones económicas por acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores	Art. 7.i) Ley 35/2006	SI	0,42
10	Becas de educación e investigación	Art. 7.j) Ley 35/2006 y art.2 RIRPF Modificado Ley 26/2014	SI	8,58
11	Anualidades por alimentos percibidas de los padres	Art. 7.k) Ley 35/2006	SI	NC
12	Premios literarios, artísticos o científicos relevantes y premios Princesa de Asturias	Art. 7.l) Ley 35/2006 y art. 3 RIRPF	SI	0,93
13	Ayudas económicas a los deportistas de alto nivel	Art. 7.m) Ley 35/2006 y art. 4 RIRPF	SI	0,61
14	Prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único	Art. 7.n) Ley 35/2006	SI	14,93
15	Gratificaciones extraordinarias por participación en misiones internacionales de paz o humanitarias	Art. 7.o) Ley 35/2006 y art. 5 RIRPF	SI	11,43
16	Rendimientos del trabajo realizados en el extranjero, con el límite de 60.100 euros	Art. 7.p) Ley 35/2006 y art. 6 RIRPF	SI	10,17
17	Indemnizaciones públicas por daños personales por el funcionamiento de los servicios públicos	Art. 7.q) Ley 35/2006	SI	NC
18	Prestaciones por entierro o sepelio	Art. 7.r) Ley 35/2006	SI	0,30

¹² La DGT propone en sus alegaciones que se modifique la normativa que se reseña para adaptarla a la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2014. Sin embargo, este Tribunal ha elaborado los Anexos reseñando la normativa vigente en el momento de presentación de los presupuestos (septiembre de 2014) que fue la que se consideró para su elaboración en coherencia con las cifras que se incorporaron a ellos.

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
19	Ayudas hepatitis C	Art. 7.s) Ley 35/2006. Compartida 7.b) y 7.s)	SI	CO
20	Aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual	Art. 7.t) Ley 35/2006	SI	NC
21	Indemnizaciones públicas derivadas de la Ley de Amnistía	Art. 7.u) y DA 19ª Ley 35/2006	SI	NC
22	Rentas en la constitución de rentas vitalicias aseguradas de planes individuales de ahorro sistemático	Art. 7.v) Ley 35/2006 y DT 14ª Ley 35/2006	SI	NC
23	Rendimientos del trabajo que procedan de prestaciones en forma de renta de planes de pensiones a favor de personas con discapacidad o de patrimonios protegidos de personas con discapacidad, con un importe máximo igual al triple del IPREM	Art. 7.w) Ley 35/2006 Modificado Ley 26/2014	SI	0,10
24	Prestaciones económicas públicas de personas en situación de dependencia	Art. 7.x) Ley 35/2006	SI	11,85
25	Exención por dividendos y participaciones en beneficios, con el límite de 1.500 euros anuales	Art. 7.y) Ley 35/2006	NO	-
26	Las prestaciones y ayudas familiares públicas por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores	Art. 7.z) Ley 35/2006	SI	0,24
27	Dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia, hasta determinadas cuantías	Art 17.1.d) Ley 35/2006 y art. 9 RIRPF	NO	-
28	Ganancias patrimoniales en reducciones de capital	Art. 33.3.a) Ley 35/2006	NO	-
29	Ganancias patrimoniales por transmisiones lucrativas "mortis causa"	Art. 33.3.b) Ley 35/2006	NO	-
30	Ganancias patrimoniales por transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a familiares	Art. 33.3.c) Ley 35/2006 y art. 20.6 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del I. Suc. y Don.	SI	NC
31	Ganancias patrimoniales en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges	Art. 33.3.d) Ley 35/2006	NO	-
32	Ganancias patrimoniales por aportaciones a los patrimonios protegidos de personas con discapacidad	Art. 33.3.e) Ley 35/2006	NO	-
33	Ganancias patrimoniales por donaciones a entidades sin fines lucrativos comprendidas en la Ley 49/2002 y a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano protectorado correspondiente, así como a las asociaciones de interés público no comprendidas en la Ley 49/2002	Art. 33.4.a) Ley 35/2006	SI	NC
34	Ganancias patrimoniales por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia	Art. 33.4.b) y DA 15ª Ley 35/2006	SI	CO
35	Ganancias patrimoniales por el pago de deudas tributarias con bienes del Patrimonio Histórico Español	Art. 33.4.c) Ley 35/2006	SI	NC

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
36	Ganancias patrimoniales derivadas de la dación en pago de la vivienda o de ejecuciones hipotecarias de la vivienda habitual	Art. 33.4.d), añadida por art. 122 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (vigor: 1 de enero)	SI	NC
37	Aplicación de coeficientes de actualización de los valores de adquisición de los bienes inmuebles	Art. 35.2 Ley 35/2006 y art. 62 Ley 22/2013 de PGE2014	NO	-
38	Ganancias patrimoniales por reinversión en vivienda habitual	Art. 38.1 Ley 35/2006, art. 41 RIRPF	SI	226,97
39	Ganancias patrimoniales por reinversión en acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación	DT 27ª LIRPF, añadida por artículo 27 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, art. 38.2 y DA 38ª LIRPF	SI	NC
40	Ganancias patrimoniales derivadas de reembolsos y transmisiones de participaciones y acciones en IIC en caso de reinversión	Art. 94.1.a) Ley 35/2006	SI	NC
41	Premios de las loterías, apuestas y sorteos (SELAE, ONCE, Cruz Roja Española, CCAA, EEE y UE) hasta un máximo de 2.500 euros	DA 33ª.Dos Ley 35/2006	SI	357,14
42	50% de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso, entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012	DA 37ª Ley 35/2006	SI	NC
43	Determinadas subvenciones forestales con período de producción medio igual o superior a 20 años	DA 4ª Ley 35/2006	SI	NC
44	Determinadas ayudas de la política agraria comunitaria	DA 5ª.1.a) Ley 35/2006	SI	NC
45	Determinadas ayudas de la política pesquera comunitaria	DA 5ª.1.b) Ley 35/2006	SI	0,18
46	Ayudas públicas destinadas a reparar la destrucción de bienes patrimoniales, por incendio, inundación o hundimiento. Se incluyen las indemnizaciones por destrucción de elementos patrimoniales asegurados y las ayudas públicas para la reparación de elementos patrimoniales percibidas como consecuencia del terremoto de Lorca del 11 de mayo de 2011.	DA 5ª.1.c) y DA 24ª Ley 35/2006 y DA 3ª RD-ley 11/2012	SI	NC
47	Ayudas públicas por el abandono de la actividad de transporte por carretera	DA 5ª.1.d) Ley 35/2006	SI	0,87
48	Indemnizaciones públicas por el sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera	DA 5ª.1.e) Ley 35/2006	SI	0,87
49	Ayudas públicas por desalojo de la vivienda habitual o del local donde se ejerciera la actividad económica y otras ayudas públicas distintas de las previstas en el apartado 1 de la DA 5ª de la Ley 35/2006 en la parte que no exceda del coste de reparación de los elementos patrimoniales, en caso de incendio,	DA 5ª.3 Ley 35/2006	SI	NC

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
	inundación, hundimiento u otras causas naturales			
50	Ayudas excepcionales por daños personales como consecuencia de tormentas de viento y mar acaecidas en enero y febrero de 2014)	Apartado 7 del artículo 9 del Real Decreto-ley 2/2014	SI	NC
51	Movilizaciones de los derechos económicos entre los distintos sistemas de previsión social	DA 22ª Ley 35/2006	SI	NC
	<i>Determinadas rentas en especie:</i>			
52	a) Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de las comunicaciones y de la información (TIC)	Redacción por artículo 65 de la LPGE 2014	SI	NC
53	b) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, en la parte que no exceda de 500 euros anuales por beneficiario o de 1.500 euros en los casos de discapacidad de este	Art. 42.2.f) Ley 35/2006 y art. 46 RIRPF	SI	NC
54	c) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado	Art. 42.2.g) Ley 35/2006	SI	NC
55	d) Vale transporte hasta 1.500 euros anuales	Art. 42.2.h) Ley 35/2006 y art. 46 bis RIRPF	SI	NC
56	e) La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales	Art. 42.2.a) Ley 35/2006 y art. 43 RIRPF	SI	NC
57	f) Los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha	DA 2ª Ley 35/2006	SI	NC
58	g) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contratos de seguros de accidentes laborales o de responsabilidad civil del trabajador	Art. 42.2.b) Ley 35/2006	NO	-
59	h) Las entregas a empleados de productos rebajados en cantinas, comedores de empresa o economatos de carácter social	Art. 42.2.c) Ley 35/2006	NO	-
60	i) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales por parte de los empleados	Art. 42.2.d) Ley 35/2006	NO	-
61	j) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contratos de seguros de accidentes laborales o de responsabilidad civil del trabajador	Art. 42.2.e) Ley 35/2006	NO	-
62	El 50% de los rendimientos del trabajo personal obtenidos por los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras en Canarias	Art. 75.1 Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias	SI	NC

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
63	Ganancias patrimoniales y rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de los donativos, donaciones y aportaciones efectuados a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo	Art. 23 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo	SI	NC
Reducciones en las rentas				7.726,84
64	Reducción del 30% sobre rendimientos del trabajo derivados de las "stock-options" generados en más de dos años o calificados de irregulares, con un máximo de 300.000 euros anuales.	Art. 18.2, DA 31ª y DT 1ª LIRPF y arts. 11.3 y 4 RIRPF	SI	NC
	<i>Reducción por rendimientos del trabajo. Gastos deducibles:</i>	Art. 20 Ley 35/2006		
65	a) Con carácter general: 2000 euros	Por la obtención de rendimientos del trabajo, con cuantías comprendidas entre 2.652 y 4.080 euros anuales, en función de rendimientos (artículo 20.1 de la LIRPF).	SI	6.908,57
66	b) Por prolongación de la actividad laboral	Prolongación de la actividad laboral: duplicación de la reducción por rendimientos del trabajo, para trabajadores activos que sean mayores de 65 años y continúen o prolonguen su actividad laboral (art 20.2.a) LIRPF y art. 12.1 RIRPF)	SI	26,00
67	c) Movilidad geográfica: 2.000 euros adicionales	Duplicado de la reducción por rendimientos del trabajo: Contribuyentes desempleados que inscritos en la Oficina de Empleo acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio (art. 20.2.b) LIRPF y art. 12.2 RIRPF).	SI	13,18
68	d) Trabajadores activos discapacitados: 3.500 o 7.750 euros adicionales	Las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales o en 7.242 euros anuales, cuando acrediten necesitar ayuda de terceras personas, tengan movilidad reducida o un grado de discapacidad	SI	160,70

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
		igual o superior al 65% (art. 20.3 LIRPF)		
69	Reducción del 60% por rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas	Art. 23.2 Ley 35/2006, art. 16 RIRPF y DT 19ª LIRPF	SI	530,51
	Régimen de estimación objetiva:	Art. 31 Ley 35/2006, art. 32 a 39 RIRPF y Orden HAP/2206/2013		
70	a) Reducción general en un 5% del rendimiento neto de módulos	disposición adicional primera de la Orden HAP/2206/2013	SI	19,63
71	b) Reducción del 20% del rendimiento neto para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca	disposición adicional cuarta de la Orden HAP/2206/2013	SI	CO
72	c) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	Orden HAP/2206/2013	NO	-
	d) Actividades agrícolas, ganaderas y forestales:			
73	d.1) Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas (coeficiente corrector del 0,75)	Orden HAP/2206/2013	NO	-
74	d.2) Utilización de personal asalariado	Orden HAP/2206/2013	NO	-
75	d.3) Cultivos realizados en tierras arrendadas (coeficiente corrector del 0,90)	Orden HAP/2206/2013	NO	-
76	d.4) Piensos adquiridos a terceros	Orden HAP/2206/2013	NO	-
77	d.5) Actividades de agricultura ecológica (coeficiente corrector del 0,95)	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
78	d.7) Empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros y no tenga derecho a la reducción correspondiente a agricultores jóvenes (coeficiente corrector del 0,90)	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
79	d.8) Determinadas actividades forestales (coeficiente corrector del 0,80)	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
80	d.9) Agricultores jóvenes: 25% durante 5 años desde la creación de una explotación prioritaria	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
	e) Actividades no agrarias:			
81	e.1) Reducción del cómputo de horas trabajadas por empresarios	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
82	e.2) Personal no asalariado con discapacidad	Orden HAP/2206/2013	NO	-
83	e.3) Cónyuge o hijos menores no asalariados	Orden HAP/2206/2013	NO	-
84	e.4) Reducción en un 60% del personal asalariado con edad inferior a 19 años	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
85	e.5) Reducción en un 40% para asalariados con grado de discapacidad igual o superior al 33%	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
86	e.6) Minoración por incentivos al empleo	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
87	e.7) Minoración por incentivos a la inversión: tabla especial de amortizaciones y libre amortización de elementos del inmovilizado material nuevo de pequeño valor, de valor unitario que no exceda de 601,01 euros hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
88	e.8) Reducciones módulos para kioscos de periódicos situados en municipios distintos de Madrid y Barcelona	Orden HAP/2206/2013	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
89	e.9) Reducción de determinados módulos para la actividad de transporte por autotaxi	Orden HAP/2206/2013	NO	-
90	e.10) Reducción de determinados módulos para la actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	Orden HAP/2206/2013	NO	-
91	e.11) Reducción de determinados módulos para las actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas	Orden HAP/2206/2013	NO	-
92	e.12) Reducciones módulos para la actividad de producción de mejillón en batea	Orden HAP/2206/2013	NO	-
93	e.13) Índices correctores especiales para empresas de pequeña dimensión (sólo un local, un solo vehículo afecto y sin asalariados)	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
94	e.14) Índices correctores por inicio de nuevas actividades (para discapacitados con grado de discapacidad igual o superior al 33% se aplican índices correctores especiales)	Orden HAP/2206/2013	SI	NC
95	e.15) Índice corrector de temporada para las actividades no agrarias en estimación objetiva	Orden HAP/2206/2013	NO	-
96	e.16) Índice corrector de exceso del rendimiento neto minorado de las actividades no agrarias en estimación objetiva respecto a las cuantías que figuran en las tablas	Orden HAP/2206/2013	NO	-
97	e.17) Rendimientos por transmisión de activos fijos intangibles de taxistas a familiares, por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector	DA 7ª Ley 35/2006	SI	NC
98	e. 18) Mantenimiento o creación de empleo. Reducción del 20 por ciento sobre los rendimientos netos positivos de actividades económicas para microempresas (con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros anuales y una plantilla media inferior a 25 empleados)	artículo 63 de la LPGE 2014	SI	57,73
<i>Régimen de estimación directa normal y simplificada:</i>				
99	a) Correcciones en el resultado contable, según las normas del IS	Art. 30 Ley 35/2006, art. 30 RIRPF y RDLeg 4/2004, de 5 de marzo,TRLIS	SI	NC
100	b) Reducción del 5% en gastos de difícil justificación (solo para estimación directa simplificada)	Art. 30.2ª RIRPF	NO	-
101	c) Reducción con fórmula lineal decreciente similar a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo (adicional a la reducción de 2.000 euros)	Art. 32.2 Ley 35/2006 y art. 26 RIRPF	SI	1,66
102	d) Para las actividades económicas iniciadas a partir de 1 de enero de 2013, reducción del 20% del rendimiento neto positivo minorado, en su caso, por las reducciones de los art. 32.1 y 32.2 de la Ley 35/2006, en el primer periodo impositivo en que el mismo sea positivo y en el siguiente. Límite de 100.000 € anuales para la cuantía de los rendimientos netos sobre los que se aplica la reducción	Art. 32.3 y DA 38ª Ley 35/2006	SI	8,86
103	e) Libertad de amortización para elementos nuevos del activo material fijo adquiridos hasta el 31 de	DA 30ª Ley 35/2006	SI	NC

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
	marzo de 2012			
	h) Incentivos fiscales al mecenazgo:	Arts. 25 y 26 Ley 49/2002		
104	h.1) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general	Art. 25 Ley 49/2002	SI	NC
105	h.2) Gastos en actividades de interés general	Art. 26 Ley 49/2002	SI	NC
106	Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999	DT 4ª Ley 35/2006	NO	-
107	Régimen transitorio para ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994 (coeficientes de abatimiento)	DT 9ª Ley 35/2006	NO	-
Reducciones en la base imponible				2.776,08
108	Tributación conjunta	Art. 84.2.3º y 4º Ley 35/2006	SI	1.770,82
109	Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social	Art. 51 y 52 Ley 35/2006	SI	1.001,42
110	Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad	Art. 53 y DA10ª Ley 35/2006	SI	CO
111	Aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas	Art. 54 Ley 35/2006	SI	1,57
112	Pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos, a excepción de las fijadas para los hijos		NO	-
113	Cantidades abonadas en virtud de contratos de seguros, concertados con las mutualidades de previsión social, por los trabajadores por cuenta ajena	DA 9ª Ley 35/2006	SI	CO
114	Aportaciones de deportistas a mutualidad de previsión social	DA 11ª Ley 35/2006	SI	CO
115	Por cuotas y aportaciones a partidos políticos, límite de 600 euros anuales	Art. 61 bis de la LIRPF y art. 12.Uno de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos	SI	2,27
Mínimo personal y familiar				0,00
116	Mínimo del contribuyente	Art. 57 Ley 35/2006	NO	-
117	Mínimo por descendientes	Art. 58 Ley 35/2006 y art. 53 RIRPF	NO	-
118	Mínimo por ascendientes	Art. 59 Ley 35/2006	NO	-
119	Mínimo por discapacidad	Art. 60 Ley 35/2006	NO	-
Tarifas				131,47
120	Anualidades por alimentos: aplicación de escala por separado e incremento del mínimo personal y familiar	Art. 64 y 75 Ley 35/2006	SI	131,47
121	Tipos de gravamen que se aplican sobre la base liquidable del ahorro	Arts. 66 y 76 Ley 35/2006	NO	-
122	Gravamen complementario	Artículo 64 de la LPGE 2014	SI	NC
Bonificaciones				7,09
123	Bonificación del 22,8% sobre rendimientos de determinadas operaciones financieras	DT 11ª TRLIS y DT 3ª RIS RD 1777/2004	SI	7,09

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
Deducciones en la cuota íntegra				2.073,11
124	Régimen transitorio para inversión en vivienda habitual efectuadas antes del 31 de diciembre de 2012	DT 18ª Ley 35/2006 y arts. 86.1 y 110.3.d) RIRPF	SI	1.681,21
125	Régimen transitorio alquiler vivienda habitual para contratos celebrados antes del 1 de enero de 2015	Art. 68.7 Ley 35/2006	SI	179,15
126	Inversión en empresas de nueva o reciente creación	Art. 27, apartado cuatro, de la Ley 14/2013 (añade apartado 1 al art. 68 LIRPF)	SI	8,60
	<i>Actividades económicas del régimen de estimación directa:</i>			
127	a) Investigación, desarrollo e innovación tecnológica	Art. 68.2 Ley 35/2006	SI	3,03
128	b) Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores	Art. 38 del TRLIS (RDLegislativo 4/2004, de 5 de marzo)	SI	CO
129	c) Creación de empleo para contratación indefinida de apoyo a los emprendedores	Art. 43 del TRLIS	SI	CO
130	d) Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	Art. 41 del TRLIS	SI	CO
131	e) Para los contribuyentes que ejercieran actividades económicas en estimación directa: deducción por inversiones en la protección del medio ambiente	Art. 39.1 y DA 10ª del TRLIS	SI	CO
132	f) Deducción por gastos e inversiones realizados para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación	Art. 40 del TRLIS	SI	CO
133	g) Inversión de beneficios	Artículo 25 de la Ley 14/2013	SI	35,07
	<i>Donativos y otras aportaciones:</i>			
134	a) A entidades comprendidas en la Ley 49/2002	Arts. 68.3 y 69.1 Ley 35/2006, art. 19 Ley 49/2002, art. 12.2 LOFPP 8/2007 y LPGE	SI	89,24
135	b) A fundaciones y asociaciones no comprendidas en la Ley 49/2002		SI	CO
136	c) A partidos políticos		SI	CO
137	Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	Art. 68.4 Ley 35/2006 y art. 58 RIRPF	SI	62,78
138	Actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico	Arts. 68.5 y 69.1 Ley 35/2006	SI	0,14
139	Inversiones en Canarias	Art. 94 Ley 20/1991	SI	CO
140	Rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias	Art. 26 Ley 19/1994	SI	0,95
141	Dotaciones a la reserva por inversiones en Canarias	Art. 27 Ley 19/1994	SI	12,80
142	Actividades y programas prioritarios de mecenazgo	LPGE 2014 (prevé en el artículo 22 de la Ley 49/2002)	SI	CO
143	Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	LPGE 2014	SI	CO

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
144	Por cuentas de ahorro-empresa. Deducción del 15% sobre las cantidades depositadas para la constitución futura de una sociedad de responsabilidad limitada Nueva Empresa. Con límites	Arts. 68.6 Ley 35/2006	SI	0,14
Deducciones en la cuota líquida				590,64
145	Por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas siempre que su base imponible sea inferior a 12.000 euros. Diferentes escalas	Artículo 80 bis de la LIRPF y artículo 85 bis del RIRP	SI	561,40
146	Compensación fiscal por obtención de determinados rendimientos del capital mobiliario (a los que perciban un capital diferido derivado de un contrato de seguro de vida o invalidez generador de rendimientos de capital mobiliario contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006, en el supuesto de que la aplicación del de la LIRPF les resulte menos favorable que el regulado en el extinto TRLIRPF	DT 13ª a) Ley 35/2006 y DT 4ª Ley 22/2013 de PGE2014	SI	29,24
147	Compensación fiscal por rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006, en el supuesto de que la aplicación de la LIRPF les resulte menos favorable que el regulado en el extinto TRLIRPF	DT 13ª b) Ley 35/2006 y DT 3ª Ley 22/2013 de PGE2014	NO	-
148	Doble imposición internacional, por rentas obtenidas y gravadas en el extranjero	Art. 80 Ley 35/2006	NO	-
149	Doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional	Art. 91 Ley 35/2006	NO	-
150	Doble imposición en los supuestos de aplicación del régimen de imputación de rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen	Art. 92.4 Ley 35/2006	NO	-
Deducciones en la cuota diferencial				729,57
151	Maternidad	Art. 81 Ley 35/2006 y art. 60 RIRPF	SI	729,57
Regímenes especiales				0,00
152	Régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español	Art. 93 y DT 17ª Ley 35/2006	SI	NC
TOTAL				15.216,62

Actuaciones AEAT en relación con Beneficios Fiscales
2015

Incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades (IS), aplicables al PBF 2015

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
Correcciones al resultado contable				250,60
1	Libertad de amortización para las sociedades laborales	Art. 11.2.a) del TRLIS (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo)	SI	88,07
2	Libertad de amortización de los elementos afectos a las actividades de investigación y desarrollo	Art. 11.2.c) del TRLIS	SI	CO
3	Libertad de amortización de los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible	Art. 11.2.d) del TRLIS	SI	CO
4	Libertad de amortización para las explotaciones agrarias asociativas prioritarias	Art. 11.2.e) del TRLIS	SI	CO
5	Libertad de amortización para inversiones de escaso valor. Los elementos del i. material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del art. 108 de esta ley, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo.	Art. 110 TRLIS	SI	CO
6	Libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo para las cooperativas protegidas	Art. 33.3 Ley 20/1990, de 19 de diciembre, reg. fiscal Cooperativas	SI	CO
7	Libertad de amortización de los activos mineros	Art. 11.2.b) y art. 97 del TRLIS	SI	CO
8	Libertad de amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación de las entidades acogidas al régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos	Art. 106.1 del TRLIS	SI	CO
9	Libertad de amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias para las entidades de reducida dimensión que creen empleo	Art. 109 del TRLIS	SI	CO
10	Libertad de amortización pendiente de aplicar por inversiones realizadas antes del 31 de marzo de 2012	El apartado uno del art.2.Segundo de la Ley 16/2013 prorroga, para los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 o 2015 (DT 37ª TRLIS)	SI	NC
11	Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible para las entidades de reducida dimensión (coeficiente tablas x 2)	Art. 111 del TRLIS	SI	CO
12	Amortización acelerada de los buques, embarcaciones y artefactos navales nuevos de la Marina Mercante	DA 5ª del TRLIS	SI	CO

¹³ La DGT propone en sus alegaciones que se modifique la normativa que se reseña para adaptarla a la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2014. Sin embargo, este Tribunal ha elaborado los Anexos reseñando la normativa vigente en el momento de presentación de los presupuestos (septiembre de 2014) que fue la que se consideró para su elaboración en coherencia con las cifras que se incorporaron a ellos.

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
13	Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión por entidades de reducida dimensión (coeficiente tablas x 3). Régimen transitorio	Art. 113 del TRLIS	SI	CO
14	Deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valor de los créditos derivadas de las insolvencias de deudores	Art. 12.2 del TRLIS	NO	-
15	Deducción del fondo de comercio	Art. 2 .Segundo Ley 16/2013. Prorroga también para 2014 y 2015 y RD-L 12/2012 medidas estabilidad	NO	-
16	Deducción del intangible de vida útil indefinida	Art. 12.7 del TRLIS	NO	-
17	No integración en la base imponible de las subvenciones públicas a las sociedades de garantía recíproca	Art. 13.5 del TRLIS.	SI	NC
18	No integración en la base imponible de las subvenciones públicas a las sociedades de reafianzamiento	Art. 13.5 del TRLIS.	SI	NC
19	Coefficientes de corrección monetaria para bienes inmuebles	Art.15.9.a) del TRLIS y Ley 22/2013 de PGE para 2014	NO	-
20	Nuevos límites a la compensación de bases imponibles negativas establecidos por el Real Decreto-ley 20/2012 desde el año 2012 para las grandes empresas con un importe neto de cifra de negocios de al menos 20 millones de euros	Art. 2.2 Segundo de la Ley 16/2013 prorrogó para 2014 y 2015 los nuevos límites	NO	-
21	No tributación de la renta puesta de manifiesto como consecuencia del rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones	Art. 17.4 del TRLIS	NO	-
22	No integración en la base imponible de las rentas positivas o negativas por pago de las deudas tributarias mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español	Art. 17.5 del TRLIS	NO	-
23	No integración en la base imponible de las subvenciones a determinadas explotaciones de fincas forestales, con período de producción medio $\geq$ 20 años	Art. 17.6 del TRLIS	SI	NC
24	Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español	Art. 21, 30 y DA 1ª del TRLIS	NO	-
25	Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente	Art. 22 del TRLIS	NO	-
26	Reducción del 60% sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles (cesión de patentes, planos, fórmulas, etc.)	Apartado dos y cuatro del artículo 26 de la Ley 14/2013, efectos desde el 29/9/2013, modificó el artículo 23 y DT40ª del TRLIS	SI	NC
27	Deducibilidad de los gastos para la financiación de obras benéfico-sociales de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias	Art. 24 del TRLIS	NO	-
	<i>Régimen especial de agrupaciones de interés económico:</i>			
28	No tributación de los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible	Art. 48.3 del TRLIS	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
	<i>Régimen especial de las uniones temporales de empresas:</i>			
29	a) No tributación de los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a sus empresas miembros	Art. 50 del TRLIS	NO	-
30	b) Correcciones del valor de adquisición por pérdidas sociales imputadas a sus empresas miembros	Art. 50 del TRLIS	NO	-
31	c) Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente	Art. 50 del TRLIS	NO	-
32	d) Deducción para evitar la doble imposición jurídica	Art. 50 del TRLIS	NO	-
	<i>Régimen especial de las sociedades y fondos de capital-riesgo:</i>			
33	a) Exención del 99% de las rentas positivas que se obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las empresas o entidades de capital-riesgo	Art. 55.1 del TRLIS	SI	NC
34	b) Exención para evitar la doble imposición sobre los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de las sociedades o entidades que promuevan o fomenten	Art. 55.2 del TRLIS	NO	-
35	c) Exención para evitar la doble imposición sobre los dividendos o participaciones en beneficios percibidos por los socios de las entidades de capital-riesgo	Art. 55.3 del TRLIS	NO	-
36	d) Exención para evitar la doble imposición sobre las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o los fondos propios de las entidades de capital-riesgo	Art. 55.4 del TRLIS	NO	-
37	Régimen de las sociedades de desarrollo industrial regional. Exención parcial por las rentas obtenidas por estas entidades en la transmisión de acciones y participaciones en el capital de sus empresas participadas	Art. 56.1 del TRLIS	SI	NC
38	Régimen especial de los socios de las sociedades de desarrollo industrial regional: exención para evitar la doble imposición de los dividendos o participaciones en beneficios	Art. 56.2 del TRLIS	NO	-
	<i>Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones activos, canje de valores y cambio de domicilio social de un Estado miembro a otro de la Unión Europea:</i>			
39	a) Régimen de las rentas derivadas de la transmisión: rentas no integrables en la base imponible	Art. 84.1 del TRLIS	NO	-
40	b) Régimen fiscal del canje de valores: rentas no integrables en la base imponible	Art. 87.1 del TRLIS	NO	-
41	c) Tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión: rentas no integrables en la base imponible	Art. 88.1 del TRLIS	NO	-
42	d) Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquiriente: rentas no integrables en la base imponible	Art. 89.1 del TRLIS	NO	-
43	e) Exención para evitar la doble imposición de dividendos	Art. 96 del TRLIS	NO	-

	Concepto/Subconcepto	Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
44	Dotación del factor de agotamiento de los regímenes especiales de la minería y de hidrocarburos	Art. 98 y 102 del TRLIS	NO	-
	<i>Régimen especial de transparencia fiscal internacional:</i>			
45	a) No imputación de determinadas rentas en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación	Art. 107. 2. d) del TRLIS	NO	-
46	b) No imputación de determinadas rentas cuando la suma de sus importes sea <15% de la renta total obtenida por la entidad no residente	Art. 107. 3 del TRLIS	NO	-
47	c) No imputación de determinadas rentas cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en territorio español	Art. 107. 4 del TRLIS	NO	-
48	d) No integración en la base imponible de los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. Mismo tratamiento para los dividendos a cuenta	Art. 107. 8 del TRLIS	NO	-
49	Deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los créditos-por posibles insolvencias de deudores, aplicable por entidades de reducida dimensión	Art. 112 del TRLIS	NO	-
	<i>Régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero:</i>			
50	a) Gasto fiscalmente deducible para la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora	Art. 115.5 y DT 42ª del TRLIS	SI	NC
51	b) Gasto fiscalmente deducible para la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien	Art. 115.6 y DT 42ª del TRLIS	SI	NC
	<i>Régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros:</i>			
52	a) Tratamiento de los beneficios o participaciones en beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas de los artículos 21 o 22 de la Ley 27/2014	Art. 118.1 del TRLIS	NO	-
53	b) Exención para evitar la doble imposición sobre las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en la entidad de tenencia de valores o en los supuestos de separación del socio o liquidación de la entidad	Art. 118.2 del TRLIS	NO	-
54	c) Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Régimen transitorio	Art. 21 del TRLIS	NO	-
55	Régimen especial de entidades parcialmente exentas: rentas exentas	Art. 121 del TRLIS	SI	NC
56	Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común: reducción de la base imponible	Art. 123 del TRLIS	SI	NC
57	Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje: determinación de la base imponible por el método de estimación objetiva	Art. 125 y DT 42ª del TRLIS	SI	37,13

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
58	Régimen de las entidades deportivas. No se integran en la base imponible los incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción de los equipos profesionales a Sociedades Anónimas Deportivas de nueva creación	Art. 129 del TRLIS (suprimido en la nueva Ley 27/2014)	SI	NC
59	No integración en la base imponible de determinadas ayudas de la política agraria comunitaria	DA 3ª. 1. a) del TRLIS	SI	NC
60	No integración en la base imponible de determinadas ayudas de la de la política pesquera comunitaria	DA 3ª. 1. b) del TRLIS	SI	9,39
61	No integración en la base imponible de las ayudas públicas destinadas a reparar bienes patrimoniales afectos a las actividades económicas	DA 3ª. 1. c) del TRLIS	SI	NC
62	No integración en la base imponible de las ayudas públicas por el abandono de la actividad del transporte por carretera	DA 3ª. 1. d) del TRLIS	SI	NC
63	No integración en la base imponible de las indemnizaciones públicas por el sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera	DA 3ª. 1. e) del TRLIS	SI	NC
64	Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles	DA 16 del TRLIS	SI	NC
65	Régimen fiscal de las transmisiones de activos realizadas en cumplimiento de la normativa de defensa de la competencia: no integración en la base imponible de determinadas rentas. Régimen transitorio	DA 4ª del TRLIS	NO	-
66	Régimen fiscal de las participaciones en entidades que hayan aplicado el régimen fiscal especial de transparencia fiscal de la Ley 43/1995: no tributación de los dividendos y participaciones en beneficios de entidades que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye estuviera sujeta a dicho régimen. Régimen transitorio	DT 15ª.3 del TRLIS	NO	-
67	Régimen fiscal de las participaciones en entidades que hayan aplicado el régimen especial de sociedades patrimoniales del TRLIS: exención del 50% del importe de los beneficios distribuidos y obtenidos en los ejercicios en los que haya sido de aplicación dicho régimen. Régimen transitorio	DT 15ª.5 del TRLIS	NO	-
68	Fondo de comercio financiero. Régimen transitorio	Art. 12.5 del TRLIS	NO	-
	<i>Régimen especial de las entidades sin fines lucrativos, incluidos los partidos políticos:</i>			
69	a) Rentas exentas	Art. 6 Ley 49/2002	SI	NC
70	b) Explotaciones económicas exentas	Art. 7 Ley 49/2002	SI	NC
71	c) Exención de las rentas obtenidas por los partidos políticos para la financiación de las actividades que constituyen su objeto o finalidad específica	Art. 10.Uno Ley Orgánica 8/2007	SI	NC
72	d) Exención de los incrementos de patrimonio y rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de los donativos, donaciones y aportaciones efectuados a favor de las entidades beneficiarias de mecenazgo	Art. 23 Ley 49/2002	SI	2,49
73	e) Incentivos fiscales al mecenazgo (ayudas económicas). Gastos deducibles	Art. 25 Ley 49/2002	SI	CO
74	f) Incentivos fiscales al mecenazgo (gastos para fines de interés general). Gastos deducibles	Art. 26 Ley 49/2002	SI	CO

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
75	g) Régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles: entidades beneficiarias del mecenazgo	DA 5ª Ley 49/2002 y DF 5ª Ley 22/2005	SI	NC
76	Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias. Reducción en la base imponible	Art. 27 Ley 19/1994	SI	113,52
77	Régimen fiscal "Salida de la Vuelta al Mundo a Vela Alicante 2011"	Exenciones para personas jurídicas en IS y ESFL (DA 28ª. 1 TR Ley del Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre)	SI	NC
78	No integración en la base imponible del 50% de los resultados destinados al Fondo de Reserva Obligatorio de las cooperativas	Art. 16.5 Ley 20/1990, sobre Régimen fiscal de Cooperativas	NO	-
79	Dotación al Fondo de educación y promoción de cooperativas. Gastos deducibles	Art. 18.2 y 19.4 Ley 20/1990	NO	-
80	Fondo de reserva obligatorio de cooperativas de crédito transformadas en otras entidades de crédito	DT 9ª Ley 2/2011 y Art. 10º Ley 13/1989	NO	-
Tipos reducidos				1.491,56
81	Tipo del 25% para PYME. Aplicable a la parte de la base imponible de las entidades de reducida dimensión que no exceda de 300.000 euros (artículo 114 del TRLIS)	Art. 114 y 108 TRLIS	SI	573,31
82	Tipo reducido para entidades de nueva creación constituidas a partir del 1 de enero de 2013. Tipo reducido del 15 por ciento hasta 300.000 euros de base imponible, y del 20 por ciento por el exceso, durante los dos primeros ejercicios de beneficios, salvo que la entidad deba tributar a un tipo inferior.	DA 19ª TRLIS. La DF 8ª Ley 14/2013 modificó el artículo 7 de la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo	SI	338,83
83	Tipo del 25% para diversas entidades	Art. 28.2 TRLIS y art. 11.Uno LO 8/2007	SI	164,83
84	Tipo del 20%, para sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, salvo en la parte correspondiente a los resultados extracooperativos, que tributan al tipo general	Art. 28.3 del TRLIS	SI	CO
85	Tipo 19% para SOCIMI sobre dividendos distribuidos a los socios con participación $\geq 5\%$ cuando, en sede del socio, esos dividendos estén exentos o tributen por debajo del 10%	Art. 9 Ley 11/2009, de SA cotizadas de inversión del mercado inmobiliario	SI	NC
86	Tipo del 10% para las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002	Art. 28.4 del TRLIS	SI	CO
87	Tipo del 4% para las entidades ZEC	Art. 28.8 y art. 43 del TRLIS	SI	CO
88	Microempresas con mantenimiento o creación de empleo. Reducción de 5 puntos porcentuales en el tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas (PYME) que creen o mantengan empleo en comparación con la plantilla media de 2008, y tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados.	Art. 70 de la LPGE 2014 modificó la DA duodécima del TRLIS (Se regula a partir de 2015 en la DT2ª.2 de la LIS)	SI	348,81
89	<i>Tipo del 1% para Instituciones de Inversión Colectiva:</i>			
90	a) Fondos de Inversión	Art. 28.5.b), c) y d) del TRLIS	NO	-
91	b) Sociedades de Inversión	Art. 28.5.a), c) y d) del	SI	65,78

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
		TRLIS		
92	Tipo del 1% para el fondo de regulación del mercado hipotecario	Art. 28.5.e) del TRLIS	SI	CO
93	Tipo del 1% para los Fondos de Activos Bancarios (FAB)	DA 17ª Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de EC	SI	NC
94	Tipo del 0% para los fondos de pensiones	Art. 28.6 del TRLIS	NO	-
95	Tipo 0% para las SOCIMI, excepto en el caso de dividendos distribuidos a socios que cumplan determinados requisitos	Art. 9 Ley 11/2009, de SA cotizadas de inversión del mercado inmobiliario	SI	NC
Bonificaciones en la cuota íntegra				308,60
96	Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	El apartado uno del art.1.Quinto de la Ley 16/2013 modificó el artículo 33 del TRLIS, efectos periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014,	SI	22,63
97	Bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, libros y otros productos editoriales	Art. 34.1, DA 9ª y DT 23ª del TRLIS	SI	115,80
98	Prestación de servicios públicos locales	Art. 34.2 del TRLIS	SI	CO
99	Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	Art. 54.1 del TRLIS	SI	19,13
100	Determinadas operaciones financieras	DT 11ª del TRLIS y DT3ª del RIS	SI	60,53
101	Cooperativas especialmente protegidas con bonificación del 50%	Art. 34.2 y 35.2 Ley 20/1990 sobre Régimen fiscal de Cooperativas	SI	14,91
102	Cooperativas agroalimentarias especialmente protegidas con bonificación del 80% (explotaciones asociativas prioritarias)	Art. 14 Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización explotaciones agrarias	SI	CO
103	Venta de bienes corporales producidos en Canarias	Art. 26 Ley 19/1994, régimen económico y fiscal de Canarias	SI	64,61
104	Empresas navieras en Canarias	Art. 76 Ley 19/1994, régimen económico y fiscal de Canarias	SI	10,99
Deducciones en la cuota íntegra				1.898,98
105	Doble imposición jurídica	Art. 31 del TRLIS	NO	-
106	Doble imposición económica internacional	Art. 32 del TRLIS	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
107	Deducción por doble imposición intersocietaria de dividendos.	Art. 30 del TRLIS	NO	-
108	Deducción por doble imposición por plusvalías de fuente interna	Art. 30 del TRLIS	NO	-
109	Deducciones por transparencia fiscal	Art. 107.9 del TRLIS	NO	-
110	Gastos e inversiones en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.	Art. 35, DA 10ª.2 y art. 44 TRLIS. El art. 26.1 de la Ley 14/2013, de apoyo a emprendedores y su internacionalización, modificó el artículo 44 del TRLIS	SI	639,91
111	Inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales. Deducción del 18% de las inversiones en producciones españolas, del 5% de la inversión realizada por el coproductor financiero y otros gastos anejos	Art. 38.2 TRLIS. El apartado 2 de la disposición derogatoria única de la Ley 16/2013 ha derogado el apartado 3 de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, el apartado 5 de la disposición adicional décima y el apartado 2 de la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS, y el artículo 15 del Real Decreto-ley 8/2011. Por otra parte, el apartado dos del art1.Quinto Ley 16/2013 dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 38 del TRLIS	SI	2,63
	<i>Creación de empleo:</i>			
112	a) Por contratación del primer trabajador < 30 años, con contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	Art. 43.1 del TRLIS	SI	23,90
113	b) Para entidades que tengan una plantilla < 50 trabajadores por contratos de trabajo de tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, para desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo	Art. 43.2 del TRLIS	SI	CO
114	c) Trabajadores con discapacidad	Art. 41 del TRLIS. El art. 26,3 de la Ley 14/2013 modificó el artículo 41 del TRLIS	SI	2,36
115	Protección del medio ambiente	Art. 39.1 del TRLIS	SI	10,98
116	Formación profesional (solo el supuesto de aprendizaje de TIC)	Art. 40 del TRLIS y DA 25ª y DT 20ª de la Ley 35/2006, LIRPF, modificadas por el artículo 65 de la Ley 22/2013	SI	0,32
117	Beneficios fiscales de la reconversión y reindustrialización	DT 4ª del TRLIS	NO	-
118	Evitar la doble imposición. Régimen transitorio	Disposiciones transitorias 3ª, 4ª, 5ª y 8ª del TRLIS	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
119	Salos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores	Disposiciones transitorias 3ª, 4ª, 5ª y 8ª del TRLIS	SI	303,24
120	Inversión de beneficios de PYME. Deducción aplicable, con efectos 1 de enero de 2013, a las entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión, de acuerdo con el art. 108 del TRLIS.	Art 37 del TRLIS. El art. 25 de la Ley 14/2013 modificó el artículo 37 del TRLIS	SI	496,31
121	Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 del TRLIS)	Art. 42 del TRLIS y 39 y 40 del RIS	SI	148,76
122	Inversiones realizadas en Canarias	Art. 94 Ley 20/1991 y DA 13ª y 14ª y DT 4ª Ley 19/1994	SI	108,15
123	Donativos, donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo	LPGE 2014 (prevé en el artículo 20 de la Ley 49/2002 y art. 12.2 LO 8/2007)	SI	68,98
124	Actividades prioritarias de mecenazgo	Art. 22 Ley 49/2002 y LPGE 2014	SI	CO
125	Programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público	LPGE 2014	SI	93,44
TOTAL				3.949,74

Actuaciones AEAT en relación con Beneficios Fiscales
2015

Incentivos fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aplicables al PBF 2015

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
Exenciones				7.449,01
	<i>a) Operaciones interiores:</i>			
1	Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de los servicios postales universales	Art. 20.Uno.1º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA	SI	CO
2	Las prestaciones de servicios de hospitalización o de asistencia sanitaria de las Entidades de Derecho Público o de las entidades privadas en régimen de precios autorizados	Art. 20.Uno.2º Ley 37/1992	SI	CO
3	La asistencia sanitaria prestada por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de los servicios	Art. 20.Uno.3º Ley 37/1992	SI	CO
4	Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos o de investigación	Art. 20.Uno.4º Ley 37/1992	SI	CO
5	Las prestaciones de servicios por profesionales dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares	Art. 20.Uno.5º Ley 37/1992	SI	CO
6	Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto	Art. 20.Uno.6º Ley 37/1992	NO	-
7	Entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras	Art. 20.Uno.7º Ley 37/1992	NO	-
8	Las prestaciones de servicios de asistencia social que efectúen las Entidades de Derecho Público o las entidades privadas de carácter social	Art. 20.Uno.8º Ley 37/1992 (modificado por art. 74 Ley 22/2013, de PGE 2014) y art. 6 Reglamento del IVA, aprobado mediante RD 1624/1992, de 29 de diciembre	SI	CO
9	Los servicios educativos prestados por Entidades de Derecho Público o por entidades privadas autorizadas	Art. 20.Uno.9º Ley 37/1992 y art. 7 RIVA	SI	CO
10	Las clases particulares sobre materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo y que para su ejercicio no se requiera el alta en el IAE	Art. 20.Uno.10º Ley 37/1992	SI	CO
11	Las cesiones de personal por entidades religiosas para ejercer actividades sanitarias, educativas y de asistencia social	Art. 20.Uno.11º Ley 37/1992	SI	CO

¹⁴ La DGT propone en sus alegaciones que se modifique la normativa que se reseña para adaptarla a la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2015. Sin embargo, este Tribunal ha elaborado los Anexos reseñando la normativa vigente en el momento de presentación de los presupuestos (septiembre de 2014) que fue la que se consideró para su elaboración en coherencia con las cifras que se incorporaron a ellos.

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
12	Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorios por organismos o entidades sin fines de lucro	Art. 20.Uno.12º Ley 37/1992 y art. 5 RIVA	SI	CO
13	Los servicios deportivos prestados a personas físicas por ciertas entidades de Derecho Público y las entidades o establecimientos privados de carácter social	Art. 20.Uno.13º Ley 37/1992 y art. 6 RIVA	SI	CO
14	Las prestaciones de servicios culturales por Entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos de carácter social	Art. 20.Uno.14º Ley 37/1992	SI	CO
15	El transporte de heridos o enfermos en ambulancias	Art. 20.Uno.15º Ley 37/1992	SI	CO
16	Las operaciones de seguros, reaseguros y capitalización	Art. 20.Uno.16º Ley 37/1992	NO	-
17	Las entregas de sellos de correos	Art. 20.Uno.17º Ley 37/1992	SI	CO
18	Determinados servicios financieros	Art. 20.Uno.18º Ley 37/1992. Adecuar normativa IVA (art.20.Uno.18.ñ) a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, (previsto en proyecto nueva Ley, efectos de 1 de enero de 2015)	SI	CO
19	Las loterías, apuestas y juegos organizados por la entidad pública Loterías y Apuestas del Estado, por la Organización Nacional de Ciegos Españoles y por los Organismos correspondientes a las Comunidades Autónomas	Art. 20.Uno.19º Ley 37/1992	NO	-
20	Las actividades que están gravadas con la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o con la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar	Art. 20.Uno.19º Ley 37/1992	NO	-
21	Las actividades que constituyan los hechos imposables de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.	Art. 20.Uno.19º Ley 37/1992	NO	-
22	Las entregas de los terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables	Art. 20.Uno.20º Ley 37/1992	NO	-
23	Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación	Art. 20.Uno.22º Ley 37/1992	NO	-
24	Los arrendamientos, junto con la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, de terrenos y de los edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los anexos, garajes y muebles conjuntamente arrendados con ellos.	Art. 20.Uno.23º Ley 37/1992	NO	-
25	Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por los transmitentes en la realización de operaciones exentas del impuesto, siempre que no se haya reconocido el derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas	Art. 20.Uno.24º Ley 37/1992	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
26	Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación hubiera comportado la exclusión del derecho a la deducción de las cuotas soportadas	Art. 20.Uno.25º Ley 37/1992	NO	-
27	Servicios profesionales, relacionados con el arte y la cultura	Art. 20.Uno.26º Ley 37/1992	SI	CO
28	Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio	Art. 20.Uno.28º Ley 37/1992	SI	CO
<i>b) Operaciones intracomunitarias:</i>				
29	Entregas intracomunitarias de bienes, siempre que el adquirente esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España	Art. 25.Uno Ley 37/1992	NO	-
30	Entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, siempre que el adquirente sea un particular o esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España	Art. 25.Dos Ley 37/1992	NO	-
31	Entregas intracomunitarias de bienes comprendidas en el art. 9.3º de la Ley 37/1992 (la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último), a las que resultaría aplicable la exención del art. 25.Uno de la Ley 37/1992, si el destinatario fuese otro empresario o profesional.	Art. 25.Tres Ley 37/1992	NO	-
32	Las adquisiciones intracomunitarias de los bienes cuyas entregas en el territorio de aplicación del Impuesto hubieran estado no sujetas o exentas, si se tratase de operaciones interiores	Art. 26.Uno Ley 37/1992	SI	CO
33	Las adquisiciones intracomunitarias de bienes que, en caso de tratarse de entregas asimiladas a exportaciones, entradas en zonas y depósitos francos o de bienes acogidos a los regímenes aduaneros y fiscales en el territorio de aplicación del impuesto, estén exonerados de gravamen	Art. 26.Uno Ley 37/1992	NO	-
34	Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación de terceros países hubiera estado exenta del IVA	Art. 26.Dos Ley 37/1992	NO	-
35	Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en que concurren una serie de requisitos relativos al adquirente, al destinatario y a la entrega y transporte de los bienes adquiridos.	Art. 26.Tres Ley 37/1992	NO	-
36	Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, el derecho a la devolución total del IVA devengado	Art. 26.Cuatro Ley 37/1992	NO	-
<i>c) Importaciones:</i>				
37	Sangre, plasma sanguíneo y los demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos y de investigación	Art. 27.1º Ley 37/1992	SI	CO
38	Buques y aeronaves destinadas a la navegación internacional	Art. 27.2º y 3º Ley 37/1992	NO	-
39	El avituallamiento de los anteriores	Art. 27.4º, 5º y 6º Ley 37/1992	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
40	Las divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.	Art. 27.7º Ley 37/1992	NO	-
41	Títulos-valores	Art. 27.8º Ley 37/1992	NO	-
42	El oro importado directamente por el Banco de España	Art. 27.10º Ley 37/1992	NO	-
43	Bienes destinados a las plataformas de perforación o de explotación situados en el mar territorial	Art. 27.11º Ley 37/1992	NO	-
44	Los bienes cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior de dichos bienes efectuada por el importador o su representante fiscal estuviese exenta en virtud de lo dispuesto en el art. 25 Ley 37/1992.	Art. 27.12º Ley 37/1992	NO	-
45	Bienes personales por traslado de residencia habitual	Art. 28 Ley 37/1992	NO	-
46	Bienes personales destinados al amueblamiento de viviendas secundarias, siempre que sean realizados por particulares	Art. 30 Ley 37/1992	NO	-
47	Bienes personales por razón de matrimonio	Art. 31 Ley 37/1992	NO	-
48	Bienes personales por causa de herencia	Art. 32 Ley 37/1992	NO	-
49	Bienes muebles efectuadas por estudiantes	Art. 33 Ley 37/1992	NO	-
50	Bienes de escaso valor (hasta un máximo de—22 euros), a excepción de los productos alcohólicos, los perfumes y el tabaco	Art. 34 Ley 37/1992	NO	-
51	Bienes en régimen de viajeros, hasta determinados límites de valor y de unidades físicas (labores del tabaco, alcoholes y bebidas alcohólicas)	Art. 35 Ley 37/1992	SI	CO
52	Pequeños envíos entre particulares, siempre que tenga carácter ocasional, con un valor máximo de 45 euros y límites de cantidades físicas para el tabaco, bebidas alcohólicas, perfumes, café y té	Art. 36 Ley 37/1992	NO	-
53	Bienes con ocasión del traslado de la sede de actividades empresariales o profesionales	Art. 37 Ley 37/1992	NO	-
54	Productos agrícolas, ganaderos, hortícolas o silvícolas	Art. 38 Ley 37/1992	SI	CO
55	Semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales	Art. 39 Ley 37/1992	SI	CO
56	Animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinadas a la investigación, siempre que sea a título gratuito	Art. 40 Ley 37/1992	NO	-
57	Sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de tejidos humanos	Art. 41 Ley 37/1992	SI	CO
58	Sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos	Art. 42 Ley 37/1992	SI	CO
59	Productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales	Art. 43 Ley 37/1992	SI	CO
60	Bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos	Art. 44 Ley 37/1992	NO	-
61	Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía	Art. 45 Ley 37/1992	NO	-
62	Bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes	Art. 46 Ley 37/1992	NO	-
63	Las importaciones desprovistas de carácter comercial, de trofeos, condecoraciones, copas, medallas y análogos	Art. 47.1º,2º,3º y 4º Ley 37/1992	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
64	Las donaciones a los Reyes de España y a otros Jefes de Estado en visitas oficiales	Art. 47.5º y 6º Ley 37/1992	NO	-
65	Los bienes utilizados o consumidos durante su permanencia oficial en el territorio de aplicación del Impuesto por los Jefes de los Estados extranjeros o sus representantes	Art. 47.7º Ley 37/1992	NO	-
66	Bienes gratuitos con fines de promoción comercial	Art. 48 Ley 37/1992	NO	-
67	Bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos	Art. 49 Ley 37/1992	NO	-
68	Bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial	Art. 50 Ley 37/1992	NO	-
69	Documentos de carácter turístico, para su distribución gratuita	Art. 51 Ley 37/1992	NO	-
70	Diversos documentos (publicaciones oficiales, papeletas de voto, etc.)	Art. 52 Ley 37/1992	NO	-
71	El material audiovisual producido por la ONU	Art. 53 Ley 37/1992	NO	-
72	Objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, por museos y galerías, con carácter gratuito	Art. 54 Ley 37/1992	NO	-
73	Materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías, durante su transporte	Art. 55 Ley 37/1992	NO	-
74	Bienes destinados al acondicionamiento o a la alimentación en ruta de animales	Art. 56 Ley 37/1992	NO	-
75	Carburantes y lubricantes incluidos en depósitos de los vehículos automóviles industriales y de turismo, hasta ciertos límites	Art. 57 Ley 37/1992	NO	-
76	Ataúdes, materiales y objetos para cementerios	Art. 58 Ley 37/1993	NO	-
77	Productos de la pesca	Art. 59 Ley 37/1992	NO	-
78	Bienes en régimen diplomático o consular	Art. 60 Ley 37/1992	NO	-
79	Bienes destinados a Organismos internacionales	Art. 61 Ley 37/1992	NO	-
80	Bienes destinados a la OTAN	Art. 62 Ley 37/1992	NO	-
81	Reimportaciones de bienes	Art. 63 Ley 37/1992	NO	-
82	Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones	Art. 64 Ley 37/1992	NO	-
83	Bienes que se destinen al régimen de depósito distinto del aduanero	Art. 65 Ley 37/1992 (Modificado texto original por Ley 28/2014)	NO	-
84	Bienes exonerados para evitar la doble imposición (importaciones de bienes entregados en territorio de aplicación del impuesto, importaciones temporales con exención parcial de derechos de importación e importaciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural, entregas de electricidad o entregas de calor o frío a través de redes de calefacción o refrigeración)	Art. 66 Ley 37/1992	NO	-
	<i>d) Exportaciones:</i>			
85	Entregas de bienes	Arts. 21.1º, 21.2º y 21.4º y 22 Ley 37/1992	NO	-
86	Prestaciones de servicios	Art. 21.3º, 21.5º y 21.6º Ley 37/1992 (Modificado ap.5º por Ley 28/2014)	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
87	Operaciones asimiladas a las exportaciones (buques y aeronaves dedicadas a navegación internacional, bienes y servicios para organismos internacionales, personal diplomático, fuerzas armadas, etc.	Art. 22 Ley 37/1992	NO	-
	<i>e) Zonas francas, depósitos aduaneros y fiscales:</i>	Arts. 23 y 24 Ley 37/1992		
88	Entregas de bienes para su introducción en zonas o depósitos francos	Art. 23.Uno.1º Ley 37/1992	NO	-
89	Entregas de bienes conducidos a la Aduana en situaciones de depósito temporal	Art. 23.Uno.1º Ley 37/1992	NO	-
90	Entregas de bienes que sean conducidos al mar territorial para su incorporación, construcción, mantenimiento o reparación de las plataformas de perforación o de explotación	Art. 23.Uno.2º Ley 37/1992	NO	-
91	Las prestaciones de servicios relacionados con las entregas de bienes anteriores mencionados en los apartados 1º y 2º del artículo 23	Art. 23.Uno.3º Ley 37/1992	NO	-
92	Las entregas de los bienes que se encuentren en los lugares indicados en los números 1º y 2º del artículo 23, mientras se mantengan en las situaciones indicadas, así como las prestaciones de servicios realizadas en dichos lugares	Art. 23.Uno.4º Ley 37/1992	NO	-
93	Las entregas de bienes vinculados a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo, al régimen de transformación en Aduanas, al régimen de importación temporal, al procedimiento de tránsito comunitario interno y al régimen de depósito aduanero.	Art. 24.Uno.1º Ley 37/1992 (Modificada letra f) del apartado 1º.3ª por el art. 1.9 de la Ley 28/2014)	NO	-
94	Las prestaciones de servicios relacionados con las entregas de bienes enumeradas en el punto anterior	Art. 24.Uno.2º Ley 37/1992	NO	-
95	Las prestaciones de servicios relacionadas con las importaciones de bienes vinculadas a determinados regímenes (transitorio externo, importación temporal, tránsito comunitario interno, de perfeccionamiento activo, etc.)	Art. 24.Uno.3º ley 37/1992	NO	-
Tipo reducido del 10%				7.800,30
96	Los productos alimenticios, con la excepción de las bebidas alcohólicas y los bienes gravados con el tipo superreducido del 4%	Art. 91.Uno.1.1º Ley 37/1992	SI	CO
97	Los animales, vegetales y demás productos utilizados en la obtención de los bienes alimenticios	Art. 91.Uno.1.2º Ley 37/1992	SI	CO
98	Los productos que se utilizan habitualmente en las actividades agrícolas, forestales y ganaderas	Art. 91.Uno.1.3º Ley 37/1992	SI	CO
99	El agua para la alimentación humana o animal y para el riego, incluso en estado sólido	Art. 91.Uno.1.4º Ley 37/1992	SI	CO
100	Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención	Art. 91.Uno.1.5º Ley 37/1992 (modificado por art.1.21 Ley 28/2014. Ajuste a la DIVA)	SI	CO
101	Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas, destinados a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales	Art. 91.Uno.1.6º Ley 37/1992 (modificado por art.1.21 Ley 28/2014. Ajuste a la DIVA)	SI	CO

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
102	Los productos sanitarios, material, equipos e instrumental que sólo puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales. Se incluyen determinados productos de higiene femenina: compresas, tampones y protegeslips	Art. 91.Uno.1.6º Ley 37/1992 (modificado por art.1.21 Ley 28/2014. Ajuste a la DIVA)	SI	CO
103	Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, hasta un máximo de dos y los anexos que se transmitan conjuntamente con aquéllas (salvo lo locales de negocio).	Art. 91.Uno.1.7º Ley 37/1992 y DT 4ª RD-ley 9/2011	SI	CO
104	Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos vegetales utilizados en su obtención	Art. 91.Uno.1.8º Ley 37/1992 (modificado por art.1.21 Ley 28/2014. Ajuste a la DIVA)	SI	CO
105	Los transportes de viajeros y sus equipajes	Art. 91.Uno.2.1º Ley 37/1992	SI	CO
106	Los servicios de hostelería, acampamentos, balnearios y restaurantes, excepto los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos	Art. 91.Uno.2.2º Ley 37/1992	SI	CO
107	Los servicios prestados a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarios para el desarrollo de las mismas	Art. 91.Uno.2.3º Ley 37/1992	SI	CO
108	Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos	Art. 91.Uno.2.4º Ley 37/1992	SI	CO
109	Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos, desratización de los mismos, recogida y tratamiento de las aguas residuales	Art. 91.Uno.2.5º Ley 37/1992	SI	CO
110	Las entradas a bibliotecas, archivos y centros de documentación, y museos, galerías de arte y pinacotecas	Art. 91.Uno.2.6º Ley 37/1992	SI	CO
111	Los servicios de asistencia social que no gocen de exención en el impuesto, ni les resulte de aplicación el tipo superreducido del 4%	Art. 91.Uno.2.7º Ley 37/1992	SI	CO
112	Los espectáculos deportivos de carácter aficionado	Art. 91.Uno.2.8º Ley 37/1992	SI	CO
113	Las exposiciones y ferias de carácter comercial	Art. 91.Uno.2.9º Ley 37/1992	SI	CO
114	Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizados en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas	Art. 91.Uno.2.10º Ley 37/1992	SI	CO
115	Los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de 2 unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente	Art. 91.Uno.2.11º Ley 37/1992	SI	CO

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
116	La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.	Art. 91.Uno.2.12º Ley 37/1992	SI	CO
117	Las ejecuciones de obras que tengan objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a viviendas, en al menos la mitad de su superficie	Art. 91.Uno.3.1º Ley 37/1992	SI	CO
118	Las ventas con instalación de armarios de cocina, de baño y empotrados para viviendas que sean consecuencia de contratos con los promotores de la construcción o rehabilitación de las mismas	Art. 91.Uno.3.2º Ley 37/1992	SI	CO
119	Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, para la construcción de garajes como consecuencia de contratos formalizados por las comunidades de propietarios siempre que el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades	Art. 91.Uno.3.3º Ley 37/1992	SI	CO
120	Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y las entregas de objetos de arte realizadas por sus autores o derechohabientes y por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado	Art. 91.Uno.4 Ley 37/1992. El apartado uno del artículo noveno del Real Decreto-ley 1/2014, con efectos a partir del 26 de enero de 2014, añade los números 4 y 5 al apartado uno del artículo 91 de la LIVA	SI	CO
121	Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando su proveedor sea su autor o derechohabientes o un empresario o profesional que no sea revendedor, cuando tenga derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado	Art. 91.Uno.5 Ley 37/1992 (añadido por apartado uno del artículo noveno del Real Decreto-ley 1/2014)	SI	CO
Tipo superreducido del 4%				3.134,61
122	El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración de pan común	Art. 91.Dos.1.1º.a) Ley 37/1992	SI	CO
123	Las harinas panificables	Art. 91.Dos.1.1º.b) Ley 37/1992	SI	CO
124	La leche	Art. 91.Dos.1.1º.c) Ley 37/1992	SI	CO
125	Los quesos	Art. 91.Dos.1.1º.d) Ley 37/1992	SI	CO
126	Los huevos	Art. 91.Dos.1.1º.e) Ley 37/1992	SI	CO
127	Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales	Art. 91.Dos.1.1º.f) Ley 37/1992	SI	CO
128	Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos	Art. 91.Dos.1.2º Ley 37/1992	SI	CO

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
129	Los medicamentos para uso humano (así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales)	Art. 91.Dos.1.3º Ley 37/1992 (Modificado por art. 1.21 Ley 28/2014)	SI	CO
130	Los coches, sillas de ruedas, autotaxis y autoturismos especiales para discapacitados, así como los servicios de reparación y adaptación de los mismos	Art. 91.Dos.1.4º y 91.Dos.2.1º Ley 37/1992 (Modificado por art. 1.21 Ley 28/2014)	SI	CO
131	Las prótesis, órtesis e implantes internos para discapacitados	Art. 91.Dos.1.5º Ley 37/1992 (Modificado por art. 1.21 Ley 28/2014)	SI	CO
132	Las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública con inclusión de las plazas de garaje, hasta un máximo de dos, y los anexos que se transmitan conjuntamente con aquéllas, así como las adquiridas por las entidades acogidas al régimen especial en el IS de arrendamientos de viviendas, con requisitos.	Art. 91.Dos.1.6º Ley 37/1992	SI	CO
133	Los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de 2 unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente	Art. 91.Dos.2. 2º Ley 37/1992	SI	CO
134	Los servicios de dependencia que no gocen de exención en el impuesto, que se presten mediante plazas concertadas o mediante precios derivados de concursos administrativos o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75% de su precio.	Art. 91, Dos.2.3º Ley 37/1992	SI	CO
Regímenes especiales				0,00
	<i>a) Simplificado:</i>	<i>Arts. 122 y 123 Ley 37/1992</i>		
135	Reducción de las cuotas devengadas por operaciones corrientes para actividades empresariales o profesionales desarrolladas en el término municipal de Lorca en 2014/2015 (Orden anual por periodo impositivo)	DA 4ª Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre/Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014/2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido	NO	-

Concepto/Subconcepto		Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
	<i>b) Agricultura, ganadería y pesca:</i>	-		
136	b.1) Compensación a tanto alzado del—12% en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones	Art. 130.Cinco.1º Ley 37/1992	NO	-
137	b.2) Compensación a tanto alzado del—10,5% en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones	Art. 130.Cinco.2º Ley 37/1992	NO	-
	<i>c) Oro de inversión:</i>			
138	c.1) Exención de las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión	Art. 140 bis.Uno.1º Ley 37/1992	NO	-
139	c.2) Exención de los servicios de mediación en las operaciones exentas anteriores prestados en nombre y por cuenta ajena	Art. 140 bis.Uno.2º Ley 37/1992	NO	-
	<i>d) Agencias de viaje:</i>			-
140	Exención de los servicios prestados por las agencias cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realice fuera de la Comunidad, total o parcialmente	Art. 143 Ley 37/1992 (modificado por el art. 1.31 de la Ley 28/2014)	NO	-
	<i>e) Recargo de equivalencia:</i>			
141	Tipo del 5,2%, con carácter general	Art. 161.1º Ley 37/1992	NO	-
142	Tipo del 1,4%, para las entregas de bienes que, en el régimen general, están gravadas con el tipo reducido del 10%	Art. 161.2º Ley 37/1992	NO	-
143	Tipo del 0,50%, para las entregas de bienes que, en el régimen general, están gravadas con el tipo superreducido del 4%	Art. 161.3º Ley 37/1992	NO	-
144	Tipo del 1,75%, para las entregas de bienes objeto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco	Art. 161.4º Ley 37/1992	NO	-
TOTAL				18.383,92

ANEXO IV

Actuaciones AEAT en relación con Beneficios Fiscales

2015

Comparación entre el PBF y la estimación de los BFs reales del estado de 2015, con desglose por tributos y conceptos

(Cifras absolutas en millones de euros)

Tributo / Concepto	PBF 2015 BOE	BFR 2015 DGTrib.	Desv. Absol.	Desv. Relat.
1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	15.216,62	14.628,76	587,86	4,02%
<i>a. Reducciones en la base imponible</i>	<i>10.502,92</i>	<i>10.119,89</i>	<i>383,03</i>	<i>3,78%</i>
1. Rendimientos del trabajo	6.908,57	6.593,99	314,58	4,77%
2. Prolongación laboral	26	22,48	3,52	15,64%
3. Movilidad geográfica	13,18	13,66	-0,48	-3,49%
4. Discapacidad de trabajadores activos	160,7	157,4	3,3	2,09%
5. Arrendamientos de viviendas	530,51	461,8	68,71	14,88%
6. Tributación conjunta	1.770,82	1.700,91	69,91	4,11%
7. Aportaciones a sistemas de previsión social	1.001,42	995,48	5,94	0,60%
8. Aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados	1,57	3,17	-1,6	-50,44%
9. Cuotas y aportaciones a partidos políticos	2,27	2,5	-0,23	-9,13%
10. Rendimientos de determinadas actividades económicas	1,66	1,87	-0,21	-11,00%
11. Rendim. de PYME por mantenimiento o creación empleo	57,73	98,45	-40,72	-41,36%
12. Rendim. de actividades económicas en estimación objetiva	19,63	56,17	-36,54	-65,05%
13. Rendim. de nuevas activ. económicas en estimación directa	8,86	12,02	-3,16	-26,26%
<i>b. Especialidades de las anualidades por alimentos</i>	<i>131,47</i>	<i>312,72</i>	<i>-181,25</i>	<i>-57,96%</i>
<i>c. Deducciones en la cuota</i>	<i>3.393,32</i>	<i>3.079,83</i>	<i>313,49</i>	<i>10,18%</i>
1. Inversión en vivienda habitual	1.681,21	1.505,18	176,03	11,69%
2. Alquiler de la vivienda habitual	179,15	182,06	-2,91	-1,60%
3. Actividades económicas:	38,1	5,24	32,86	626,94%
- Inversión de beneficios	35,07	1,29	33,78	2612,58%
- Restantes	3,03	3,95	-0,92	-23,26%
4. Inversión en empresas de nueva o reciente creación	8,6	4,42	4,18	94,66%
5. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	0,95	0,95	0	0,01%
6. Reserva de inversiones en Canarias	12,8	9,61	3,19	33,16%
7. Donativos	89,24	107,84	-18,6	-17,25%
8. Patrimonio histórico	0,14	0,12	0,02	18,87%
9. Rentas en Ceuta y Melilla	62,78	65,31	-2,53	-3,88%
10. Cuentas ahorro-empresa	0,14	0,13	0,01	8,61%
11. Rendimientos del trabajo o de actividades económicas	561,4	382,4	179	46,81%
12. Compensación fiscal por rendimientos de capital mobiliario	29,24	37,04	-7,8	-21,05%
13. Maternidad	729,57	779,52	-49,95	-6,41%
<i>d. Exenciones</i>	<i>1.181,82</i>	<i>1.106,31</i>	<i>75,51</i>	<i>6,83%</i>
1. Ganancias patrimoniales por reinversión en vivienda habitual	226,97	176,18	50,79	28,83%
2. Gravamen especial premios de determinadas loterías y apuestas	357,14	364,69	-7,55	-2,07%
3. Premios literarios, artísticos y científicos	0,93	1,07	-0,14	-13,28%

Tributo / Concepto	PBF 2015 BOE	BFR 2015 DGTrib.	Desv. Absol.	Desv. Relat.
4. Pensiones de invalidez	246,93	242,99	3,94	1,62%
5. Prestaciones por actos de terrorismo	1,57	1,43	0,14	9,79%
6. Ayudas SIDA y hepatitis C	0,17	0,2	-0,03	-15,00%
7. Indemnizaciones por despido	151,67	114,83	36,84	32,08%
8. Prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad y maternidad	134,21	135,64	-1,43	-1,05%
9. Pensiones de la Guerra Civil	1,68	1,43	0,25	17,48%
10. Gratificaciones por misiones internacionales	11,43	9,96	1,47	14,76%
11. Prestaciones por desempleo de pago único	14,93	13,57	1,36	10,02%
12. Ayudas económicas a deportistas	0,61	0,7	-0,09	-12,86%
13. Trabajos realizados en el extranjero	10,17	8,85	1,32	14,92%
14. Acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores	0,42	0,47	-0,05	-10,64%
15. Becas públicas	8,58	14,8	-6,22	-42,03%
16. Prestaciones por entierro o sepelio	0,3	0,3	0	0,00%
17. Prestaciones de sistemas prev. social a favor de discapacitados	0,1	0,14	-0,04	-28,57%
18. Prestaciones económicas de dependencia	11,85	16,69	-4,84	-29,00%
19. Prestaciones por nacimiento, adopción, acog. o cuidado de hijos	0,24	0,32	-0,08	-25,00%
20. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	1,92	2,05	-0,13	-6,27%
<i>e. Operaciones financieras con bonificación</i>	7,09	10	-2,91	-29,10%
2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	1.597,93	1.387,51	210,42	15,17%
a. Bonos y Obligaciones del Estado	1.525,09	1.356,98	168,11	12,39%
b. Letras del Tesoro	62,75	19,07	43,68	229,09%
c. Bonos Matador	6,15	6,15	0	0,00%
d. Incentivos fiscales para no residentes con establecimiento permanente	3,94	5,31	-1,37	-25,76%
3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	3.949,74	3.500,56	449,18	12,83%
<i>a. Ajustes en la base imponible</i>	250,6	386,23	-135,63	-35,12%
1. Libertad de amortización y amortizaciones especiales	88,07	127,5	-39,43	-30,93%
2. Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias	113,52	201,42	-87,9	-43,64%
3. Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje	37,13	45,21	-8,08	-17,88%
4. Incentivos fiscales al mecenazgo	2,49	4,62	-2,13	-46,15%
5. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	9,39	7,47	1,92	25,63%
<i>b. Tipos reducidos</i>	1.491,56	1.650,52	-158,96	-9,63%
1. Tipo del 25% para PYME	573,31	456,03	117,28	25,72%
2. Reducción tipo para PYME por mantenim. o creación de empleo	348,81	236,62	112,19	47,41%
3. Reducción del tipo para entidades de nueva creación	338,83	46,82	292,01	623,69%
4. Sociedades de inversión	65,78	483,73	-417,95	-86,40%
5. Restantes entidades	164,83	427,31	-262,48	-61,43%
<i>c. Bonificaciones en la cuota íntegra</i>	308,6	209,95	98,65	46,99%
1. Cooperativas especialmente protegidas	14,91	24,95	-10,04	-40,25%
2. Entidades que operan en Ceuta y Melilla	22,63	25,99	-3,36	-12,94%
3. Prestación de servicios públicos locales	115,8	67,55	48,25	71,43%
4. Operaciones financieras	60,53	18,21	42,32	232,45%
5. Empresas navieras de Canarias	10,99	11,09	-0,1	-0,86%
6. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	64,61	37,94	26,67	70,27%
7. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	19,13	24,22	-5,09	-21,00%

Tributo / Concepto	PBF 2015 BOE	BFR 2015 DGTrib.	Desv. Absol.	Desv. Relat.
<i>d. Deducciones en la cuota íntegra</i>	1.898,98	1.253,86	645,12	51,45%
1. Protección del medio ambiente	10,98	10,54	0,44	4,16%
2. Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	2,36	3,17	-0,81	-25,52%
3. Creación de empleo por contratos de apoyo a los emprendedores	23,9	0,15	23,75	15686,20%
4. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica:	639,91	282,45	357,46	126,56%
- Deducciones con límite	212,91	236,78	-23,87	-10,08%
- Régimen opcional (deducciones sin límite y abono por insuficiencia de cuota)	427	45,67	381,33	835,04%
5. Producciones cinematográficas	2,63	6,26	-3,63	-57,97%
6. Formación profesional	0,32	0,11	0,21	196,26%
7. Inversiones en Canarias	108,15	154,57	-46,42	-30,03%
8. Reinversión de beneficios extraordinarios	148,76	162,19	-13,43	-8,28%
9. Inversión de beneficios de PYME	496,31	33,63	462,68	1375,88%
10. Donaciones	68,98	92,53	-23,55	-25,45%
11. Acontecimientos de excepcional interés público	93,44	18,55	74,89	403,62%
12. Saldos ptes. de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores	303,24	489,72	-186,48	-38,08%
4. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	18,51	18,18	0,33	1,82%
5. IMPUESTOS DIRECTOS (1)+(2)+(3)+(4)	20.782,80	19.535,00	1.247,80	6,39%
6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	18.383,92	19.030,82	-646,9	-3,40%
a. Exenciones	7.449,01	7.440,35	8,66	0,12%
b. Tipo superreducido del 4%	3.134,61	3.064,33	70,28	2,29%
c. Tipo reducido del 10%	7.800,30	8.526,13	-725,83	-8,51%
7. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS	574,15	555,53	18,62	3,35%
a. Exención de los seguros de asistencia sanitaria	364,84	364,36	0,48	0,13%
b. Exención de los seguros de enfermedad	39,34	42,75	-3,41	-7,97%
c. Exención de los seguros agrarios combinados	25,64	26,91	-1,27	-4,73%
d. Exención de los planes de previsión asegurados	142,21	118,7	23,51	19,81%
e. Exención de los seguros de caución	2,12	2,82	-0,7	-24,82%
8. IMPUESTOS ESPECIALES	885,93	905,95	-20,02	-2,21%
<i>a. Impuesto sobre Hidrocarburos</i>	842,63	861,55	-18,92	-2,20%
1. Exenciones	328,37	399,43	-71,06	-17,79%
2. Tipos reducidos	419,46	367,91	51,55	14,01%
3. Devoluciones	94,8	94,21	0,59	0,63%
<i>b. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas</i>	43,3	44,4	-1,1	-2,49%
1. Exenciones	38,86	39,51	-0,65	-1,64%
2. Tipos reducidos	4,44	4,9	-0,46	-9,34%
9. IMPUESTOS INDIRECTOS (6)+(7)+(8)	19.844,00	20.492,30	-648,3	-3,16%
10. TASAS	92,32	82,59	9,73	11,78%
Jefatura Central de Tráfico	92,32	82,59	9,73	11,78%
11. TOTAL BENEFICIOS FISCALES (5)+(9)+(10)	40.719,12	40.109,89	609,23	1,52%

Actuaciones AEAT en relación con Beneficios Fiscales

2015

Clasificación de los filtros diseñados para el IRPF. Campaña fiscalizada

Grupos/Carácter del filtro	Total filtros sobre el conjunto de la declaración de IRPF		Filtros sobre beneficios fiscales del IRPF	
	Número	%	Número	%
1. Filtros Generales	18	13,14	0	0,00
I. Obligatorio	15	10,95	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	3	2,19	0	0,00
- III. a) D. Independiente	3	2,19	0	0,00
- III. b) D. Asociado	0	0,00	0	0,00
2. Filtros aritméticos	5	3,65	1	2,38
I. Obligatorio	2	1,46	1	2,38
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	3	2,19	0	0,00
- III. a) D. Independiente	3	2,19	0	0,00
- III. b) D. Asociado	0	0,00	0	0,00
3. F. que se generan a partir de la pseudoliquidación	69	50,36	19	45,24
I. Obligatorio	1	0,73	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	5	3,65	5	11,90
III. Discrecional	63	45,99	14	33,33
- III. a) D. Independiente	63	45,99	14	33,33
- III. b) D. Asociado	0	0,00	0	0,00
4. F. independientes de la pseudoliquidación	45	32,85	22	52,38
I. Obligatorio	2	1,46	1	2,38
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	43	31,39	21	50,00
- III. a) D. Independiente	38	27,74	19	45,24
- III. b) D. Asociado	5	3,65	2	4,76
TOTAL FILTROS	137	100,00	42	100,0
I. Obligatorio	20	14,60	2	4,76
II. Discrecional/obligatorio	5	3,65	5	11,90
III. Discrecional	112	81,75	35	83,33
- III. a) D. Independiente	107	78,10	33	78,57
- III. b) D. Asociado	5	3,65	2	4,76

Actuaciones AEAT en relación con Beneficios Fiscales

2015

Clasificación de los filtros diseñados para el IS, modelo 200. Campaña fiscalizada

Grupos/Carácter del filtro	Total filtros sobre el conjunto de la declaración del IS		Filtros sobre beneficios fiscales del IS	
	Número	%	Número	%
1. Filtros Generales	32	28,07	0	0,00
I. Obligatorio	22	19,30	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	10	8,77	0	0,00
2. Filtros Informativos	4	3,51	0	0,00
I. Obligatorio	2	1,75	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	2	1,75	0	0,00
3. Filtros aritméticos	6	5,26	0	0,00
I. Obligatorio	0	0,00	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	6	5,26	0	0,00
4. Filtros de pseudoliquidación	48	42,11	20	62,50
I. Obligatorio	0	0,00	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	48	42,11	20	62,50
5. Otros filtros	24	21,05	12	37,50
I. Obligatorio	0	0,00	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	24	21,05	12	37,50
TOTAL FILTROS	114	100,00	32	100,00
I. Obligatorio	24	21,05	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	90	78,95	32	100,00

Actuaciones AEAT en relación con Beneficios Fiscales

2015

Clasificación de los filtros diseñados para el IS, modelo 220. Campaña fiscalizada

Grupos/Carácter del filtro	Total filtros sobre el conjunto de la declaración del IS		Filtros sobre beneficios fiscales del IS	
	Número	%	Número	%
1. Filtros Generales	22	44,00	0	0,00
I. Obligatorio	15	30,00	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	2	4,00	0	0,00
III. Discrecional	5	10,00	0	0,00
2. Filtros Informativos/Aritméticos	6	12,00	1	12,50
I. Obligatorio	2	4,00	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	4	8,00	1	12,50
4. Filtros de pseudoliquidación	13	26,00	5	62,50
I. Obligatorio	2	4,00	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	11	22,00	5	62,50
5. Otros filtros	9	18,00	2	25,00
I. Obligatorio	0	0,00	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	0	0,00	0	0,00
III. Discrecional	9	18,00	2	25,00
TOTAL FILTROS	50	100,00	8	100,00
I. Obligatorio	19	38,00	0	0,00
II. Discrecional/obligatorio	2	4,00	0	0,00
III. Discrecional	29	58,00	8	100,00

ALEGACIONES FORMULADAS

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y FUNCIÓN PÚBLICA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP.
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA



Nº de Registro: 007056-17
Nº Consulta/Informe: E0657-17
Fecha: 21/11/2017

I N F O R M E

S/REF. 10348/RG10700

N/REF. 2017-08717

DESTINATARIO: D. JAVIER MEDINA GUIJARRO. CONSEJERO DEL DEPARTAMENTO FINANCIERO Y DE FUNDACIONES Y OTROS ENTES
ESTATALES
SECCION DE FISCALIZACIÓN. TRIBUNAL DE CUENTAS
C/ Fuencarral, 81 - 28071



TRIBUNAL DE CUENTAS
Registro General
ENTRADA (JOG)
Nº Reg 7745 /RG 56023
22-11-2017 12:49:59

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

En relación con el asunto de referencia, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, emite el siguiente informe:

Relación de siglas y abreviaturas (página III)

Esta relación resulta incompleta. Así, por ejemplo, en el documento figuran las siglas LIS o TRLIS que no se recogen en aquella.

El significado de la sigla IRNR debe sustituirse por "Impuesto sobre la Renta de no Residentes".

Párrafo 1.18 (página 4)

En primer lugar, no parece que un apartado introductorio sea el lugar más adecuado para incorporar una definición del concepto de beneficio fiscal.

Por otra parte, esta Dirección General no comparte la definición dada, ya que se aproxima más al concepto de incentivo fiscal y no pone de manifiesto el ámbito más restrictivo de aquel. No se entiende la dicotomía entre disminuciones o reducciones de los tributos. Tampoco se alcanza a comprender la alusión a gastos públicos, cuando la existencia de un incentivo o un beneficio fiscal lo que ocasiona es un menor ingreso público, pero no se produce gasto real alguno, al menos de forma directa. Por último, si se menciona la doctrina hacendística para justificar la definición, sería aconsejable citar alguna de las referencias bibliográficas en las que se basa. En definitiva, se sugiere suprimir la citada definición.

Párrafo 1.19 (página 4)

En la segunda línea, donde dice "artículo 32.2 de la LGP", debe decir "artículo 33.2 de la LGP".

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafo 1.38 (página 8)

En la primera línea, donde dice "...en el PBF de los BFs relativos a los tributos estatales...", debe decir "...en el PBF de los BFs correspondientes al Estado...", ya que no se valoran los beneficios fiscales de todos los tributos estatales y, además, solo se contabiliza la parte atribuible al Estado, tras efectuar el descuento relativo a la cesión parcial de determinados tributos a las Administraciones públicas territoriales. Por tanto, el importe total de los beneficios fiscales de los tributos estatales es muy superior a la cifra que se cita en el texto para 2015 y que, como "TOTAL BENEFICIOS FISCALES", figura en el cuadro 1 para los años 2014, 2015 y 2016.

Párrafo 1.40 (página 9)

En la tercera línea, donde dice "...variación relativa del 2%...", debe decir "...variación relativa del -2%...".

Párrafo 1.41 (página 9)

En el Cuadro 2, en primer lugar, convendría añadir al título la referencia temporal del año 2015 y, en segundo lugar, se advierte de que la cifra que figura para "Tasas y otros ingresos" (2.325,67 millones de euros) no coincide con la que recoge el Libro Amarillo de Presentación del Proyecto de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, en su página 185 (2.236,00 millones de euros).

Párrafo 1.42 (página 10)

Cabe indicar que sí se dispone de documentación sobre el grado de cumplimiento de las estimaciones incorporadas al PBF, aunque aquella no se recoge en un único documento, que se utiliza por parte del Grupo de Trabajo para tareas internas. Cuestión bien distinta es que esa documentación no se publique.

Por otra parte, con motivo de la fiscalización objeto de estas alegaciones del PBF 2015 y a solicitud informal de ese Tribunal se elaboró "*ex profeso*" un documento en que se analiza en detalle el grado de cumplimiento de la totalidad del PBF 2015 así con un análisis exhaustivo de las causas de las desviaciones entre las cantidades presupuestadas y las reales, tal y como se indica en el párrafo 2.40.

Por lo tanto, se considera necesario matizar la afirmación de que "no se elaboran" documentos relativos al grado de cumplimiento del PBF.

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafo 2.4 (páginas 10 y 11)

Respecto a la alusión a "...un concepto de BF que debe ser consensuado en el seno de un Grupo de Trabajo para la elaboración del PBF, ..." procede indicar que el concepto de BF y las condiciones que han de satisfacerse para que un parámetro o elemento del sistema tributario se considere un BF se establecieron en los primeros años de elaboración del PBF, sin que desde entonces hayan sufrido variación alguna ni hayan sido objeto de debate en el seno del Grupo de Trabajo. Asunto bien distinto es la delimitación de los beneficios fiscales. A tal efecto ha de verificarse si se cumplen o no las condiciones exigidas, lo que a veces no es inmediato y requiere ser debatido, para lo cual sí es necesaria la decisión al respecto por parte del Grupo de Trabajo, máxime cuando se trata de incentivos que se crean o cuyo contenido se modifica sustancialmente.

Por tanto, se propone que dicha frase sea objeto de matización en el sentido apuntado.

La referencia al Real Decreto 424/2016 debe sustituirse por otra al "Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales".

Párrafo 2.12 (página 12)

En relación con la afirmación "...se aprueban las cifras definitivas del PBF...", en la séptima línea de este párrafo, se recuerda que tal decisión corresponde al Director General de Tributos o, en última instancia, al Secretario de Estado de Hacienda, en particular en el supuesto de existir disparidad de opinión entre los componentes del Grupo de Trabajo, lo que ha ocurrido en algunas ocasiones, y, en cualquier caso, la aprobación de las cifras definitivas.

Párrafo 2.15 (página 13)

Por lo que concierne al desfase entre la referencia temporal del PBF y el ejercicio de devengo en los impuestos de naturaleza directa, debido a la utilización del criterio de caja para el cómputo de los beneficios fiscales, conviene precisar que en el IRPF no se produce totalmente el desfase temporal de un año que se presenta con carácter general, ya que en los beneficios fiscales que inciden en la cuantía de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, situación que se presenta en la reducción de dichos rendimientos, realizadas en el año al que se refiere del PBF, o en el importe de los pagos anticipados de las deducciones en la cuota diferencial (deducciones por maternidad, vigente desde 2003, y por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo, vigente desde 2015), el desfase temporal es mucho menor, normalmente de un mes o de un trimestre entre el momento del devengo y de su liquidación.

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafo 2.16 (página 13)

En el apartado a) se propone incluir, entre los trabajos preliminares, el estudio de nuevos incentivos fiscales aprobados para su calificación o no como beneficio fiscal, ya que esta tarea previa es básica para la delimitación del PBF de cada año.

Respecto al apartado c) es preciso reiterar que la aprobación de las cifras definitivas no corresponde al Grupo de Trabajo sino al Director General de Tributos y, en última instancia, al Secretario de Estado de Hacienda.

Párrafo 2.17 (página 13)

El punto de partida para la elaboración anual del PBF no lo constituye el inventario de BFs sino el estudio de la normativa tributaria aprobada desde la elaboración del PBF precedente, con el fin de añadir, eliminar o modificar el conjunto de conceptos generadores de BFs que se recogen en el inventario.

Además, cabe indicar que el inventario al que se alude, el de fecha 20 de marzo de 2014, tenía el carácter de provisional de forma circunstancial, por contener algunos incentivos fiscales que en dicha fecha aún no habían sido estudiados por el Grupo de Trabajo para su consideración o no como beneficio fiscal. El estudio fue realizado posteriormente y, como consecuencia, algunos de esos incentivos fueron eliminados del inventario.

Párrafo 2.18 (página 13)

En primer lugar, cabe recordar que las características fijadas por el Grupo de Trabajo para la consideración o no de un incentivo fiscal como BF se basan en los criterios básicos recomendados por la OCDE, que siguen la mayoría de los países miembros de dicha Organización internacional.

Por otra parte, como ya se ha indicado, en aquellos supuestos en los que no exista unanimidad en el seno del Grupo de Trabajo sobre la calificación de un incentivo como beneficio fiscal, la decisión última corresponde al Director General de Tributos o al Secretario de Estado de Hacienda. Una vez tomada, esta decisión se da por definitiva, sin que, salvo en casos excepcionales, se vuelva a reabrir el debate con ocasión de la elaboración de PBFs posteriores. El hecho de que en inventarios posteriores a la fecha en la que se adopta la decisión se haga constar la falta de unanimidad para algunos conceptos se realiza a título meramente informativo.

En concreto, en el caso de la tributación conjunta, este concepto fue objeto de estudio y debate en varias ocasiones, concluyéndose que constituía un BF. Desde entonces, han transcurrido varios años, no se ha cuestionado más este asunto por parte del Grupo de Trabajo, dedicándose este a discutir solo sobre los nuevos incentivos fiscales que se van introduciendo cada año en la normativa tributaria.

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafo 2.21 (página 14)

El artículo 134.2 de la Constitución es del siguiente tenor:

“2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”.

En dicho precepto no se señala finalidad alguna del PBF, cuestión distinta es que esta pueda deducirse de tal redacción.

Párrafos 2.22, 2.23, 2.24 y 2.26 (páginas 14 y 15)

Se sugiere revisar las cifras y los porcentajes que se presentan en los Cuadros 3 y 4 y en los párrafos 2.23, 2.24 y 2.26, como consecuencia de las alegaciones a los Anexos I, II y III que se indican más adelante.

Además, en el Cuadro 3 se propone enumerar los tributos para los que se han contabilizado los incentivos fiscales y los BFs en el grupo de “otros tributos”, como, por ejemplo, los Impuestos Especiales, el Impuesto sobre las Primas de Seguros, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, las tasas, etc.

Párrafo 2.27 (página 15)

En la cuarta línea se afirma “...se considera en el PBF de 2015 un BF no cuantificable...”, afirmación que procede matizar, ya que sí se consideraba cuantificable pero no pudo cuantificarse, al no haberse aprobado la metodología para su cómputo. Por ello, se propone sustituir “...no cuantificable...” por “...no cuantificado...”.

Párrafo 2.29 (página 16)

Se sugiere ampliar la explicación de los procedimientos de microsimulación, ya que no solo consisten en proyectar los datos de las declaraciones individuales, sino también, y ello es lo fundamental, en las diferencias que se obtienen en las cuotas impositivas al efectuar una doble microsimulación, con y sin beneficios fiscales.

Párrafo 2.30 (página 16)

Conviene matizar que en el procedimiento de microsimulación general, utilizado para el cálculo de la mayor parte de los BFs en el IRPF y el IS, además de la doble microsimulación realizada para cada BF de forma individualizada, se realiza un procedimiento análogo para el conjunto de BFs, con objeto de suprimir las interacciones entre los distintos conceptos.

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafos 2.31 y 2.32 (páginas 16 y 17)

La metodología que se describe para la estimación de los BFs derivados de la tributación conjunta es la que se utilizaba hace bastante tiempo. El procedimiento empleado actualmente, ya aplicado en el PBF 2015, es el de microsimulación general, mediante el cual se estima el BF correspondiente a la reducción en la base imponible del IRPF por tributación conjunta, sin que sea necesario proceder al reparto de las rentas entre los miembros de la unidad familiar.

Párrafo 2.33 (página 17)

Cabe señalar que desde el PBF 2016 el Grupo de Trabajo ha estimado los BFs correspondientes a las aludidas rentas exentas mediante dos métodos diferentes: el tradicional que se describe y otro alternativo consistente en un procedimiento específico e individualizado de microsimulación basado en la información tributaria más reciente proporcionada por el modelo 190 con el que se considera que se obtienen resultados más fiables. No obstante, hasta la fecha se sigue incluyendo en el PBF las cifras obtenidas por el método tradicional.

Además, no es correcto lo indicado en la última línea. El método alternativo consiste en un procedimiento de microsimulación basado en la información fiscal más reciente disponible (datos del modelo 190), no solo en utilizar "...la información fiscal disponible..." como se indica (esto es lo que se viene haciendo hasta ahora).

Párrafos 2.35, 2.36, 2.37, 2.38 y 2.39 (páginas 17 y 18)

Se reiteran las alegaciones al párrafo 1.42.

Párrafo 2.41 (página 18)

No se estima adecuada la comparación entre las cifras de BFs estimados en el PBF y las obtenidas mediante la agregación de los datos observados en las declaraciones individuales de los contribuyentes, por no ser magnitudes homogéneas. La comparación correcta sería la que se efectuase entre las cantidades incluidas en el PBF y los BFR, obteniéndose estos últimos mediante un procedimiento idéntico al empleado en las previsiones, pero aplicado sobre las bases de datos ya observados.

Esta alegación se hace extensiva a todas aquellas partes del Anteproyecto en las que se realiza este tipo de comparaciones.

Párrafo 2.42 (página 19)

La aseveración "...establecer incentivos en la estructura básica vigente de los tributos (a los que se denomina BFs) ..." supone la asimilación de los términos incentivos fiscales y beneficios fiscales, cuando este concepto es más restrictivo, por lo que debería matizarse esa frase, al introducirse a

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

veces cambios normativos en incentivos que no afectan al conjunto de beneficios fiscales, situación que se presenta con cierta frecuencia, por ejemplo, con el mínimo personal y familiar del IRPF.

Párrafos 2.44 y 2.45 (página 19)

Cabe señalar que no existe un Órgano al que se le haya atribuido expresamente el tipo de tareas que se comentan.

En todo caso, tales trabajos requerirían unos recursos humanos de los que al menos este Centro Directivo carece en la actualidad.

Párrafo 2.46 (páginas 19 y 20)

Se discrepa con la afirmación recogida en la última frase, ya que, al menos, la creación de los BFs, con carácter general, sí va precedida de un estudio de impacto presupuestario, estudio que, cuando la creación o modificación de un BF se lleva a cabo en el marco de una reforma tributaria, reviste un carácter más amplio analizándose su incidencia en diversas variables económicas.

Párrafo 2.51 (páginas 21 y 22)

Para una mayor claridad y facilidad en la interpretación del efecto de los beneficios fiscales en los tipos efectivos de los impuestos calculados por la AEAT, se sugiere que se especifiquen sus definiciones o, al menos, el contenido de sus denominadores: renta bruta de los hogares en el IRPF (ingresos íntegros de declarantes y no declarantes, ingresos menos gastos deducibles de declarantes y rendimientos íntegros de no declarantes, inclusión o no de alguna reducción de los rendimientos, etc.), resultado contable de las empresas en el IS (antes o después de impuestos, sin o con instituciones de inversión colectiva, etc.) y gasto final sujeto en el IVA (ventas – exportaciones + importaciones, consumo más inversión en viviendas, etc.).

Por otra parte, conviene señalar que dichos tipos efectivos difieren de los que se recogen en otras publicaciones periódicas de este Ministerio, tal es el caso de los que figuran en las Memorias de la Administración Tributaria y en los libros monográficos de análisis de los datos estadísticos del IRPF, IS e IVA).

Párrafo 2.53 (página 22)

No se puede valorar el efecto de los beneficios fiscales en el tipo efectivo del IRPF, que se cifra en un 4% en la última línea de este párrafo, al desconocerse el procedimiento utilizado para su cálculo. A tal fin sería conveniente que se ofrecieran datos sobre los importes del numerador y denominador, sin y con beneficios fiscales. Téngase en cuenta que los beneficios fiscales solo se calculan con criterio de caja, mientras que los tipos efectivos de la AEAT se computan en términos de devengo, y además la existencia de beneficios fiscales influye tanto en el numerador (menor recaudación) como en el denominador (menor renta por las exenciones).

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafo 2.55 (página 22 y 23)

No cabe valorar el efecto de los beneficios fiscales en el tipo efectivo del IS, que se cifra en un 1% si el cálculo se realiza sobre el resultado contable y en un 4% si se efectúa sobre la base imponible, al desconocerse el procedimiento utilizado para hallar dichas diferencias razón por la que sería conveniente que se ofrecieran datos sobre los importes del numerador y denominador, sin y con beneficios fiscales. Es más, parece oportuno tener en cuenta varios factores: el diferente criterio de cómputo de los beneficios fiscales (caja) y de los tipos efectivos (devengo), los beneficios fiscales no se distribuyen entre los grupos en consolidación fiscal y las entidades que no formaban parte de grupo alguno (no se entiende, por tanto, cómo se puede hallar el tipo efectivo del IS sin tener en cuenta los BFs para los contribuyentes que tributaron como grupo, tal y como se afirma en la primera línea del párrafo), o que los beneficios fiscales afectan tanto al numerador (menor recaudación) como al denominador (menor base imponible por las exenciones y reducciones) cuando el tipo efectivo se calcula sobre la base imponible.

Párrafo 2.56 (página 23)

No es posible valorar el efecto de los beneficios fiscales en el tipo efectivo del IVA, que se cifra en un 5%, al desconocerse el procedimiento utilizado para su cálculo. Para ello, y por los motivos aducidos en los comentarios al párrafo 2.53, sería conveniente que se ofrecieran datos sobre los importes del numerador y denominador, sin y con beneficios fiscales.

Párrafo 4.1 (página 53)

Donde dice "ley 49/2002" debe decir "Ley 49/2002".

Párrafo 4.2 (página 53)

La agregación de las deducciones y exenciones practicadas en las declaraciones de los contribuyentes no es directamente comparable con el importe del beneficio fiscal estimado. Por ejemplo, en los casos en los que se aplica el método de microsimulación para la estimación del beneficio fiscal, este se obtiene de una manera conjunta y no solo de forma individual, teniendo en cuenta las interacciones entre los diversos beneficios fiscales y el efecto de la pérdida parcial o total de cada beneficio fiscal por insuficiencia de cuota.

Párrafo 4.4 (página 53)

Donde dice "sujeto pasivo" debe decir "contribuyente".

Página 4.7 (página 54)

Donde dice "sujeto pasivo" debe decir "contribuyente".

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafo 4.14 (página 55)

Se ha detectado una errata en la primera línea. Donde dice "deducción" debe decir "exención".

Párrafos 4.16 y 4.17 (páginas 55 y 56)

La gran diferencia existente entre el importe agregado de los premios exentos utilizado por esta Dirección General (10,60 millones de euros), que se cita en el párrafo 4.16, y el que se deriva de las comunicaciones de los pagadores de los premios a través del modelo 190 (692.641,83 euros), que se menciona en el párrafo 4.17, lleva a pensar que los datos incluidos en ese modelo son incompletos y su cobertura solo es parcial, por lo que no se consideran fiables. Precisamente ese el motivo por el que este Centro Directivo no toma esa fuente de información como base para realizar sus estimaciones, es decir, parte de los pagadores de dichos premios no cumplimentan el modelo 190 y/o algunos consignan datos erróneos. Se sugiere verificar el contenido y calidad de las declaraciones del modelo 190 sobre la exención de los premios literarios, artísticos y científicos.

Además, donde dice "sujetos pasivos" debe decir "contribuyentes".

Párrafo 4.33 (páginas 58 y 59)

Se considera que no son correctos los porcentajes del 109 y 118% indicados en la última línea, pues deberían ser del 8,7 y 11,7%, respectivamente. De cualquier forma, se remite a la alegación sobre el contenido del párrafo 2.41 en relación con la comparación de cifras realizada.

Párrafo 4.48 (página 62)

Donde dice "artículo 9 del antes citado RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos" debe decir "artículo 9 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el antes citado RD 1065/2007, de 27 de julio".

Párrafo 4.49 (página 62)

Donde dice "artículo 144 del RD 1065/2007" se sugiere que diga "artículo 144 del Reglamento General antes mencionado".



ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafo 4.50 (página 62)

Donde dice "disposición adicional única del RD 1270/2003" debe decir "disposición adicional única del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo".

Párrafo 4.63 (página 65)

Donde dice "artículo 3 del RD 1270/2003" debe aludirse al artículo 3 del Reglamento aprobado por el RD 1270/2003".

Párrafo 4.84 (página 69)

La referencia a la LIS debería sustituirse por otra al TRLIS o texto refundido de la LIS de 2004 para evitar cualquier confusión con la vigente LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), ya que aquel era el texto vigente en 2014 y, como quiera que el PBF sigue el criterio de caja, la regulación normativa que se tuvo en cuenta para el PBF 2015. Esta observación es común a otros apartados en que se menciona la LIS.

Párrafo 4.102 (página 73)

En la primera línea, donde dice "artículo 41 de la LIS", se sugiere que diga "artículo 41 del TRLIS".

Acaso fuera conveniente citar que la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad se regula actualmente en el artículo 38 de la Ley 27/2014 (LIS).

Párrafo 4.103 (página 73)

Se ha detectado una errata en la última línea, de manera que donde dice "2014" debe decir "2013", ya que el aumento de la cuantía unitaria de la deducción surtió efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013.

Párrafo 4.118 (página 76)

La deducción por inversión en I+D+i no se creó por la Ley 31/1991, tal y como se afirma en la tercera línea de este párrafo. Esta deducción ya se regulaba en el apartado cuatro del artículo veintiséis de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre), si bien en términos diferentes a los vigentes (entonces se refería a la inversión en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales).

Por otra parte, el BF derivado de la citada deducción se incluye desde el PBF 1980, no a partir del PBF 1994 como se indica, si bien su cuantificación se realizaba de forma conjunta con las restantes

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

deducciones en la cuota íntegra por inversiones. Desde el PBF 2010 su estimación se efectúa por separado.

Párrafo 4.119 (páginas 76 y 77)

En la primera línea, donde dice "artículo 35 de la LIS", se sugiere que diga "artículo 35 y disposición adicional décima del TRLIS".

Para una mayor claridad en la exposición, se propone citar que la deducción por actividades de I+D+i se regula actualmente en el artículo 35 de la LIS y disposición adicional decimotercera de la Ley 19/1994.

Párrafo 4.120 (página 77)

Donde dice "artículo 44.1 de la LIS", se sugiere que diga "artículo 44, apartados 1 y 2, del TRLIS".

Además, se propone mencionar que los límites aplicables a las deducciones se regulan actualmente en el artículo 39, apartados 1 y 2, de la LIS.

Párrafo 4.125 (página 78)

Las cifras que se aportan en este párrafo parecen abarcar la totalidad de las deducciones por I+D+i, tanto las del artículo 35 (deducciones sujetas a límites) como las del artículo 44.2 (deducciones no sujetas a límites y abono por insuficiencia de cuota del TRLIS). Sin embargo, el importe total de 83,5 millones de euros, que parece desglosarse entre 71,4 millones de euros correspondiente a las deducciones del artículo 35 y 12,1 millones de euros por las deducciones del artículo 44.2, tal y como consta en los párrafos 4.128 y 4.136, respectivamente, es diferente del que figura en el párrafo 4.138, con un importe 128,9 millones de euros.

Se sugiere que se aclare a qué casillas de las declaraciones individuales se refieren cada una de las cifras que figuran en los párrafos anteriormente mencionados.

No obstante, conviene poner de manifiesto que dichas cantidades resultan sorprendentemente bajas, a tenor de los datos estadísticos de las deducciones aplicadas por actividades de I+D+i en las declaraciones anuales del modelo 200 referidas al devengo del ejercicio 2014, cuyos importes son los siguientes:

- Deducciones por I+D sujetas a límites (partidas 799 y 810) = 178,3 millones de euros.
- Deducciones por innovación tecnológica con sujeción al límite (partidas 698 y 591) = 101,1 millones de euros.
- Deducciones por I+D no sujetas a límites (partidas 574 y 824) = 11,4 millones de euros.

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

- Deducciones por innovación tecnológica sin sujeción al límite (partidas 977 y 850) = 1,7 millones de euros.
- Abono de las deducciones por insuficiencia de cuota (partida 83) = 31,2 millones de euros.
- Importe total de las deducciones por actividades de I+D+i (artículos 35 y 44.2 del TRLIS) = 323,7 millones de euros.

Por otro lado, se considera que también es relevante tener en cuenta las deducciones de los grupos en consolidación fiscal.

Por último, la comparación que se realiza respecto a la cantidad presupuestada solo es válida si la cifra de la que se parte es el importe total, comprendiendo tanto las declaraciones de las entidades no pertenecientes a grupos (modelo 200) como las relativas a los grupos en consolidación fiscal (modelo 220), debiendo abarcar asimismo las deducciones con límite, las deducciones sin límite y el abono por insuficiencia de cuota, ya que el PBF 2015 incluye esos colectivos y conceptos.

Párrafo 4.138 (página 80)

En la última línea, se menciona a grandes contribuyentes y grandes empresas, lo cual parece redundante.

Párrafo 5.2 (página 82)

En la quinta línea se afirma "...un concepto que debe ser consensuado anualmente en el seno de un Grupo de Trabajo encargado de la elaboración del PBF (punto 2.4)". Esta frase debería ser objeto de matización, por las razones señaladas en la alegación al párrafo 2.4.

Por otro lado, de acuerdo con las alegaciones a los Anexos I, II y III, las cifras mencionadas al final del párrafo no se consideran correctas.

Párrafo 5.3 (página 83)

No es cierto que exista una falta de unanimidad en el seno del Grupo de Trabajo sobre el método de cálculo del BF derivado de la tributación conjunta, tal y como se asevera en la octava línea de este párrafo. Ello, en todo caso, solo es predicable de su consideración como beneficio fiscal, es decir, desde el punto de vista conceptual, pero no metodológico.

Párrafo 5.5 (página 83)

Se reitera la alegación al párrafo 1.42, ya que se han elaborado documentos que analizan el grado de cumplimiento de los BFs aunque no han sido objeto de difusión externa.

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Abundando en esta cuestión, conviene subrayar que, en cumplimiento de la recomendación nº 2, esta Dirección General en 2007 inició un proyecto de obtención de la totalidad de los BFR y su análisis, comenzando con los relativos al año 2001, documento que fue actualizado periódicamente hasta 2013, incluyéndose los BFR del período 2001-2011, año a partir del cual no pudo continuarse con el proyecto, debido a la escasez de recursos humanos para llevarlo a cabo.

Párrafo 6.1 (página 87)

En relación con la referencia a que la ausencia de concepto legal "ha obligado a utilizar un concepto que debe ser consensuado anualmente en el seno de un Grupo de Trabajo encargado de la elaboración del PBF" se remite a lo observado en el párrafo 2.4.

Además, se considera las cifras mencionadas al final de este párrafo deben corregirse a resultas de las alegaciones a los Anexos I, II y III.

Párrafo 6.2 (página 88)

En relación con la afirmación "Existen debilidades en la integridad del PBF derivada de que ni contiene ni cuantifica todos los BFs que reducen los ingresos tributarios", cabe señalar que el PBF, entendido como expresión numérica de la pérdida recaudatoria del Estado prevista por la existencia de BFs, únicamente puede contener los BFs cuantificados.

No obstante, uno de los objetivos permanentes del Grupo de Trabajo es aumentar el número de BFs cuantificados para que el contenido del PBF sea lo más completo posible. De hecho, se puede comprobar en las sucesivas MBFs que prácticamente cada año se incorporan varios BFs al PBF al haber sido posible su cuantificación, en la mayoría de los casos por disponer en ese momento por primera vez de información adecuada sobre la que basar las estimaciones.

Párrafo 6.3 (página 88)

Se reiteran las alegaciones a los párrafos 1.42 y 5.5.

Párrafo 6.27 (página 92)

Al final de este párrafo se afirma "...su importe presenta desviaciones con el cálculo efectuado en este Informe (puntos 4.53 a 4.56)". A partir de los datos del PBF 2015 y de los BFR 2015 aportados por la DGT no se puede verificar dicha desviación, ya que en ellos no figura la estimación de los BFs debidos al tipo reducido de gravamen del 10% en el IS que se aplica a las rentas no exentas de las entidades sin fines lucrativos, concepto cuya cuantificación no se realizó de forma individual sino agregada con los BFs de otros tipos reducidos de gravamen del IS. Por consiguiente, se propone que se suprima dicha frase.

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Párrafos 7.2 y 7.3 (página 93)

Estas recomendaciones difícilmente podrán atenderse sin un aumento en la dotación de los recursos humanos y materiales de esta Dirección General y del Grupo de Trabajo que se encarga de la elaboración del PBF.

ANEXOS I y II

En primer lugar, cabe aclarar que las estimaciones del IRPF y del IS que se incluyeron en el PBF 2015 estaban referidas al devengo del ejercicio 2014, cuyas declaraciones anuales se presentaron en el año 2015. Por ello, los incentivos fiscales que se recogen en el listado de los Anexos I y II y sus referencias legales deberían ser los vigentes a 31 de diciembre de 2014.

Teniendo en cuenta este criterio, se propone introducir los siguientes cambios:

ANEXO I

Incentivos que deberían excluirse por haber entrado en vigor el 1 de enero de 2015:

- Número 97. Reducción de 2.000 euros sobre los rendimientos de actividades económicas.
- Número 99. Reducción sobre los rendimientos de actividades económicas con fórmula lineal decreciente para contribuyentes con rentas inferiores a 12.000 euros.
- Número 132. Deducción por donativos y otras aportaciones a partidos políticos.

Incentivos que deberían incluirse por estar vigentes en 2014:

- Exención por dividendos y participaciones en beneficios, con el límite de 1.500 euros anuales (artículo 7.y) Ley 35/2006). No era BF.
- Aplicación de coeficientes de actualización de los valores de adquisición de los bienes inmuebles (artículo 35.2 Ley 35/2006 y artículo 62 Ley 22/2013 de PGE 2014). No era BF.
- Índice corrector de temporada para las actividades no agrarias en estimación objetiva (Orden HAP/2206/2013). No era BF.

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

- Índice corrector de exceso del rendimiento neto minorado de las actividades no agrarias en estimación objetiva respecto a las cuantías que figuran en las tablas (Orden HAP/2206/2013). No era BF.
- Para los contribuyentes que ejercieran actividades económicas en estimación directa: deducción por inversiones en la protección del medio ambiente (artículo 39.1 y DA 10ª TRLIS) y deducción por gastos e inversiones realizados para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (artículo 40 TRLIS). Ambas deducciones eran BF. Su estimación en el PBF 2015 se realizó de forma conjunta con el resto de deducciones por el ejercicio de actividades económicas en estimación directa.
- Compensación fiscal por rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios (DT 13ª.b) Ley 35/2006 y DT 3ª Ley 36/2014 de PGE 2015). No era BF.

Incentivos cuya redacción procede modificar para adaptarse a la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, en los términos señalados en la siguiente tabla (se resaltan las modificaciones propuestas):

	Concepto/subconcepto	Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
7	Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas	Art. 7.f) g) Ley 35/2006. Compartida con 7.f) y 7.g)	SI	CO
50	a) Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de las comunicaciones y de la información (TIC)	Redacción por artículo 65 de la LPGE 2014 DA 25ª Ley 35/2006	SI	NC
51	b) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, en la parte que no exceda de 500 euros anuales por beneficiario o de 1.500 euros en los casos de discapacidad de este	Art. 42.2.f) Ley 35/2006 y art. 46 RIRPF	SI	NC
62	Reducción del 30% 40% sobre rendimientos del trabajo derivados de las "stock-options" generados en más de dos años o	Art. 18.2, DA 31ª y DT 1ª Ley 35/2006 y arts. 11.3 y 4 RIRPF	SI	NC

**ASUNTO:**

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

	calificados de irregulares, con un máximo de 300.000 euros anuales			
	<i>Reducción por rendimientos del trabajo. Gastos deducibles:</i>	Art. 20 Ley 35/2006		
63	a) Con carácter general: 2000 euros Reducción	Por la obtención de rendimientos del trabajo, con cuantías comprendidas entre 2.652 y 4.080 euros anuales, en función de rendimientos (artículo 20.1 de la LIRPF).	SI	6.908,57
65	c) Movilidad geográfica: 2.000 euros adicionales	Duplicado de la reducción por rendimientos del trabajo: Contribuyentes desempleados que inscritos en la Oficina de Empleo acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio (art. 20.2.b) LIRPF y art. 12.2 RIRPF).	SI	13,18
66	d) Trabajadores activos discapacitados: 3.500 o 7.750 euros adicionales	Las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales o en 7.242 euros anuales, cuando acrediten necesitar ayuda de terceras personas, tengan movilidad reducida o un grado de discapacidad igual o superior al 65% (art. 20.3 LIRPF)	SI	160,70

**ASUNTO:**

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

67	Reducción del 60% o 100% por rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas	Art. 23.2 Ley 35/2006, art. 16 RIRPF y DT 19ª LIRPF	SI	530,51
	Régimen Método de estimación objetiva:	Art. 31 Ley 35/2006, art. 32 a 39 RIRPF y Orden HAP/2206/2013		
94	e. 16) Mantenimiento o creación de empleo. Reducción del 20 por ciento sobre los rendimientos netos positivos de actividades económicas para microempresas (con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros anuales y una plantilla media inferior a 25 empleados)(1)	artículo 63 de la LPGE 2014 DA 27ª Ley 35/2006	SI	57,73
	Régimen Método de estimación directa normal y simplificada:			
98	d) Reducción con fórmula lineal decreciente similar a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo (adicional a la reducción de 2.000 euros)	Art. 32.2 Ley 35/2006 y art. 26 RIRPF	SI	CO 1,66
105	Régimen transitorio Coeficientes de abatimiento para ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994 (coeficientes de abatimiento)	DT 9ª Ley 35/2006	NO	-
110	Pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos, a excepción de las fijadas para los hijos	Art. 55 Ley 35/2006	NO	-
120	Gravamen complementario (2)	Artículo 64 de la LPGE 2014	SI	NC
123	Régimen transitorio Alquiler vivienda habitual para contratos celebrados antes del 1 de enero de 2015	Art. 68.7 Ley 35/2006	SI	179,15
124	Inversión en empresas de nueva o reciente creación	Art. 27, apartado cuatro, de la Ley 14/2013 (añade apartado 1 al art. 68	SI	8,60

**ASUNTO:**

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

		LIRPF) Art. 68.1 y DA 38ª.2 Ley 35/2006		
	<i>Actividades económicas del régimen método de estimación directa:</i>			
125	a) Investigación, desarrollo e innovación tecnológica	Art. 68.2 Ley 35/2006 y art. 35 del TRLIS (RDLegislativo 4/2004, de 5 de marzo)	SI	3,03
126	b) Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores	Art. 68.2 Ley 35/2006 y art. 38 del TRLIS (RDLegislativo 4/2004, de 5 de marzo)	SI	CO
127	c) Creación de empleo para contratación indefinida de apoyo a los emprendedores	Art. 68.2 Ley 35/2006 y art. 43 del TRLIS	SI	CO
128	d) Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	Art. 68.2 Ley 35/2006 y art. 41 del TRLIS	SI	CO
129	e) Inversión de beneficios	Art. 68.2 Ley 35/2006 y art. 37 TRLIS Artículo 25 de la Ley 14/2013	SI	35,07
139	Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	LPGE 2014 Ley 26/2009 de PGE 2010, Ley 39/2010 de PGE 2011, Ley 2/2012 de PGE 2012, Ley 17/2012 de PGE 2013 y Ley 22/2013 de PGE 2014	SI	CO
142	Compensación fiscal por obtención de determinados rendimientos del capital mobiliario (a los que perciban un capital diferido derivado de un contrato de seguro de vida o invalidez	DT 4ª Ley 22/2013 de PGE 2014 DT 13ª.a) Ley 35/2006 y DT 3ª Ley 36/2014 de PGE 2015	SI	A A 胸□

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

generador de rendimientos de capital mobiliario contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006, en el supuesto de que la aplicación del de la LIRPF les resulte menos favorable que el regulado en el extinto TRLIRPF			
--	--	--	--

(1) Este incentivo no se aplicaba únicamente a las actividades no agrarias en estimación objetiva, sino a la totalidad de las actividades económicas, tanto las de estimación objetiva (agrarias y no agrarias) como las de estimación directa (normal y simplificada).

(2) Este concepto no es un incentivo fiscal.

ANEXO IIIncentivos que deberían excluirse:

- Número 17. Limitación de gastos deducibles. No deducibilidad del deterioro del valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, así como de las rentas negativas generadas durante el plazo de mantenimiento de establecimientos permanentes ubicados en el extranjero (no es incentivo fiscal).
- Número 29. Correcciones del valor de adquisición por pérdidas sociales imputadas a los socios (entró en vigor el 1 de enero de 2015).
- Número 31. Correcciones del valor de adquisición por pérdidas sociales imputadas a sus empresas miembros (entró en vigor el 1 de enero de 2015).
- Número 55: Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Régimen transitorio (el régimen transitorio entró en vigor el 1 de enero de 2015).
- Número 113. Beneficios fiscales de la reconversión y reindustrialización (contenido en el incentivo fiscal número 115).
- Número 114. Evitar la doble imposición. Régimen transitorio (contenido en el incentivo fiscal número 115).

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Incentivos que deberían incluirse por estar vigentes en 2014:

- Coeficientes de corrección monetaria para bienes inmuebles (Art. 15.9.a) del TRLIS y Ley 22/2013 de PGE 2014). No era BF.
- Fondo de reserva obligatorio de cooperativas de crédito transformadas (DT 9ª Ley 2/2011 y Art. 10º Ley 13/1989). No era BF.
- Bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, libros y otros productos editoriales (Art. 34.1, DA 9ª y DT 23ª del TRLIS). Sí era BF. Su estimación en el PBF 2015 se realizó de forma conjunta con la bonificación por prestación de servicios públicos locales).
- Deducción por doble imposición intersocietaria de dividendos (Art. 30 del TRLIS). No era BF.
- Deducción por doble imposición por plusvalías de fuente interna (Art. 30 del TRLIS). No era BF.
- Deducciones por transparencia fiscal internacional (Art. 107 del TRLIS). No era BF.

Incentivos cuya redacción procede modificar para adaptarse a la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, en los términos señalados en la siguiente tabla (se resaltan las modificaciones propuestas):

	Concepto/Subconcepto	Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
10	Libertad de amortización pendiente de aplicar por inversiones realizadas antes del 31 de marzo de 2012	El apartado uno del art.2.Segundo de la Ley 46/2013 prorroga, para los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 o 2015 (DT 37ª TRLIS)	SI	NG CO
13	Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión por entidades de reducida dimensión (coeficiente tablas x 3). Régimen transitorio	Art. 113 del TRLIS	SI	CO
14	Deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valor de los créditos derivadas de insolvencias de deudores	Art. 12.42 del TRLIS	NO	-

**ASUNTO:**

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

15	Deducción del fondo de comercio	Art. 2 Segundo Ley 16/2013. Prorroga también para 2014 y 2015 y RD-L 12/2012 medidas estabilidad Art. 12.6 del TRLIS	NO	-
20	Nuevos límites a la compensación de bases imponibles negativas establecidos por el Real Decreto-ley 20/2012 desde el año 2012 para las grandes empresas con un importe neto de cifra de negocios de al menos 20 millones de euros. Compensación de bases imponibles negativas	Art. 2.2 Segundo de la Ley 16/2013 prorrogó para 2014 y 2015 los nuevos límites Art. 25 del TRLIS	NO	-
24	Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español	Art. 21, 30 y DA 1ª del TRLIS	NO	-
26	Reducción del 60% sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles (cesión de patentes, planos, fórmulas, etc)	Apartado dos y cuatro del artículo 26 de la Ley 14/2013, efectos desde el 29/9/2013, modificó el artículo 23 y DT40ª del TRLIS Art. 23 del TRLIS	SI	NC
35	b) Exención Deducción para evitar la doble imposición sobre los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de las sociedades o entidades que promuevan o fomenten	Art. 55.2 del TRLIS	NO	-
36	c) Exención Deducción para evitar la doble imposición sobre los dividendos o participaciones en beneficios percibidos por los socios de las entidades de capital-riesgo	Art. 55.3 del TRLIS	NO	-

**ASUNTO:**

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

37	d) Exención Deducción para evitar la doble imposición sobre las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o los fondos propios de las entidades de capital-riesgo	Art. 55.4 del TRLIS	NO	-
39	Régimen especial de los socios de las sociedades de desarrollo industrial regional: exención deducción para evitar la doble imposición de los dividendos o participaciones en beneficios	Art. 56.2 del TRLIS	NO	-
42	c) Tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión , absorción y escisión total o parcial: rentas no integrables en la base imponible	Art. 88.1 del TRLIS	NO	-
44	e) Exención Deducción para evitar la doble imposición de dividendos	Art. 965 del TRLIS	NO	-
46	a) No imputación de determinadas rentas en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación No inclusión de determinadas rentas obtenidas por la entidad no residente, en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del 5%, cuando se cumplan determinados requisitos	Art. 107.2.d) del TRLIS	NO	-
47	b) No imputación inclusión de determinadas rentas cuando la suma de sus importes sea <15%	Art. 107.3 del TRLIS	NO	-

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

	de la renta total o al 4% de los ingresos totales de obtenida por la entidad no residente			
48	c) No imputación inclusión de determinadas rentas cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en territorio español España	Art. 107.4 del TRLIS	NO	-
51	a) Gasto fiscalmente deducible para la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora	Art. 115.5 y DT 42ª del TRLIS	SI NO	-
53	a) Tratamiento de los beneficios o participaciones en beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas de los artículos 21 o 22 de la Ley 27/2014 Tratamiento de los beneficios distribuidos con cargo a las rentas del artículo 117 del TRLIS	Art. 118.1 del TRLIS	NO	-
58	Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje: determinación de la base imponible por el método de estimación objetiva	Art. 125 y DT 42ª del TRLIS	SI	37,13
59	Régimen de las entidades deportivas. No se integran en la base imponible los incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción de los equipos profesionales a Sociedades Anónimas Deportivas de nueva creación	Art. 129 del TRLIS (suprimido en la nueva Ley 27/2014)	SI	NC
60	No integración en la base imponible de determinadas ayudas de la política agraria comunitaria	DA 3ª. 1. a) del TRLIS	SI	NC 0,00
63	No integración en la base imponible de las ayudas públicas por el abandono de la actividad	DA 3ª. 1. d) del TRLIS	SI	NC 0,00

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

	del transporte por carretera			
64	No integración en la base imponible de las indemnizaciones públicas por el sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera	DA 3ª. 1. e) del TRLIS	SI	NG 0,00
82	Tipo reducido para entidades de nueva creación constituidas a partir del 1 de enero de 2013. tipo reducido del 15 por ciento hasta 300.000 euros de base imponible, y del 20 por ciento por el exceso, durante los dos primeros ejercicios de beneficios, salvo que la entidad debe tributar a un tipo inferior	DA 19ª TRLIS. La DF 8ª Ley 14/2013 modificó el artículo 7 de la Ley 41/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo	SI	338,83
87	Tipo del 4% para las entidades ZEC	Art. 28.8 y art. 43 del TRLIS Art. 43 de la Ley 19/1994 y art. 28.8 del TRLIS	SI	CO
88	Microempresas con mantenimiento o creación de empleo. Reducción de 5 puntos porcentuales en el tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas (PYME) que creen o mantengan empleo en comparación con la plantilla media de 2008, y tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados	Art. 70 de la LPGE 2014 modificó la DA duodécima del TRLIS (Se regula a partir de 2015 en la DT2ª.2 de la LIS)	SI	348,81
96	Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	El apartado uno del art.1.Quinto de la Ley 16/2013 modificó el artículo 33 del TRLIS, efectos periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014	SI	22,63
107	Inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales. Deducción del	Art. 38.2 TRLIS. El apartado 2 de la disposición derogatoria única de la Ley	SI	2,63

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

	18% de las inversiones en producciones españolas, del 5% de la inversión realizada por el coproductor financiero y otros gastos anejos Inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales	16/2013 ha derogado el apartado 3 de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, el apartado 5 de la disposición adicional décima y el apartado 2 de la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS, y el artículo 15 del Real Decreto-ley 8/2011. Por otra parte, el apartado dos del art1.Quinto Ley 16/2013 dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 38 del TRLIS		
108	a) Por contratación del primer trabajador < 30 años, con contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	Art. 43.1 del TRLIS	SI	23,90 12,62 (3)
109	b) Para entidades que tengan una plantilla < 50 trabajadores por contratos de trabajo de tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, para desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo	Art. 43.2 del TRLIS	SI	60 11,28 (3)
110	c) Trabajadores con discapacidad	Art. 41 del TRLIS. El art. 26,3 de la Ley 14/2013 modificó el artículo 41 del TRLIS	SI	2,36
111	Protección del medio ambiente	Art.39.1 y DA 10ª del TRLIS	SI	10,98
112	Formación profesional (solo en el supuesto de aprendizaje de TIC)	Art. 40 del TRLIS y DA 25ª y DT 20ª de la Ley 35/2006, LIRPF, modificadas por el artículo 65 de la Ley 22/2013	SI	0,32
116	Inversión de beneficios de PYME. Deducción aplicable, con efectos 1 de enero de 2013, a las entidades que tengan la condición de empresas de	Art 37 del TRLIS. El art. 25 de la Ley 14/2013 modificó el artículo 37 del TRLIS	SI	496,31

ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

	reducida dimensión, de acuerdo con el artículo 108 del TRLIS.			
121	Programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público	LPGE 2014 Ley 26/2009 de PGE 2010, Ley 39/2010 de PGE 2011, Ley 2/2012 de PGE 2012, Ley 17/2012 de PGE 2013 y Ley 22/2013 de PGE 2014	SI	93,44

(3) El importe del beneficio fiscal estimado para 2015 relativo al conjunto de las deducciones de los apartados 1 y 2 del artículo 43 del TRLIS ascendió a 23,90 millones de euros, de los cuales 12,62 millones de euros correspondieron a la deducción del artículo 43.1 y los 11,28 millones de euros restantes a la deducción del artículo 43.2 del TRLIS.

ANEXO III

Incentivos que deberían incluirse por estar vigentes en 2015:

En el apartado relativo a los regímenes especiales, dentro de la letra a) referente al régimen simplificado:

- Porcentaje específico para el cálculo de las cuotas devengadas por operaciones corrientes para la actividad de servicio de cría, guarda y engorde de aves (DA 3ª de la Orden HAP/2222/2014). No era BF.
- Porcentaje específico para el cálculo de las cuotas devengadas por operaciones corrientes para la actividad de apicultura (DA 3ª de la Orden HAP/2222/2014). No era BF.

Incentivo cuya redacción procede modificar para adaptarse a la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, en los términos señalados en la siguiente tabla (se resaltan las modificaciones propuestas):

	Concepto/Subconcepto	Referencia legal	BF 2015	Importe PBF 2015 (millones €)
135	Reducción de las cuotas devengadas por operaciones corrientes para actividades empresariales o profesionales	DA 4ª Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre/Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014/2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de	NO	-



ASUNTO:

ALEGACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL "ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS FISCALES, EJERCICIO 2015" DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

	desarrolladas en el término municipal de Lorca en 2014/2015 (Orden anual por periodo impositivo)	las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido		
--	---	---	--	--

Madrid, 21 de noviembre de 2017
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto García Valera

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



TRIBUNAL DE CUENTAS
Registro General
ENTRADA (JOG)
Nº Reg 7983 /RG 57314
1-12-2017 13:27:45



En relación con el anteproyecto de *"Informe de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015"*, enviado por ese Tribunal de Cuentas, adjunto se remite, en documento anexo, las alegaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Madrid, 30 de noviembre de 2017

EL PRESIDENTE DE LA
AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

José Enrique Fernández de Moya Romero

SR. D. JAVIER MEDINA GUIJARRO, CONSEJERO DE CUENTAS.

DEPARTAMENTO FINANCIERO DE FUNDACIONES Y OTROS ENTES ESTATALES.
SECCIÓN DE FISCALIZACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.

CONTROL DE BENEFICIOS FISCALES.

El pasado 31 de octubre de 2017 tuvo entrada en esta Agencia Tributaria el **“Informe de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015”**. Una vez analizado su contenido, se formulan las siguientes alegaciones.

Primera. - En el **apartado 1.15** se señala que se analizaron *“las quince actas de inspección que se levantaron a los 1.344 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por I+D+i”*.

A su vez, en el **apartado 3.88** se indica que a las fechas de las consultas se habían levantado quince actas de inspección a los 1.344 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por I+D+i.

Asimismo, en el **apartado 4.143** se afirma que *“Para analizar estas actuaciones de control intensivo de los órganos de inspección en relación a este BF el Tribunal tomó en consideración las 1.344 declaraciones presentadas en la campaña fiscalizada en las que se aplicó la deducción de I+D+i y comprobó las actas de inspección existentes a fecha 1 de agosto de 2017 relativas a estos contribuyentes”* y en el **apartado 4.144** se indica que *“En la referida fecha en que se hicieron las comprobaciones se habían levantado actas de inspección referidas a la deducción por I+D+i en relación con quince de los 1344 contribuyentes que se beneficiaron de la misma”*.

Según la información suministrada por el Tribunal de Cuentas, para obtener este colectivo de 1.344 contribuyentes, se tomaron en consideración a aquellos contribuyentes que habían declarado un importe positivo en las casillas 458 y 461 (deducciones pendientes del 2013 y aplicadas en la liquidación de 2014) y en las casillas 918 y 589 (deducciones excluidas de límite - deducciones generadas) del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014.

En primer lugar, se debe señalar que para determinar el colectivo de contribuyentes que se beneficiaron de la deducción de I+D+i en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del año 2014, el Tribunal de Cuentas sólo ha tenido en cuenta las deducciones pendientes del año 2013 y aplicadas en la liquidación de 2014 pero no ha tenido en cuenta las deducciones generadas en 2014 (ni el importe de la deducción que es objeto de aplicación en la correspondiente declaración ni el importe que queda pendiente de aplicación para periodos futuros).

Del mismo modo, para tomar en consideración todos los beneficios fiscales consignados en la declaración, el Tribunal de Cuentas debería tener en cuenta, en todos los casos, la deducción generada en el periodo impositivo, que

comprende tanto el importe de la deducción que es objeto de aplicación en la correspondiente declaración como el importe que queda pendiente de aplicación para periodos futuros. Este criterio es seguido por el Tribunal de Cuentas solamente en el caso de las deducciones de I+D+i excluidas de límite.

Por otro lado, para determinar el número de contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por I+D+i, el Tribunal de Cuentas debería considerar no solamente los importes declarados en el modelo 200 sino también los declarados en el modelo 220.

Así, si se aplican los criterios señalados en los tres párrafos anteriores, se obtiene un colectivo de 7.480 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción de I+D+i.

El número de actas incoadas a estos contribuyentes por el concepto de Impuesto sobre Sociedades y ejercicio comprobado 2014, es de 300 con el siguiente desglose:

Modelo de acta	Nº de Actas
Acta con acuerdo	30
Acta de conformidad	150
Acta disconformidad	27
Delito fiscal	1
Exped.sancionador	51
Grupo consolidado	24
Liquidación vinculada a Delito	1
R.ing.Admón.No comp.	16
TOTAL	300

Segunda. - El **apartado 1.15** indica que se analizó *“la única acta que se había levantado a los 357 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por medio ambiente”*.

A su vez, en el **apartado 3.88** añade que a las fechas de las consultas se había levantado un acta a los 357 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por medio ambiente.

Asimismo, en el **apartado 4.99** se afirma que *“Para analizar estas actuaciones de control intensivo de los órganos de inspección en relación a la deducción por medio ambiente este Tribunal comprobó que a fecha 18 de julio de 2017 únicamente se había levantado un acta de inspección referida a los 357 contribuyentes que se beneficiaron de la deducción en el periodo fiscalizado”*.

Según la información suministrada por el Tribunal de Cuentas, para obtener este colectivo de 357 contribuyentes se tomaron en consideración aquellos

contribuyentes que habían declarado un importe positivo en las casillas 793 (deducción aplicada en la liquidación) del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014 - deducción aplicada en la liquidación - y 793 - deducción aplicada en la liquidación - del modelo 220 del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014.

Como ya se señaló anteriormente, para tomar en consideración todos los beneficios fiscales consignados en la declaración, el Tribunal de Cuentas debería tener en cuenta la deducción generada en el periodo impositivo que comprende tanto el importe de la deducción que es objeto de aplicación en la correspondiente declaración como el importe que queda pendiente de aplicación para periodos futuros.

De esta forma, si tenemos en cuenta los importes de deducción por medio ambiente generada en el año 2014 declarada tanto en el modelo 200 como en el 220, se obtiene un colectivo de 660 contribuyentes que se beneficiaron de esta deducción.

El número de actas incoadas a estos contribuyentes por el concepto de Impuesto sobre Sociedades y ejercicio comprobado 2014, es de 55 con el siguiente desglose:

Modelo de acta	Nº de Actas
Acta con acuerdo	8
Acta de conformidad	19
Acta disconformidad	6
Delito fiscal	1
Exped.sancionador	6
Grupo consolidado	9
Liquidación vinculada a Delito	1
R.ing.Admón.No comp.	5
TOTAL	55

Tercera. - En relación con la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, en el **apartado 4.117** se señala que *“Este Tribunal comprobó que, a fecha 22 de julio de 2017, no se había levantado acta de inspección a ninguno de los 737 contribuyentes que se beneficiaron de esta deducción en relación a la misma”*.

Según la información suministrada por el Tribunal de Cuentas, para obtener este colectivo de 737 contribuyentes tomaron en consideración a aquellos contribuyentes que habían declarado un importe positivo en la casilla 796 (deducción aplicada en la liquidación) del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014.

A estos efectos, para tomar en consideración todos los beneficios fiscales consignados en la declaración, el Tribunal de Cuentas debería tener en cuenta la deducción generada en el periodo impositivo que comprende tanto el importe de la deducción que es objeto de aplicación en la correspondiente declaración como el importe que queda pendiente de aplicación para periodos futuros.

Asimismo, para determinar el número de contribuyentes que se beneficiaron de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, el Tribunal de Cuentas también debería tener en consideración los importes declarados en el modelo 220.

Aplicando este criterio, se obtiene un colectivo de 1.334 contribuyentes que se beneficiaron de esta deducción.

El número de actas incoadas a estos contribuyentes por el concepto de Impuesto sobre Sociedades y año de incoación 2014 es de 31 con el siguiente desglose:

Modelo de acta	Nº de Actas
Acta con acuerdo	1
Acta de conformidad	15
Acta disconformidad	3
Exped.sancionador	4
Grupo consolidado	6
R.ing.Admón.No comp.	2
TOTAL	31

Cuarta. - En el apartado 1.41. es posible que haya un error en los datos del Cuadro 2, concretamente en las tasas de la primera columna. El Presupuesto aprobado fue el siguiente:

Cuadro IV.2.1
INGRESOS NO FINANCIEROS TOTALES Y DEL ESTADO
2014-2015

millones de euros

Capítulos	Presupuesto	Avance de liquidación		Presupuesto inicial		Δ	Δ	Δ
	inicial	2014		2015		(%)	(%)	(%)
	2014	Estado	Total (*)	Estado	Total (*)	2014 (T)	2015 (E)	2015 (T)
	Estado					(*) (**)	(7)=	(8)=
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(4)/(2)	(5)/(3)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	41.276	41.974	73.415	40.215	72.957	5,0	-4,2	-0,6
Impuesto sobre Sociedades	22.327	19.589	19.589	23.577	23.577	-1,8	20,4	20,4
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	1.690	1.332	1.332	1.530	1.530	-6,0	14,9	14,9
Fiscalidad medioambiental	1.560	1.920	1.920	1.958	1.958		2,0	2,0
Otros	376	164	164	164	164	-1,6	0,0	0,0
I. Impuestos directos	67.229	64.979	96.420	67.444	100.188	3,6	3,8	3,9
Impuesto sobre el Valor Añadido	27.122	28.488	56.216	32.529	60.260	8,3	14,2	7,2
Impuestos Especiales	7.763	6.368	19.057	8.092	19.894	-0,1	27,1	4,4
Alcohol y bebidas derivadas	339	315	778	331	792	8,7	5,0	1,8
Cerveza	113	113	286	122	294	4,1	7,9	2,8
Productos intermedios	7	9	19	7	20	7,4	-18,8	5,3
Hidrocarburos	4.170	4.159	9.944	4.404	10.695	0,1	5,9	7,6
Labores del tabaco	2.964	1.883	6.367	2.945	6.398	-2,6	56,4	0,5
Electricidad	-94	-352	1.423	43	1.455	-1,5	-112,1	2,2
Carbón	264	240	240	240	240		0,0	0,0
Otros	3.202	2.795	2.795	3.536	3.536	2,7	26,5	26,5
II. Impuestos indirectos	38.088	37.651	78.068	44.156	83.690	5,9	17,3	7,2
III. Tasas y otros ingresos	2.096	2.139	2.139	2.238	2.238	3,2	4,5	4,5
INGRESOS TRIBUTARIOS	107.413	104.769	176.627	113.836	186.112	4,6	8,7	5,4
I. Impuestos directos	979	981	981	954	954	0,4	-2,8	-2,8
III. Tasas y otros ingresos	1.453	7.311	7.311	1.460	1.460	43,0	-80,0	-80,0
IV. Transferencias corrientes	10.238	9.602	9.602	10.532	10.532	10,5	9,7	9,7
V. Ingresos patrimoniales	7.238	6.711	6.711	6.412	6.412	0,4	-4,5	-4,5
VI. Enajenación de inversiones reales	319	143	143	124	124	-51,7	-13,3	-13,3
VII. Transferencias de capital	520	286	286	394	394	-28,7	37,9	37,9
INGRESOS NO TRIBUTARIOS	20.747	25.034	25.034	19.876	19.876	13,0	-20,6	-20,6
TOTAL INGRESOS NO FINANCIEROS	128.159	129.803	201.661	133.712	205.988	5,6	3,0	2,1

(*) Antes de descontar las Participaciones de las Administraciones Territoriales en IRPF, IVA e Impuestos Especiales

(**) Avance de Liquidación Total 2014 / Recaudación Total 2013

Quinta. - En el **apartado 1.42.** se indica que “...no todos los incentivos fiscales se consideran BFs a efectos del PBF y que no todos los BFs se cuantifican en los PBFs, lo que también imposibilita obtener la cifra real de los ingresos tributarios que se dejaron de recaudar por el Estado como consecuencia de los diversos BFs que se reconocieron en el citado ejercicio.”

No resulta adecuado denominar “incentivos” a la lista de posibles BFs que se utiliza en el seno del Grupo de Trabajo de BF. Lo que el informe denomina “incentivos fiscales” no son siempre tales. En realidad, esos “incentivos” serían más bien “potenciales BFs”. Son disposiciones a revisar para su consideración o no como BFs, pero no necesariamente incentivos fiscales. A título de ejemplo, en la lista actual figuran como incentivo los 2.000 euros que todos los trabajadores pueden minorarse de sus rendimientos íntegros para llegar al rendimiento neto del trabajo que se suma en la base imponible. Esos gastos son una forma de acercarse a la capacidad de gasto del contribuyente, pero no puede ser considerado ni un incentivo ni un beneficio fiscal.

Este apartado proporciona, además, una imagen de discrecionalidad que convendría aclarar. También convendría hacerlo respecto al hecho de no cuantificar algunos BF, cuantificación que no se hace en la mayor parte de los casos por la inexistencia de información o por mera imposibilidad técnica, siendo además en la mayoría de los casos beneficios fiscales de pequeño importe. Al menos, se podría remitir a otros puntos del informe para evitar esa impresión de discrecionalidad que se deduce de la lectura del párrafo en esta parte introductoria del informe.

Sexta. - Se considera que la redacción de los **apartados 2.5. y 2.6.** resulta algo confusa, por lo que se propone refundir ambos con unas pequeñas matizaciones:

El citado Grupo de Trabajo, que juega un papel esencial en el proceso de elaboración del PBF, ante la ausencia de un concepto legal de BF, elabora, como paso previo a la definición de BF, una lista de incentivos fiscales. Así, se considera incentivo fiscal a cualquier elemento o parámetro tributario que suponga una merma de ingresos tributarios y que no sea fundamental para el funcionamiento del tributo al que pertenezca. De este modo, cualquier componente del tributo constituye un incentivo fiscal siempre que se trate de una exención, de una reducción de los rendimientos, de la base imponible o de la base liquidable, de un tipo reducido de gravamen, de una bonificación o deducción de la cuota impositiva, o se trate de una devolución de la cuota distinta de la motivada por retenciones o pagos a cuenta efectuados con anterioridad a la liquidación del tributo de que se trate, con independencia de la



finalidad que persiga y de la amplitud del colectivo de contribuyentes o del sector económico al que se dirija.

Por otra parte, el **apartado 2.7** (nuevo 2.6) podría quedar como sigue:

De esa lista de incentivos se seleccionan los BF que son aquellos incentivos que cumplen las siguientes condiciones:

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la base estructural del impuesto, entendiendo por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.*
- b) 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.*
- c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.*
- d) No presentarse ninguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.*
- e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.*
- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.*

La valoración sobre el cumplimiento o no de estas condiciones y, por lo tanto, la consideración como BF de un incentivo es, finalmente y como se afirma en la MBF para el ejercicio 2015, fruto de las deliberaciones surgidas en el proceso de elaboración de los distintos PBF y del estudio de la "doctrina en este campo".

Séptima. – En el **apartado 4.76** se indica que se analizaron las 21 actas de inspección que a la fecha de realización de los trabajos de la fiscalización se habían levantado a los 14.372 contribuyentes que presentaron declaraciones en el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos. Esta expresión debería matizarse aclarando que las 21 actas son por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, ya que si se tienen en cuenta otros conceptos tributarios el número de actas incoadas sería 104.

Octava. - El **apartado 4.19** del Informe señala: *"Este Tribunal obtuvo de la SGAJCN una relación de aquellos premios que se encontraban exentos de tributación en el IRPF a diciembre de 2013, punto de partida para la elaboración del PBF de 2015. El análisis de este documento puso de manifiesto que incluía premios que ya no gozaban de exención al no haberse convocado en ejercicios anteriores, e incluso había premios que no tenían los importes actualizados. También se observaron discrepancias entre esta lista facilitada por la SGAJCN y las utilizadas por la DGT para la elaboración de los PBFs, así como con las listas publicadas en la propia página web de la AEAT".*



Al respecto, cabe indicar que el listado de premios exentos a diciembre de 2013 así como los que periódicamente se van publicando en la página web de la Agencia Tributaria tienen una finalidad meramente informativa. Un premio únicamente estará exento si tiene reconocida la exención por Resolución del Director del Departamento de Gestión, con independencia de que figure o no el listado y, a la inversa, si un premio consta en la citada relación, pero el convocante ha dejado de cumplir los requisitos necesarios para el mantenimiento de la exención, habrá perdido el derecho a la aplicación de este beneficio fiscal.

A estos efectos, el artículo 4.2 de la Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinados premios artísticos, literarios o científicos dispone: *"2. En el supuesto en que las sucesivas convocatorias no cumplan con las condiciones establecidas reglamentariamente para conceder la exención, el órgano competente de la Administración Tributaria declarará la pérdida del derecho a su aplicación con efectos desde que dicho incumplimiento se produzca."*

Novena. - El apartado 4.26 del Informe señala: *"En el ejercicio fiscalizado sólo quince convocantes de premios que tenían concedida la exención emitieron comunicaciones a la AEAT (sobre un total de 289 premios exentos). El examen de estas comunicaciones puso de manifiesto que sólo en tres casos el convocante comunicó a la AEAT la información relativa a la convocatoria dentro del plazo legalmente establecido"*.

En este sentido, se debe aclarar que con fecha 03/07/2017 la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa envió correo electrónico adjuntando dichas comunicaciones en el que se señalaba *"En relación con el punto 8 de vuestra petición de información, adjunto remitimos las comunicaciones recibidas en este Departamento en 2014"*.

Ahora bien, aunque lo anterior pueda inducir a confusión, la documentación remitida no se corresponde con la *totalidad* de las comunicaciones recibidas en 2014, sino que se trata de las correspondientes a los expedientes indicados en la previa petición de información recibida de ese Tribunal. Así, en correo de fecha 12/06/2017 se indicó que *"(...) existiendo en la actualidad cerca de 200 premios exentos, cada año recibimos numerosas comunicaciones de los convocantes. Por ello, os agradeceríamos si fuera posible facilitaros una muestra más reducida"*. Y en conversación telefónica se aclaró por parte del Tribunal de Cuentas que la petición se refería únicamente a las comunicaciones recibidas de los convocantes de los premios enumerados en el punto 3 de la petición de información.

Décima. - En el cuadro número 28 se indica que se incoaron 1.181 actas de conformidad. Sin embargo, sería más exacto si se indicara que se incoaron 1.122 actas de conformidad y 59 actas con acuerdo, lo cual obligaría también a incluir en el documento el concepto de acta con acuerdo, dado que sólo se citan el acta de conformidad y el de disconformidad.

Undécima. - El Tribunal de Cuentas formula la siguiente recomendación: *La Agencia debe establecer criterios uniformes, escritos y actualizados, 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.*

En relación con esta recomendación, cabe resaltar, en primer término, que la calificación con puntos de riesgo no obliga a resolver expedientes en comprobación discrecional, ni bajo riesgo.

Además, no es que no existan criterios homogéneos a nivel territorial a la hora de resolver los filtros de comprobación obligatoria, sino que la resolución de los mismos está condicionada por la disponibilidad de recursos personales y materiales de cada oficina.

No obstante, en muchas cuestiones estas comprobaciones se realizan a nivel regional, resolviéndose por parte de personal especializado de las Dependencias Regionales de Gestión.

Además, se está desarrollando un proceso de "nacionalización" para determinadas cuestiones que redundará también en una mejora de la homogeneización y eficiencia de estas actuaciones.

En cualquier caso, debe reseñarse que no todas las actuaciones de comprobación se desarrollan necesariamente con el inicio de procedimientos formales con conocimiento del contribuyente (verificación de datos/comprobación limitada). En muchos casos, las comprobaciones y resolución de los filtros correspondientes se efectúan analizando y contrastando los datos declarados por el contribuyente con la información existente en las bases de datos de la Agencia Tributaria.

Por otra parte, es preciso destacar que la Agencia ha implantado una herramienta informática de diseño e implementación de riesgos y perfiles sobre contribuyentes y/o expedientes concretos creado con vocación de continuidad para convertirse en el único sistema a utilizar por todos los equipos de análisis y selección de riesgos.

Esta herramienta es una base de datos en la que se recogen todos los incumplimientos fiscales que se hayan podido detectar de cualquier impuesto, periodo y contribuyente.

Esta misma observación puede realizarse a las recomendaciones séptima y octava.

Duodécima. - En relación con la sexta recomendación, en virtud de la cual “se debe dotar a los órganos con competencias en materia de gestión tributaria de un número suficiente de funcionarios de los grupos A1 y A2 destinados a las tareas de control de las declaraciones”, cabe recordar que en los últimos años la Agencia Tributaria ha experimentado una significativa pérdida de personal, situándose a finales del año 2016 en 24.839 trabajadores, frente a los 27.165 con que contaba la Agencia cuando el Tribunal de Cuentas emitió su informe nº 766 de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Tributaria en relación con los beneficios fiscales, aprobado por el Pleno el 19 de julio de 2007.

En este contexto de pérdida de personal, la Agencia ha organizado internamente sus recursos de la manera más eficiente posible y prueba de ello han sido los históricos resultados en la lucha contra el fraude que la Agencia ha alcanzado durante los últimos años.

Decimotercera. - En su octava recomendación, se indica que la Agencia debería realizar actualizaciones de filtros relativos a BFs en función de la nueva normativa fiscal, del PBF y de la disminución de la recaudación real, eliminando los de menor importancia e incorporando otros que vayan cobrando más representatividad.

En relación con este particular, el Presupuesto de Beneficios Fiscales no debe ser un parámetro de actuación de la Agencia Tributaria, puesto que, de acuerdo con el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, la Agencia Tributaria es la entidad encargada de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero. Para ello, goza de una potestad autoorganizatoria propia, sin que ninguna norma legal imponga a la Agencia que el Presupuesto de Beneficios Fiscales deba ser un referente en su actuación.

Decimocuarta. - El Tribunal de Cuentas también indica que “La Agencia debería ajustar el grupo de programas de BFs incluidos en los PPIs a los BFs que presenten mayor importancia cuantitativa en los BFs”.

Como se ha indicado con anterioridad, el Presupuesto de Beneficios Fiscales no constituye ni debe ser un parámetro de actuación de la Agencia Tributaria. Los Planes de Inspección se configuran en base a una labor de análisis de riesgos dirigida a detectar aquellos campos en los que existen indicios de concurrencia de un riesgo fiscal.



La existencia de un programa denominado “beneficios fiscales” no implica una traslación del Presupuesto de Beneficios Fiscales a la labor de control realizada por la Agencia, puesto que, en fase de selección, no se analiza el Presupuesto de Beneficios Fiscales para determinar cuáles de los que figuran en el listado serán objeto de control, sino la apreciación de algún riesgo en relación con determinados incentivos fiscales recogidos en la normativa de cada tributo.

Madrid, 24 de noviembre de 2017