

El control de los beneficios fiscales: recomendaciones formuladas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria tras la reciente fiscalización de sus actuaciones por el Tribunal de Cuentas

María Amparo Grau Ruiz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

Transcurrida una década desde su anterior actuación en esta materia¹, el Tribunal de Cuentas ha aprobado nuevamente un Informe de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales -esta vez relativos al ejercicio 2015-². Hace tan solo unos meses, en las Cortes Generales, la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas ha acordado, en la Resolución de 27 de febrero de 2018³, asumir su contenido, conclusiones y recomendaciones, instando al Gobierno a seguirlas. En el futuro podrá valorarse su mayor o menor impacto en la configuración de nuestro sistema tributario y su aplicación. Como ahora ha reconocido el Presidente del Tribunal de Cuentas, con respecto al seguimiento de las recomendaciones del informe de 2007: "resulta que la gran mayoría de ellas no se han cumplido o bien solo de forma parcial"⁴.

1 El Informe del Tribunal de Cuentas núm. 766 de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, fue aprobado por el Pleno el 19 de julio de 2007. La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, el 16 de octubre de 2007, adoptó acuerdos coincidiendo con las recomendaciones formuladas.

2 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, aprobó, en su sesión de 21 de diciembre de 2017, un Informe de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015, y acordó 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.

3 BOE núm. 101, de 26 de abril de 2018, Sec. III, p. 44788.

4 Por ejemplo, en cuanto a la recomendación número 6 del primer Informe, se ha señalado que apenas quedan filtros de comprobación obligatoria en los principales impuestos estatales y que el número de filtros totales relativos a la deducción por inversión en vivienda habitual del IRPF se ha incrementado considerablemente (el 220%), habiéndose reforzado el control extensivo de esta deducción. En el actual debate parlamentario se ha criticado el "agujero negro o sin fondo" que suponen los beneficios no considerados en los Presupuestos o cuando no es clara su finalidad, puesto que pueden dar lugar a arbitrariedades. El Informe de fiscalización fue presentado en la Comisión Mixta el 13 de febrero 2018. Diario de Sesiones de las Cortes Generales, Comisiones Mixtas, XII Legislatura, 2018, núm. 76, pp. 40 y ss. Disponible en el enlace http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CORT/DS/CM/DSCG-12-CM-76.PDF (último acceso: 7 de septiembre de 2018).

Para tomar conciencia de la magnitud del fenómeno que nos ocupa, cabe resaltar que en el Presupuesto de beneficios fiscales de dicho ejercicio, el importe estimado de los beneficios fiscales relativos a los tributos estatales ascendió a un total de 40.719 millones de euros, de los cuales 20.783 millones correspondían a tributos directos y 19.844 millones a tributos indirectos. El resto, 92 millones de euros, eran beneficios en tasas estatales. El volumen de beneficios fiscales en el IRPF para el año 2015 suponía el 37% del importe total de este Presupuesto. En el Impuesto sobre Sociedades, el volumen de los beneficios fiscales representaba el 10% del total. El volumen de beneficios fiscales en el IVA representaba el 45% del total⁵.

El Tribunal de Cuentas, en su Informe, se ha detenido a comprobar si las actuaciones de la AEAT cumplieron las normas sobre la elaboración y contenido del Presupuesto de beneficios fiscales, así como sobre la aplicación y control de los beneficios fiscales. También ha evaluado la adecuación de los procedimientos utilizados a los objetivos a cumplir y los resultados obtenidos⁶.

Atendiendo a la naturaleza de los beneficios, más de la mitad de las exenciones no se consideraron beneficio fiscal y casi la mitad de ellas no se cuantificaron en el Presupuesto de beneficios fiscales. Datos similares afectan a las correcciones al resultado contable. En el caso de las bonificaciones y los tipos reducidos, casi todos los incentivos se consideraron beneficios fiscales y se cuantificaron en el presupuesto. El número de incentivos fiscales del sistema tributario estatal español ascendía a 631, de los cuales 353 eran considerados beneficios fiscales y de estos sólo 219 fueron cuantificados. Constan en actas del Grupo de Trabajo encargado de la elaboración de dicho Presupuesto discrepancias entre sus miembros sobre la inclusión y la posibilidad de cuantificación de algunos beneficios.

Conviene hacer una aclaración previa sobre cómo funciona el procedimiento para practicar el control extensivo en la AEAT. Este procedimiento 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 a través de los denominados filtros, que detectan presuntas incidencias en la declaración. Hay filtros generales, que son controles básicos que se realizan sobre la declaración; aritméticos, cuyo objeto consiste en reelaborar los cálculos de la liquidación, partiendo exclusivamente de los datos consignados por el contribuyente en su declaración; filtros que se generan a partir de la pseudoliquidación, por discrepancias entre los datos declarados por el contribuyente y la información procedente de declaraciones de terceros; independientes, que son controles diversos que generalmente se activan cuando determinadas partidas superan los límites o importes establecidos; informativos, cuyo objeto es detectar anomalías en los datos declarados; etc. Las alertas 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. La mayoría son de comprobación discrecional. 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 filtro⁷.

5 TRIBUNAL DE CUENTAS: Informe de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015, núm. 1.249, 21 de diciembre de 2017, pp. 17 y 18. Puntos 1.38 y 1.40.

6 Sabido es que la Agencia Tributaria tiene por misión 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, garantizando con ella el cumplimiento del deber constitucional de contribuir. En consecuencia, la Agencia debe desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que esta aplicación se efectúe con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Particularmente, en relación con los beneficios fiscales la AEAT participa en la elaboración del Presupuesto de beneficios fiscales; autoriza la aplicación de determinados beneficios fiscales 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. *Ibidem*, p. 12. Punto 1.9.

7 *Ibidem*, pp. 15 a 16. Puntos 1.26. a 1.29.

De especial interés para los contribuyentes resulta la siguiente observación formulada a la AEAT: “Establecer, comprobar y hacer el seguimiento de filtros que recojan la indebida aplicación de beneficios fiscales de los contribuyentes en sus declaraciones que tengan resultado a favor de éstos, habilitando procedimentalmente la opción de rectificación al perjudicado para poder acogerse a estas medidas, dado que el objeto de su inclusión en el sistema tributario es que se beneficie fiscalmente de una conducta para incentivar determinados comportamientos”.

Y es que, en el IRPF, mediante filtros se llegó a controlar el 84% del importe total de los beneficios, pero su diseño “parcial” sólo contempló su activación en los casos en que se derivaba un beneficio recaudatorio para la Hacienda pública. En términos generales, únicamente se comprobaron en torno a uno de cada tres activados. Los resueltos y comprobados no mostraban la información requerida sobre la actuación del contribuyente ni la calidad de los datos sobre los que actuaron. Ahora bien, casi en todos los casos de actuación errónea del contribuyente, no se abrió expediente sancionador por considerar de buena fe su comportamiento. La segunda fase de comprobación sobre las declaraciones del IRPF resultó escasamente relevante al no definir nuevos filtros ni realizar comprobaciones adicionales.

Según el Tribunal, la 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. El Tribunal recomienda dotar a los órganos competentes de un número suficiente de funcionarios destinados a las tareas de control de las declaraciones, mejorar y actualizar la herramienta informática usada para la resolución de filtros, actualizarlos y mejorarlos en función de la nueva normativa fiscal.

En lo tocante al control intensivo de los beneficios fiscales, el Tribunal centra su análisis en las actas levantadas a los contribuyentes incluidos en la muestra escogida, y en las actuaciones de control sobre el grupo de programas de beneficios fiscales incluido en el Plan Parcial de Inspección Financiera y Tributaria (PPI). El mayor importe de beneficios fiscales y el mayor número de actuaciones se produjo en el Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal recomienda a la Agencia ajustar el grupo de programas de beneficios fiscales incluidos en los PPIs a los riesgos fiscales de los beneficios fiscales que presenten mayor importancia cuantitativa en el Presupuesto de beneficios fiscales⁸.

Cabe destacar las conclusiones del Tribunal en relación con un par de beneficios fiscales muy significativos:

- 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 disfrutaban 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.
- En la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, el control extensivo sólo alcanzó una parte de las declaraciones y no fue eficaz para el control de este beneficio fiscal en grandes empresas y grandes contribuyentes, que sólo fueron objeto del control intensivo llevado a cabo por el Departamento de Inspección. La relevancia de los informes es muy reducida para la acreditación de la naturaleza de los gastos.

En definitiva, en este Informe se subraya la necesidad de elaborar un concepto legal de beneficio fiscal con suficiente grado de certeza jurídica y revisar su correcta cuantificación; de desarrollar sis-

8 Ibidem, pp. 15 a 16. Puntos 1.26. a 1.29.

temas de evaluación que permitan análisis de la eficacia y eficiencia de las actuaciones públicas a través de los beneficios fiscales; y de elaborar anualmente un documento de ejecución del Presupuesto de beneficios fiscales que muestre las cantidades presupuestadas y reales, que analice las desviaciones producidas y sus causas. Asimismo, se insiste en que la Dirección General de Tributos y la AEAT, en el ámbito de sus competencias, insten a las autoridades competentes para que el establecimiento de beneficios fiscales 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, promoviendo la elaboración de los informes correspondientes que justifiquen la idoneidad de las medidas a implantar para el cumplimiento de tales fines y un Informe anual verificando el grado de cumplimiento de los fines propuestos para cada beneficio fiscal.

Por último, si se me permite la licencia, deseo añadir mi felicitación a la AEDAF, especialmente a todas las personas que, con su esfuerzo, han sido capaces de sostener a lo largo de treinta años la Revista Técnica Tributaria. Agradezco todas las contribuciones recibidas hasta la fecha y también el interés por las mismas a quienes se han servido de los trabajos científico-técnicos aquí publicados, usándolos en sus respectivos ámbitos profesionales y académicos: la Asesoría, la Administración, la Judicatura, o la docencia y la investigación en la Universidad. Espero que celebremos muchos más aniversarios de nuestra revista, pues será señal de que en el futuro sigue enriqueciéndonos con sus aportaciones doctrinales y ayudando a mejorar el ordenamiento tributario.