



TRIBUNAL DE CUENTAS

N.º 1.694

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN Y
MATERIALIZACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES DEL
ESTADO, EJERCICIO 2023**



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 22 de septiembre de 2026, el Informe de fiscalización de la presupuestación y materialización de los beneficios fiscales del Estado, ejercicio 2023, 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. INICIATIVA, ALCANCE Y OBJETIVOS DE LA FISCALIZACIÓN	9
II. RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN	11
II.1. EFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE BENEFICIOS FISCALES	11
II.1.1. Diseño de los beneficios fiscales	11
II.1.2. Evaluaciones del impacto efectivo de los beneficios fiscales.....	20
II.1.3. Cumplimiento del compromiso sobre beneficios fiscales en el PRTR	24
II.2. PRESUPUESTACIÓN Y COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES.....	25
II.2.1. Integridad del presupuesto de beneficios fiscales	25
II.2.2. Estimación presupuestaria del coste de los beneficios fiscales.....	36
II.2.3. Coste efectivo de los beneficios fiscales para la Hacienda pública.....	41
II.3. ADECUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL SOBRE LOS BENEFICIOS FISCALES.....	47
II.3.1. Razonabilidad del sistema de control	47
II.3.2. Aplicación efectiva del sistema. Régimen especial de entidades sin ánimo de lucro	52
II.4. SISTEMAS DE INTEGRIDAD Y ÉTICA EN LOS ÓRGANOS FISCALIZADOS	54
III. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	55
III.1. SOBRE LA EFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE BENEFICIOS FISCALES	55
III.2. SOBRE LA PRESUPUESTACIÓN Y COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES	58
III.3. SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL DE LOS BENEFICIOS FISCALES	60
III.4. SOBRE LOS SISTEMAS DE INTEGRIDAD DE LOS ÓRGANOS FISCALIZADOS	61
ANEXOS	63
ALEGACIONES FORMULADAS	91

RELACIÓN DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIReF	Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal
AGE	Administración General del Estado
Apdo.	Apartado
Art.	Artículo
BF	Beneficios fiscales
DA	Disposición adicional
DGT	Dirección General de Tributos
EUROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
FMI	Fondo Monetario Internacional
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IIEE	Impuestos Especiales
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
MAIN	Memoria del Análisis de Impacto Normativo
MHAC	Ministerio de Hacienda
MBF	Memoria de Beneficios Fiscales
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
Pág.	Página
PBF	Presupuesto de Beneficios Fiscales
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PRTR	Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia

RELACIÓN DE CUADROS

CUADRO 1. MODIFICACIONES EXAMINADAS DEL SISTEMA DE BENEFICIOS FISCALES, POR TIPO DE MODIFICACIÓN Y TRIBUTO.....	14
CUADRO 2. BENEFICIOS FISCALES ESTABLICIDOS TEMPORALMENTE EN RESPUESTA A EMERGENCIAS QUE HAN SIDO EXAMINADOS.....	15
CUADRO 3. MOTIVACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EXAMINADOS EN LAS LEYES QUE LOS INTRODUCEN O MODIFICAN	16
CUADRO 4. BENEFICIOS FISCALES EVALUADOS RECIENTEMENTE POR LA AIREF Y EL MHAC.....	21
CUADRO 5. BENEFICIOS FISCALES 2023 POR TRIBUTO Y TIPO	28
CUADRO 6. BENEFICIOS FISCALES 2023 Y SUS VARIACIONES POSTERIORES.....	29
CUADRO 7. CLASIFICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL PBF 2023, SEGÚN POLÍTICAS DE GASTO	31
CUADRO 8. BENEFICIOS FISCALES POR RAZONES MEDIOAMBIENTALES	33
CUADRO 9. BENEFICIOS FISCALES POR RAZONES DE IGUALDAD DE GÉNERO.....	35
CUADRO 10. BENEFICIOS FISCALES NO CUANTIFICADOS EN EL PRESUPUESTO DE 2023.....	36
CUADRO 11. PRESUPUESTOS DE INGRESOS TRIBUTARIOS Y BENEFICIOS FISCALES 2023.....	38
CUADRO 12. ESTIMACIONES DE BENEFICIOS FISCALES REVISADAS	40
CUADRO 13. DEDUCCIONES PAGABLES EN EL IRPF	43
CUADRO 14. COSTE EFECTIVO DE BF SEGÚN LAS DECLARACIONES ANUALES 2023 Y 2024 DEL IRPF.....	44
CUADRO 15. COSTE EFECTIVO DE BF SEGÚN LAS DECLARACIONES ANUALES 2023 Y 2024 DEL IS	45
CUADRO 16. COSTE EFECTIVO DEL SISTEMA DE BF EN LOS EJERCICIOS 2023 Y 2024.....	45
CUADRO 17. CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO: ACTUACIONES INSPECTORAS. PRINCIPALES MAGNITUDES 2022-2024	49
CUADRO 18. CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO: CONTROL GESTOR. PRINCIPALES MAGNITUDES 2022-2024.....	49
CUADRO 19. ÍNDICE DE DESEMPEÑO DEL CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO 2022-2024.....	50
CUADRO 20. PRESENTACIÓN DE CUENTAS POR LAS FUNDACIONES DE ÁMBITO ESTATAL.....	53
CUADRO 21. RESULTADOS DEL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN CENSAL DE LA CAMPAÑA 2024	53
CUADRO 22. SINÓNIMOS DE BENEFICIO FISCAL	74
CUADRO 23. COMPARACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES Y GASTOS DIRECTOS.....	77
CUADRO 24. ENFOQUES DE MEDICIÓN DEL COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES.....	80

RELACIÓN DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1. FLUJOS ECONÓMICOS EN LAS POLÍTICAS FISCALES.....	42
---	----

I. INTRODUCCIÓN. INICIATIVA, ALCANCE Y OBJETIVOS DE LA FISCALIZACIÓN

La *fiscalización de la presupuestación y materialización de los beneficios fiscales del Estado, ejercicio 2023* se incluyó, a iniciativa del propio Tribunal de Cuentas, en el Programa Anual de Fiscalizaciones para el año 2025, aprobado por el Pleno el 18 de diciembre de 2024.

La motivación de esta fiscalización se basó en la significativa merma que los beneficios fiscales (BF) suponen en la recaudación de ingresos públicos, así como por su impacto social, dado que están orientados al cumplimiento de objetivos de política económica y social. La presencia de una línea de actuación sobre esta materia en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR)—Componente 28 “Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI”; reforma C28.R2 referida específicamente al sistema de BF—, acrecentó la oportunidad de esta fiscalización.

Tal y como se recoge en el [anexo 1](#), esta fiscalización contribuye al logro del objetivo 1 del Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas para 2024-2027.

El **ámbito subjetivo** ha englobado a la Dirección General de Tributos (DGT), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), la Dirección General de Presupuestos y el Gabinete de la Secretaría de Estado de Hacienda, órganos y organismos del Ministerio de Hacienda (MHAC) con responsabilidades en la elaboración del presupuesto y la memoria de los BF. La AEAT es además la administración competente para el control de la aplicación efectiva de los BF establecidos en los tributos del Estado.

El **ámbito objetivo** está constituido por el sistema de BF sobre los tributos estatales, en relación con su efectividad y con su coste. Los BF que afectan a los tributos cedidos y a la parte de los parcialmente cedidos que corresponden a otras administraciones públicas, no se han tenido en cuenta, debido a que no afectan a la Hacienda estatal, de la misma manera que no se tienen en cuenta por la Administración General del Estado (AGE) en la elaboración del presupuesto de beneficios fiscales (PBF).

La reducción de los ingresos de la Hacienda pública debida a los BF explica que el art. 134.2 de la Constitución española establezca que “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”. También se prevé en la propia Constitución la reserva de Ley para establecer BF que afecten a los tributos del Estado, en este caso en el art. 133.3¹.

Este mandato constitucional se viene implementando desde 1979 mediante la elaboración anual de un PBF que forma parte de la documentación que acompaña al proyecto de Presupuestos Generales del Estado (PGE). El PBF se acompaña, desde el ejercicio 1996, de una memoria de beneficios fiscales (MBF) que detalla las cifras del PBF y ofrece su comparación con las del presupuesto precedente y su distribución por políticas de gasto, además de explicar las metodologías y las fuentes de información empleadas. Ambos documentos se elaboran por un grupo de trabajo del que forman parte representantes de la DGT, la AEAT, el IEF, la DGP y el Gabinete de la Secretaría de Estado de Hacienda, bajo la dirección de la propia DGT.

¹ La normativa sobre esta materia se recoge en el [anexo 2](#). En el [anexo 3](#) se detallan la naturaleza y caracteres de los BF, identificando elementos necesarios para dar contexto a esta fiscalización.

Por su parte, los sistemas de control del riesgo y criterios de revisión establecidos por la AEAT sobre los BF aplicados en las autoliquidaciones de los contribuyentes se han examinado en cuanto a su razonabilidad y efectividad.

El **ámbito temporal** para todo lo referente al presupuesto y la memoria de beneficios fiscales ha sido el ejercicio 2023, último ejercicio a la fecha de cierre de los trabajos para el que se había formulado un proyecto de PGE, aprobado como Ley 31/2022, de 23 de diciembre. La revisión del coste y la efectividad de los BF se ha centrado en fechas más recientes, y en particular en el ejercicio 2024. Esto ha permitido examinar el eventual efecto de las prórrogas presupuestarias en esta materia².

Todo ello se entiende sin perjuicio de que para el adecuado cumplimiento de los objetivos previstos se analicen aquellos hechos o actuaciones, anteriores o posteriores, que se consideren relevantes.

El **objetivo general** de esta fiscalización integral ha consistido en determinar la efectividad del sistema de los BF en el cumplimiento de los objetivos que los justifican y el coste que suponen para la Hacienda pública.

Este objetivo general se ha desarrollado y concretado en los siguientes objetivos específicos:

1. ¿Se hace un análisis ex ante de la eficacia de los BF según sus objetivos? ¿Se establecen indicadores para la evaluación de su impacto efectivo? ¿Se ha cumplido con el compromiso de evaluarlos, incluido en el PRTR?
2. ¿Muestra el presupuesto de los BF una imagen transparente del importe previsible de los BF del Estado? ¿Cuál es su coste efectivo en pérdida de ingresos para la Hacienda pública?
3. ¿Son razonables y basados en riesgos los sistemas de control de la AEAT sobre los BF? ¿Es adecuada, en términos de legalidad y de gestión, la aplicación efectiva de esos sistemas?

Además de los objetivos específicos, se han tenido en cuenta los objetivos transversales para todas las fiscalizaciones aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas, comprobando la transparencia del Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) y de las evaluaciones realizadas sobre el sistema de BF. Respecto de la igualdad de género y la sostenibilidad medioambiental, el ámbito objetivo de la fiscalización propiciaba revisar la existencia de BF dedicados a estas políticas, aunque no era adecuado para analizar otros aspectos —organizativos y de políticas internas de las entidades fiscalizadas— de estos objetivos transversales. Se ha verificado también la implantación de medidas adecuadas y el impulso de mejora de los sistemas de integridad y ética profesional en los órganos y entidades fiscalizadas³.

Adicionalmente se han considerado las recomendaciones formuladas por el Tribunal de Cuentas y las resoluciones de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, con ocasión de fiscalizaciones previas, en la medida en que el tiempo transcurrido no haya

² Ver epígrafe II.2.2.3 en la página 40.

³ Transparencia: II.1.1.2 (transparencia de los criterios de diseño de BF), II.2.2.3 (publicación de los PBF-MBF independiente de los proyectos de PGE).

Políticas medioambientales y de igualdad de género: II.2.1.4.

Sistemas de integridad y ética profesional: II.4.

supuesto su inaplicabilidad, y teniendo en cuenta en todo caso el ámbito objetivo y subjetivo propios de cada fiscalización⁴.

Se han practicado las actuaciones necesarias para fundamentar la opinión del Tribunal de Cuentas de acuerdo con sus Normas de Fiscalización, sin que se hayan producido limitaciones al alcance previsto.

Los órganos y entidades fiscalizados han cumplido con el deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, proporcionando la información y documentación necesaria, indicando aquella inexistente o de la que carecen, sin que esta circunstancia haya obstaculizado la consecución de los objetivos previstos.

II. RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN

II.1. EFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE BENEFICIOS FISCALES

II.1.1. Diseño de los beneficios fiscales

II.1.1.1. NATURALEZA DE LOS BENEFICIOS FISCALES Y CRITERIOS APLICABLES

La mención constitucional a la presupuestación de los BF y a la reserva de Ley para su establecimiento, los sitúa en el ámbito de las políticas públicas —como alternativa, por ejemplo, a las subvenciones—, de acuerdo con la doctrina nacional e internacional que se desarrolla en el [anexo 3](#). Esta naturaleza de los BF como modalidades concretas de implementación de políticas públicas determina los principios que deben tenerse en cuenta en su diseño.

Los BF suponen una rebaja tributaria establecida para fomentar determinadas actividades o apoyar situaciones de hecho concretas —personales, sectoriales, territoriales— en aras de la consecución de objetivos de interés público. La definición de los BF, por tanto, parte de diferenciarlos de otras figuras que también reducen la recaudación de los tributos, pero no por perseguir objetivos de política socioeconómica, sino por su propia configuración técnica o para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La aplicación práctica de esta definición para la identificación indubitada de los BF es en muchos aspectos difícil, cuando no imposible, según la mayoría de la doctrina consultada.

La delimitación de lo que constituye o no un BF a los efectos de la elaboración de los PBF se trata en el epígrafe *II.2.1 Integridad del presupuesto de beneficios fiscales*. No obstante, para abordar aquí la efectividad del sistema de BF debe señalarse que, si esa delimitación implica identificar

⁴ En especial, el Informe de Fiscalización n.º 1.249 acerca de las actuaciones de la AEAT relativas a los beneficios fiscales, ejercicio 2015, aprobado el 21 de diciembre de 2017, y la Resolución aprobada el 27 de febrero de 2018 por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el citado Informe. http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-5693

Las Declaraciones anuales del Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Estado (la última relativa al ejercicio 2024, informe n.º 1.677, aprobado por el Pleno el 29 de abril de 2026, <https://tcu.es/export/sites/portal/repositorio2/DECLARACION-CUENTA-GENERAL-DEL-ESTADO/2026/11677.pdf>) y las correspondientes resoluciones de la Comisión Mixta (última publicada la de 22 de septiembre de 2025 https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2025-21699) también hacen referencia a los beneficios fiscales del Estado.

objetivos de política pública, los criterios fundamentales para su evaluación serán los característicos de las políticas públicas en general:

- Eficacia: grado de consecución de sus objetivos
- Eficiencia y economía: razonabilidad de su coste, en términos de pérdida de ingresos

El cumplimiento de estos criterios será, en definitiva, lo que justificará la introducción de BF en un sistema tributario cuya función propia es la recaudación de fondos necesarios para financiar las políticas públicas de gasto, sujeto a principios específicos, en concreto los de suficiencia, generalidad, equidad y simplicidad.

II.1.1.2. PROCEDIMIENTOS DE DISEÑO DE LOS BENEFICIOS FISCALES

El diseño racional basado en datos del sistema de BF consiste, por tanto, en el estudio de pertinencia —problema u oportunidad detectada que puede ser afrontada mediante políticas públicas— desarrollado mediante el estudio de las alternativas disponibles. Sobre esta base debe desarrollarse el criterio de oportunidad, que en ningún caso es objeto de examen por este Tribunal de Cuentas, y del que depende la decisión final sobre el establecimiento y la forma concreta de los BF, de un modo especialmente cualificado por tratarse de una materia sometida a reserva de Ley.

Adicionalmente, si el diseño se basa en datos, evaluaciones y un estudio de alternativas, pero no se documenta adecuadamente se pierde la trazabilidad y una información útil para el seguimiento y la evaluación del impacto de la medida.

La Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, exige en su art. 26.3 la elaboración de una Memoria del Análisis de Impacto Normativo (MAIN) al tramitar anteproyectos de ley, proyectos de real decreto legislativo y normas reglamentarias. Este mandato legal se desarrolla reglamentariamente en el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la estructura, contenido y aplicación concreta de la MAIN. El contenido mínimo de esta MAIN se establece en el art. 2.1 del citado Real Decreto incluyendo, en lo que resultaría pertinente para documentar el diseño de los BF, lo siguiente:

Artículo 2. Estructura y contenido de la memoria del análisis de impacto normativo.

1. La memoria del análisis de impacto normativo deberá contener los siguientes apartados:

a) Oportunidad de la propuesta ... 1.º La identificación clara de los fines y objetivos perseguidos ... 2.º su adecuación a los principios de necesidad y eficiencia, justificando la razón de interés general en la que se funda, y que es el instrumento más adecuado para garantizar su consecución ... 3.º Un análisis de alternativas...

d) Impacto económico y presupuestario ... El Impacto presupuestario comprenderá, al menos, una referencia a los efectos en los ingresos y gastos públicos...

e) La detección y medición de las cargas administrativas que conlleva la propuesta, se cuantificará el coste de su cumplimiento para la Administración y para los obligados a soportarlas...

f) Impacto por razón de género, en la infancia y adolescencia y en la familia...

g) Otros impactos ... prestando especial atención a los impactos de carácter social y medioambiental, al impacto en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad y al impacto que tendrá para la ciudadanía y para la Administración...

h) Análisis sobre coste-beneficio: con carácter potestativo...

j) Evaluación ex post que incluirá la forma en la que se analizarán los resultados de la aplicación de las normas...

El art. 26.11 de la Ley del Gobierno prevé que para el caso de reales decretos-ley la memoria sea abreviada, y el art. 3.1 del Reglamento añade el caso de que “se estime que ... no se derivan impactos apreciables”. Dado que con la memoria abreviada se trata de excluir menciones que, de acuerdo con el precepto legal, son obligatorias, se incumplirían los principios de legalidad y jerarquía normativa. La Disposición adicional segunda del mismo Reglamento, además, señala que la documentación unida al anteproyecto de la Ley de PGE será la exigida por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). Este precepto, que en su literal es innecesario, puesto que repite el mandato de la propia Ley, se está interpretando de modo que excluye al anteproyecto de Ley de Presupuestos del ámbito de aplicación de los preceptos citados de la Ley del Gobierno, lo que, de nuevo, incumpliría los principios de legalidad y jerarquía normativa.

En todo caso, cuando la memoria se formule en modalidad abreviada, deberá incluir los siguientes apartados, de los citados arriba: “oportunidad de la norma; ... impacto presupuestario y por razón de género, así como otros impactos detectados que se juzguen relevantes ... También se incluirá una descripción de la forma en la que se analizarán, en su caso, los resultados de la aplicación de la norma”.

Así pues, la necesaria elaboración de la MAIN proporciona algunos elementos mínimos que en todo caso deberían estar disponibles para analizar el proceso de diseño de las políticas públicas en general y los BF en particular.

El procedimiento para la introducción de nuevos BF, su modificación o eliminación implica la elaboración de la correspondiente norma de rango legal. Aunque el estudio previo y la iniciativa corresponden al ministerio sectorial competente en la política pública que se trata de implementar, la DGT es el órgano competente en evaluar las modificaciones del sistema tributario. En todo caso, el centro directivo que elabora el anteproyecto de norma es el que debe redactar la MAIN.

Se han examinado 15 modificaciones en el sistema de BF que se produjeron antes del ejercicio 2023, para (a) comprobar que se cumplen los requisitos mínimos establecidos por la normativa, (b) localizar, en su caso, defectos o debilidades que haya que corregir y oportunidades de mejora que puedan explotarse y (c) determinar la existencia de buenas prácticas que deban ser reforzadas y en la medida de lo posible, difundidas e imitadas. De ellos, la mayoría eran BF de nueva creación, permanente (dos) o temporal (ocho). El resto eran modificaciones (tres) y prórrogas (dos). En el [cuadro 1](#) se muestra la distribución por tributos de los BF examinados, destacando el número de los que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (seis)⁵.

⁵ La relación de las modificaciones del sistema de BF que han sido examinadas se encuentra en el [anexo 6](#).

CUADRO 1. MODIFICACIONES EXAMINADAS DEL SISTEMA DE BENEFICIOS FISCALES, POR TIPO DE MODIFICACIÓN Y TRIBUTO

Tributo	Creación		Prórroga	Modificación	TOTAL
	Permanente	Temporal			
IRPF	-	3	2	1	6
IVA	-	2	-	1	3
IIEE	1	-	-	-	1
IS	-	1	-	1	2
ITF	1	-	-	-	1
Tasas	-	2	-	-	2
TOTAL	2	8	2	3	15

Fuente: elaboración propia

El examen de esta muestra de modificaciones del sistema de BF ha puesto de manifiesto que no se documenta el proceso del diseño de los mismos. La única información disponible se reduce a las menciones existentes en las respectivas MAIN, cuando se trata de iniciativas legislativas del Gobierno, lo que en sí mismo presenta las siguientes lagunas:

- En aquellos casos en que la modificación se recoge en la Ley de PGE no se elabora la MAIN, por la interpretación, citada más arriba, de que en este caso la DA 2ª del Real Decreto 931/2017 excluye su obligatoriedad.
- En los casos de modificaciones introducidas en la tramitación parlamentaria de las Leyes, la Administración del Estado no participa, por lo que no es de aplicación la normativa sobre la MAIN.

Adicionalmente a estos inconvenientes, es común que el establecimiento o modificación de BF se produzca como parte de normas con un contenido mucho más amplio, en cuyo caso es habitual que la MAIN no se refiera expresamente a esos BF, o lo haga solo marginalmente. Esto ha sido especialmente relevante en las creaciones temporales de BF para afrontar emergencias, que contemplan muchas medidas de diferentes tipos en varias áreas, y que han sido frecuentes en los años previos a 2023, como se muestra en el [cuadro 2](#).

CUADRO 2. BENEFICIOS FISCALES ESTABLECIDOS TEMPORALMENTE EN RESPUESTA A EMERGENCIAS QUE HAN SIDO EXAMINADOS

Norma	Precepto y BF modificado
Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica.	Art.7: Incremento de la deducción en el IS por actividades de innovación tecnológica en automoción.
Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.	Art.7: Tipo reducido del 4 % en el IVA de las mascarillas quirúrgicas desechables. Prorrogado sucesivamente en DA 1ª.2 RDL 29/2021, art.17 RDL 11/2022 y art. 2 RDL 20/2022.
Real Decreto-ley 10/2021, de 18 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por la borrasca "Filomena".	Art. 4.7: Exención en el IRPF de las ayudas reguladas en esta norma.
Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.	Art.25.5: Exención de tasas por tramitación de las bajas de vehículos dañados por la erupción volcánica y la expedición de duplicados de permisos de circulación o de conducción destruidos o extraviados.
Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.	Art. 18: Tipo reducido del 5 % en el IVA de la energía eléctrica. Prorrogado por art. 3 del RDL 20/2022.
Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad.	Art.94.5: Exención de tasas por tramitación de las bajas de vehículos dañados por los incendios forestales del verano de 2022 y la expedición de duplicados de permisos de circulación o de conducción destruidos o extraviados. Art. 94.7: Exención en el IRPF de las ayudas por los incendios forestales del verano de 2022.

Fuente: elaboración propia

El análisis de las MAIN se ha referido especialmente a tres aspectos del diseño de los BF que, aún en el caso de ser memorias abreviadas, deberían recogerse: los objetivos de política pública, las alternativas estudiadas y el impacto presupuestario, en este caso sobre la recaudación tributaria.

En cuanto al objetivo perseguido, en solo tres de las nueve MAIN examinadas se menciona específicamente el BF objeto de análisis, pero más que la finalidad de la medida se hace explícito su efecto inmediato, como se aprecia a continuación:

- RDL 34/2020 (reducción tipo del IVA sobre mascarillas): “La medida de rebaja del tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las mascarillas quirúrgicas desechables tiene por objeto hacer menos onerosa la adquisición de estas por los ciudadanos habida cuenta de que se han convertido en un producto de uso imprescindible para combatir los efectos de la pandemia” (pág.25 MAIN abreviada).

- RDL 11/2022 (reducción tipo del IVA sobre la electricidad): "El objetivo que se persigue por medio de la reducción o suspensión de estos tributos es la de servir de instrumento de amortiguamiento de la escalada de los precios de la electricidad" (pág.26 MAIN abreviada).
- RDL 20/2022 (BF por los incendios de 2022): "los beneficios fiscales consecuentes con los incendios forestales ... tienen por objetivo contribuir a la necesaria recuperación de los daños producidos" (pág.72 MAIN abreviada).

Adicionalmente se han examinado las exposiciones de motivos de las normas legales en que se modifican o introducen BF, para identificar las motivaciones y objetivos declarados de los mismos. También se ha buscado esta información en las notas de prensa o comunicaciones oficiales del Gobierno y la Administración relativas al anuncio de las mismas normas.

Los preámbulos de los reales decreto-ley en respuesta a situaciones de emergencia, relacionados en el [cuadro 2](#), contienen referencias genéricas a los conjuntos de medidas adoptadas, cuyo objetivo es paliar los daños sufridos. Las notas de prensa comunicando la aprobación de estas normas confirman esta información. Aunque se trate de una fijación conjunta de objetivos, es posible identificar esta finalidad para los BF que se han estudiado. El resto de BF, con una mayor vocación de permanencia, se encuentran en leyes de dos tipos: reguladoras del tributo para el que se establece el BF, por un lado, y reguladoras del ámbito que se trata de incentivar o proteger. Las del primer caso no hacen explícito el objetivo de los BF introducidos, mientras que las del segundo tipo, al menos, los mencionan en sus exposiciones de motivos, como se detalla en el [cuadro 3](#), a continuación:

CUADRO 3. MOTIVACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EXAMINADOS EN LAS LEYES QUE LOS INTRODUCEN O MODIFICAN

BF	Precepto legal	Objetivo en el preámbulo
BF en normas reguladoras del tributo		
Impuesto Transacciones Financieras - Exención de adquisiciones realizadas por Fondos de pensiones de Empleo y por Mutualidades de Previsión Social o Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro ⁶ .	Art. 3.1.m) Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.	No se menciona.
Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables - Exención de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.	Art. 75.c) Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular: exenciones al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables	No se menciona.

⁶ Esta exención no figuraba en el Proyecto, sino que se introdujo mediante una enmienda en el Congreso de los Diputados.

BF	Precepto legal	Objetivo en el preámbulo
BF en normas que regulan el ámbito al que se dirigen		
IS-Deducción de donaciones a actividades prioritarias de mecenazgo.	Art.20 y 22 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.	“...encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz..., más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general”.
	DA 57 Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de PGE para el año 2023.	No se menciona.
	Libro IV Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del PRTR en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo.	“El hito número 352 del PRTR establece como objetivos, ... un marco jurídico, fiscal y laboral adecuado para el sector de la cultura con el fin de mejorar la protección social de los distintos agentes del sector y aumentar la participación de las inversiones privadas”.
IRPF-Régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.	DF 3.5 Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.	“...se mejora el acceso al régimen fiscal especial ... con el objetivo de atraer el talento extranjero”.
IVA- Tipo superreducido del 4 por 100 para compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales	Art. 78 Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de PGE para el año 2023.	“...al objeto de acentuar la perspectiva de género, pasan a tributar al tipo impositivo reducido del 4 por ciento los tampones, compresas y protegeslips, al tratarse de productos de primera necesidad inherentes a la condición femenina, así como los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales”.

Fuente: elaboración propia.

En lo referente a las medidas alternativas al BF que se hubieran estudiado, la carencia es aún mayor, puesto que solo en un caso —MAIN abreviada RDL 20/2022: BF por los incendios de 2022, pág.84— se llega a mencionar, solo para señalar que no existe alternativa, sin incluir ninguna explicación al respecto. El estudio de alternativas suele referirse en las MAIN al tipo de norma propuesta para regular la materia, no a las medidas alternativas de política pública.

En conclusión, no queda acreditado que las administraciones proponentes de medidas instrumentadas mediante BF se hayan planteado alternativas ni qué elementos y criterios hicieron aconsejable decantarse por la fórmula finalmente adoptada, produciendo una debilidad del diseño de la actuación pública o, al menos, de la transparencia en los datos manejados y los criterios aplicados.

Por último, el coste previsto para las medidas —impacto del BF en la recaudación tributaria— sí se recoge en tres de las memorias examinadas, aunque con un grado heterogéneo de precisión y detalle:

- RDL 23/2020 (aumento temporal en la deducción en el IS por investigación y desarrollo en el sector de automoción, prevista en el art.35 de la Ley 27/2014), pág.111 MAIN abreviada —tras una descripción de los elementos y parámetros empleados en la estimación—:

... el coste recaudatorio anual de la medida se podría estimar en 20,4 millones de euros, es decir un total de 40,8 millones de euros durante los dos años de vigencia de la medida...

- RDL 29/2021 (prórroga del tipo del 4 % de IVA sobre mascarillas), evalúa el impacto conjunto del BF examinado y otra reducción del tipo del IVA establecida en la misma DA 1ª del RDL, en este caso para “material sanitario para combatir la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios” pág.52 MAIN abreviada⁷:

La estimación del impacto recaudatorio de esta medida cabe cifrarla en un intervalo comprendido entre 350 y 850 millones de euros anuales.

- RDL 11/2022 (reducción tipo del IVA sobre la electricidad), pág.62 MAIN abreviada:

De acuerdo con los cálculos realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el impacto recaudatorio total de las medidas tributarias del Real Decreto-ley se estima en 3.626 millones de euros, computado en términos de devengo del segundo semestre de 2022, lo que incidirá en los ingresos valorados con arreglo al criterio de caja de 2022 y 2023 por el desfase entre los momentos en que se producen los hechos imponible y las liquidaciones de los tributos, el cual se distribuye de la siguiente manera entre las diversas medidas:

a) *En el IVA:*

- Tipo reducido del 5 por ciento aplicable a determinados suministros de energía eléctrica durante el segundo semestre de 2022: coste de 1.175 millones de euros

- Prórroga del tipo reducido del 4 por ciento aplicable a las mascarillas quirúrgicas desechables hasta el 31 de diciembre de 2022: coste de 29 millones de euros.

En la memoria sobre el RDL 20/2022 —BF por los incendios de 2022— solo se menciona que “No se dispone de información para evaluar el posible impacto recaudatorio” (pág.250).

Adicionalmente a las MAIN, en algunos casos se ha obtenido otra documentación preparatoria de los proyectos de normas, como los informes de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa, o en algunos casos de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. Estos informes cubren distintas materias, pero ninguna de ellas relacionada con el diseño de los BF.

El resultado de este análisis es que no se acredita en general la realización de una evaluación *ex ante* que permita conocer, al menos:

- a) el objetivo que se persigue con el BF y los indicadores o métodos para medir su consecución,

⁷ La MAIN del RDL 34/2020, que estableció inicialmente el BF, no recogía una estimación de su impacto presupuestario.

- b) las alternativas estudiadas y los datos y criterios que han respaldado la opción finalmente adoptada, y
- c) el coste previsible, o al menos la acotación de su orden de magnitud posible.

Este problema se señalaba como una deficiencia común en el ámbito europeo por la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa (EUROSAI) en un informe conjunto de 2008⁸:

... Ya en la fase de elaboración de las leyes, los proyectos no contenían descripciones adecuadas de los objetivos perseguidos con las subvenciones fiscales y que la información sobre los costes y beneficios es completamente inapropiada. No existen pues datos fiables que podrían servir de base para la vigilancia, el análisis y la evaluación de las subvenciones fiscales.

... Tanto el legislador presupuestario como la sociedad civil ignoran, en gran parte, los objetivos de las subvenciones fiscales y su consecución, el impacto financiero, económico y medioambiental, así como los resultados de las evaluaciones.

... La posibilidad de sustituir las subvenciones fiscales otorgadas a empresas por ayudas financieras directas no fue evaluada por ningún ministerio de Hacienda de los países participantes.

La puesta en marcha efectiva de los informes de evaluabilidad exigidos en el art. 11 de la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado, debería contribuir a paliar estas debilidades, por incluir menciones mínimas a varios elementos del diseño racional de las políticas públicas⁹.

En todo caso, además de documentar el proceso de diseño de las políticas públicas sería aconsejable darle la mayor transparencia, para posibilitar el conocimiento y el debate público informado de los objetivos, parámetros y coste de los BF.

Adicionalmente, se han identificado prórrogas o introducciones de BF temporales aprobados mediante órdenes ministeriales, y sobre las que se ha examinado el correspondiente informe de la Secretaría General Técnica del MHAC, sin encontrar tampoco información sobre el diseño de esas medidas. En estos casos, no obstante, el mayor riesgo corresponde a la posibilidad de que se esté incumpliendo la reserva de Ley para la modificación del sistema de BF. Estarían afectados los siguientes BF regulados en la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

- Reducciones en el IRPF del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva en el municipio de Lorca (DA 5ª).
- Reducciones en el IRPF del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva en la isla de La Palma (DA 6ª).

⁸ EUROSAI (2008): *Informe conjunto de la auditoria coordinada sobre beneficios fiscales*, Grupo de Trabajo *ad hoc*, pág.153-154, disponible en <https://www.eurosa.org/es/working-groups/historic-working-groups-committees/coordinated-audit-on-tax-subsidies-working-group/>

⁹ No obstante, su implantación estaba sufriendo retrasos, de los que puede servir de indicador la aprobación del Estatuto de la Agencia Estatal de Evaluación de Políticas Públicas, previsto para antes de julio de 2023, por el Real Decreto 65/2026, de 3 de febrero.

Cabría la posibilidad de que estas reducciones, por deberse a situaciones puntuales de emergencia, estuvieran habilitadas por el art. 37.4 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, o por el art. 24.2.a.8 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil. En todo caso, la regulación de la citada Orden HFP/1172/2022 no hace una mención expresa a este extremo, lo cual, si fuera el caso, sería conveniente.

Las siguientes reducciones en la base imponible no eran respuestas a situaciones de emergencia, sino que tenían una permanencia reflejada en que se regulaban de forma similar en las respectivas órdenes ministeriales correspondientes a años anteriores o posteriores a 2023 (órdenes HAC/1155/2020, HFP/1335/2021 y HFP/1359/2023):

- Reducciones del cómputo de horas trabajadas por empresarios, trabajadores discapacitados o en formación (anexo II.2.1)
- Reducciones por incentivos al empleo (anexo II.2.2.a)
- Reducciones para nuevas explotaciones no agrarias (anexo II.2.3.b.4)

El método de estimación objetiva para la determinación de las bases imponibles del IRPF por actividades económicas se regula anualmente mediante órdenes ministeriales, de acuerdo con el art. 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y el art. 32 del Reglamento del IRPF. No obstante, cuando este desarrollo incluye el reconocimiento de BF sin que exista habilitación legal expresa ni fijación de criterios, límites o pautas para ello, se está vaciando de contenido la reserva de Ley establecida en el art.133.3 de la Constitución. En contraste, un ejemplo de habilitación legal se puede encontrar en la [disposición adicional sexta](#) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que prevé expresamente las reducciones para nuevas explotaciones de agricultores jóvenes o asalariados, incluidas en las citadas órdenes ministeriales (anexo I.3)¹⁰.

II.1.2. Evaluaciones del impacto efectivo de los beneficios fiscales

Entre 2018 y 2021 se evaluó el impacto de los BF cuantitativamente más importantes para determinar su eficacia, por parte de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) y del MHAC, en este caso por un grupo de trabajo dirigido por el IEF. Estos análisis se han empleado por el Tribunal de Cuentas como evidencia sobre el grado de eficacia alcanzado por las distintas formas de BF, y no como objeto de fiscalización en sí mismos.

El resumen de los BF evaluados se muestra en el [cuadro 4](#), encontrándose la relación completa en el [anexo 4](#). Como puede apreciarse, al haberse seleccionado los BF de mayor importe, la representatividad cuantitativa de lo evaluado respecto del total alcanza el 83 %.

¹⁰ Párrafo modificado a consecuencia de las alegaciones.

CUADRO 4. BENEFICIOS FISCALES EVALUADOS RECIENTEMENTE POR LA AIREF Y EL MHAC

Tributo	n.º BF evaluados	Importe en PBF 2023 (millones de euros)	% BF evaluados sobre total	Evaluado AIREF			Evaluado MHAC		
				✓	✗	?	✓	✗	?
IVA	3	25.393,48	99	2	-	1	-	-	-
IRPF	15	9.534,57	85	4	1	1	7	-	2
IS	8	2.196,09	39	1	-	2	4	-	1
IIEE	2	354,09	35	1	-	-	-	1	-
TOTAL	28	37.478,23	83	8	1	4	11	1	3

✓ Cumple su objetivo; ✗ No cumple su objetivo; ? Resultado no concluyente

Fuente: elaboración propia

No obstante, debe señalarse que las exenciones al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no se cuantifican en el PBF en detalle, sino todas agrupadamente. Así pues, los BF evaluados por la AIREF en el IVA alcanzan al 99 % de los correspondientes a este tributo de forma solo aparente, debido a que no se puede individualizar el importe de los BF efectivamente analizados —servicios sanitarios y educativos y servicios financieros— del resto de exenciones.

II.1.2.1. EVALUACIONES REALIZADAS POR LA AIREF

La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF) realizó un Estudio sobre Beneficios Fiscales en 2020, en el marco del análisis del gasto público conocido como *Spending Review*. Este análisis tuvo su origen en la Actualización del Programa de Estabilidad 2017-2020, aprobada por el Consejo de Ministros el 28 de abril de 2017 y remitida a la Comisión Europea, junto con el Programa Nacional de Reformas. En dicho documento se recogía el encargo a la AIREF de una revisión en profundidad del gasto público, cuyos términos concretos incluyeron el análisis de los BF que mayor coste suponían para la Hacienda pública¹¹.

En la evaluación se analiza el cumplimiento de los objetivos de política pública pretendidos por trece BF, seis sobre el IRPF, tres sobre el IVA, tres sobre el Impuesto de Sociedades (IS) y uno sobre Impuestos Especiales (IIEE). El primer paso era identificar dichos objetivos, para lo que los evaluadores acudieron a la propia normativa —cuadro 3 del estudio, pág.24—. No obstante, dado que no se establecen indicadores para medir la efectividad de los BF, solo se pudieron medir los resultados teóricos, pero no el cumplimiento de objetivos. De hecho, las conclusiones y propuestas generales —pág.8— inciden en la necesidad de formular explícitamente los objetivos de los BF, además de coordinarlos con el resto de medidas de las políticas públicas de las que forman parte:

PLANIFICACIÓN INTEGRAL DEL GASTO PÚBLICO

La creación o cualquier modificación que se articule de los beneficios fiscales debe enmarcarse en la planificación estratégica de las políticas públicas con las que esté relacionado, de manera que se pueda valorar la eficacia de los diferentes instrumentos en

¹¹ Página 79 del documento. Programas disponibles en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/PoliticaMacro/Programasdeestabilidad.aspx>

El informe de evaluación, junto con otros datos, se encuentra en <https://www.airef.es/es/estudios-observatorio/beneficios-fiscales/>

su conjunto y comparar la eficiencia de distintas alternativas para alcanzar el objetivo propuesto.

COORDINACIÓN ADMINISTRATIVA

Debe mejorarse la coordinación entre diferentes niveles de la Administración y, en particular, sobre aquellos beneficios fiscales y otros instrumentos de política económica estatales y autonómicos que persiguen objetivos similares, con la finalidad de alcanzar la máxima eficacia y eficiencia en la consecución de las necesidades generales del conjunto de la población y las particulares de cada territorio.

EVALUACIÓN EX ANTE Y EX POST

La formulación y reformas de los beneficios fiscales, al igual que el resto de las políticas públicas, deben venir acompañadas de una evaluación ex ante que permita aproximar los potenciales efectos de las medidas antes de su adopción y de evaluaciones ex post que midan el grado de cumplimiento de los objetivos que persiguen y, siempre que sea posible, la eficiencia con la que se alcanzan.

En el Estudio se concluyó que ocho de los BF analizados cumplen sus objetivos, en cuatro el análisis no resultó concluyente y en un BF —la reducción en IRPF por aportaciones a sistemas privados de previsión social— no se cumplía su objetivo.

La propia página web de la AIReF refleja el seguimiento de las recomendaciones del estudio, recogiendo las respuestas del MHAC a cada una de ellas. Se ha podido observar que las tres propuestas genéricas se reflejan como implementadas y, en cuanto a las específicas, cinco han sido rechazadas y otras cinco, implementadas. No obstante, el examen de las explicaciones del Ministerio a la forma en que considera implementadas las tres propuestas genéricas mostraba, en opinión de este Tribunal de Cuentas, que dicha implementación era solo parcial:

- Respecto de la integración de los BF en la planificación de las políticas públicas, se limitaba a afirmar que sí se realiza esta integración, pero los ejemplos concretos que señalaba eran la cuantificación del impacto económico en las memorias de las respectivas modificaciones, o las medidas y reformas del PRTR, que recogían tanto gasto e ingreso público como actuaciones regulatorias. También se mencionaba la clasificación por políticas de gasto —debe entenderse, la realizada en la MBF para los BF cuantificados—.
- Respecto del diseño de los BF —evaluación *ex ante*— y su evaluación *ex post*, se consideraba cumplido lo recomendado por la evaluación de 15 BF por un grupo de trabajo del MHAC, en el ámbito del Componente 28 del PRTR, que se analiza en el epígrafe siguiente de este proyecto de informe.
- Respecto de la coordinación interadministrativa, sí puede considerarse satisfactoria la mención a la reactivación de un grupo de trabajo con las comunidades autónomas, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, para acordar la metodología a seguir en el cumplimiento de las Directivas europeas sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, en lo relativo a los BF de las comunidades autónomas.

Se ha comprobado que, con posterioridad a este estudio, se modificaron cuatro de los BF evaluados, entre ellos la reducción en la base imponible del IRPF por aportaciones a sistemas de previsión social, que de acuerdo con la AIReF no cumplía su objetivo¹².

II.1.2.2. EVALUACIONES REALIZADAS POR EL MINISTERIO DE HACIENDA

El MHAC encomendó la evaluación de quince BF a un grupo de trabajo liderado por el IEF, en el que tomaron parte representantes de la DGT y la AEAT. Dicha evaluación formaba parte de un compromiso incluido en el PRTR — reforma 2 del Componente 28; el grado de su cumplimiento se analiza en el siguiente epígrafe—. El grupo de trabajo se constituyó por Resolución de 16 de abril de 2021 del Director General del IEF, y llevó a cabo la evaluación en sendos informes de 2021 y 2022 que recogían cinco y diez BF, respectivamente¹³.

La selección de los BF a analizar se realizó por la Secretaría de Estado de Hacienda, a propuesta del propio grupo de trabajo, teniendo en cuenta criterios cuantitativos, aunque también se señalaron algunos por circunstancias cualitativas.

El objetivo de ambos informes era “analizar si estos beneficios fiscales cumplen el objetivo para el cual fueron creados y analizar si producen externalidades negativas que recomienden su modificación”. En el [cuadro 4](#) se presenta un resumen por tributo de los BF evaluados y los resultados obtenidos, que se desarrolla en el [anexo 4](#). Se concluyó en uno de los BF —tipo reducido de 0,15 euros por gigajulio en el Impuesto sobre el Carbón para el destinado con fines profesionales distintos de la generación eléctrica— no cumplía su objetivo. Las conclusiones finales no incluyeron recomendaciones

II.1.2.3. SEGUIMIENTO DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

No se han desarrollado otras evaluaciones, ni se han encontrado ejemplos de seguimiento de los BF por parte de los órganos administrativos competentes en las políticas públicas correspondientes. En el caso de los BF, el seguimiento de los resultados se hace más difícil para la Administración sectorial competente que en el caso de las políticas de gasto —subvenciones, servicios públicos, infraestructuras...—, en las que le corresponde en mayor medida la iniciativa y el control. En cambio, la aplicación efectiva de los BF se realiza por los contribuyentes en sus liquidaciones tributarias, y el papel de la Administración es reactivo, de comprobación y corrección, realizado además por órganos especializados en materia tributaria, y no por los competentes en las políticas públicas que justifican estas figuras.

A esta dificultad debe añadirse el riesgo de perder el enfoque integral para las ayudas públicas a actividades privadas que establece el art. 19.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. Esta norma trata de evitar que el conjunto de ayudas a una actividad supere en cuantía el coste de la propia actividad, en conexión con su art. 14.1.d, que establece la obligación de los beneficiarios de comunicar la obtención de otras “subvenciones, ayudas, ingresos o recursos

¹² El MHAC justificó ante la AIReF haber implementado las recomendaciones mediante sendas modificaciones del art. 51 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, reduciendo el límite de las aportaciones individuales a los contribuyentes para evitar la concentración en las rentas más altas y “seguir mejorando la progresividad del impuesto y promover el esfuerzo compartido entre trabajadores y empresas”.

¹³ Informes publicados en <https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/varios/31-03-22-informe-revision-beneficios-fiscales-2021.pdf> y <https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/varios/informe-revision-beneficios-fiscales-2022.pdf>

que financien las actividades subvencionadas”. Sin embargo, el uso del BF establece un canal paralelo al que no se aplica este control de la sobrefinanciación pública de actividades privadas.

Es especialmente reseñable que no se realizó tampoco el seguimiento de los BF que estaba explícitamente previsto en la DA 70.Siete.1 "Seguimiento y control de eficacia de los beneficios fiscales" de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de PGE para el año 2023, al establecer que “anualmente se realizará un informe de seguimiento de la aplicación de los beneficios fiscales y en 2028 se realizará un control de eficacia que permita conocer el logro de los objetivos...”, referido al régimen fiscal especial de las Illes Balears, al que se dedica el precepto citado.

La aplicación efectiva del art. 11.2.b de la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado, implementando un “sistema de información, seguimiento y evaluación” en el informe de evaluabilidad sobre las normas o programas que desarrollen políticas públicas, permitiría avanzar en “la monitorización periódica y sistemática de la ejecución de la política pública”.

En el caso específico de los BF, para superar las dificultades debidas a la separación de los órganos sectoriales competentes y la administración tributaria, manteniendo además los altos niveles de salvaguarda de la confidencialidad de los datos personales garantizados por la AEAT, debería establecerse un canal regular de suministro de información a cada administración sectorial sobre la casuística, importe y contexto de los BF aplicados relativos a las políticas de su competencia.

Para reforzar el enfoque de eficacia y eficiencia de las políticas públicas instrumentadas como BF, el *Libro Blanco de la Reforma Tributaria* recomendaba que se estableciera “una cláusula de condicionalidad para el mantenimiento de nuevos beneficios fiscales, de manera que se supediten siempre a la previa evaluación positiva”. En Francia, los nuevos BF que se creasen a partir de 1/1/2024, deberían tener una duración máxima de tres años, prorrogables siempre que superaran una evaluación positiva¹⁴.

II.1.3. Cumplimiento del compromiso sobre beneficios fiscales en el PRTR

Una de las reformas comprometidas en el PRTR se dedicaba precisamente al “análisis de los beneficios fiscales”, concretamente la reforma 2 del Componente 28 “Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI” (C28.R2). Con posterioridad, este compromiso estuvo afectado por sendas modificaciones del Plan, a finales de 2024 y de 2025. En el [anexo 5](#) se detalla el contenido de la reforma C28.R2 en cada una de esas versiones del PRTR.

Inicialmente se trataba de implementar “las reformas normativas necesarias para aplicar las recomendaciones del grupo de trabajo de modificar o suprimir quince beneficios fiscales”, antes del 31 de marzo de 2023. Posteriormente se amplió dicho plazo hasta 31 de diciembre de 2025 y después hasta 30 de junio de 2026, eliminándose la mención explícita de las recomendaciones de la evaluación y desplazando el énfasis a que las reformas logran un aumento permanente de la recaudación tributaria de al menos un 0,1 % del producto interior bruto (PIB).

¹⁴ Ver en el [anexo 3](#) el epígrafe “Diseño de beneficios fiscales como herramientas de política pública”.

Libro blanco sobre la reforma tributaria, Comité de Personas Expertas, IEF-Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022, pág. 40. Disponible en

https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

Ley de Programación de Finanzas Públicas de Francia para los años 2023-2027, art. 7. Disponible (en francés) en <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000048581885/>

De este modo, aunque las evaluaciones de 15 BF realizadas por el MHAC, analizadas en el epígrafe anterior, no contenían las recomendaciones previstas inicialmente en el PRTR, a la fecha de cierre de los trabajos de fiscalización el compromiso se situaba en la “entrada en vigor de normas por las que se eliminen o modifiquen beneficios fiscales y que supongan, según estimaciones en el momento de su entrada en vigor, un aumento permanente de los ingresos de 0.1 puntos porcentuales del PIB”. Por otro lado, no se había alcanzado aún el plazo de ejecución del compromiso, que vencía el 30 de junio de 2026.

No se han identificado reformas regulatorias en los BF evaluados que pueda entenderse que se hayan dirigido a dar cumplimiento a lo que se preveía en el PRTR.

Los últimos datos de recaudación publicado por la AEAT a la fecha de cierre de los trabajos, correspondientes a noviembre de 2025, extrapolados al año completo supondrían un aumento de 0,74 puntos porcentuales del PIB respecto de 2024. En todo caso, debe tenerse en cuenta que la reforma C28.R2 no era la única del PRTR que se fijaba como objetivo aumentos en la recaudación tributaria medidos como porcentajes del PIB, y aún otras medidas se dirigían también a aumentar los ingresos públicos, sin fijar un indicador cuantitativo de cumplimiento. Al margen de ello, la evolución de la recaudación está afectada además por factores externos a la propia norma tributaria, desde la actuación de la Administración tributaria hasta la dinámica de la economía. Por tanto, para asociar cualquier aumento en la recaudación al éxito de la modificación del sistema de BF, se precisaría de estudios y datos adicionales que el MHAC, a la fecha de cierre de los trabajos de fiscalización, no tenía.

II.2. PRESUPUESTACIÓN Y COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES

II.2.1. Integridad del presupuesto de beneficios fiscales

II.2.1.1. METODOLOGÍA

La metodología de identificación y cuantificación de los BF en los PGE se contiene en la MBF —pág.7: I.2. Definiciones y criterios básicos para la delimitación de los beneficios fiscales—. El ámbito del PBF se refiere exclusivamente a los BF del Estado, lo que descarta los BF que afectan a las haciendas forales, los tributos cedidos a las comunidades autónomas —salvo su efecto en la recaudación que corresponde al Estado por proceder de Ceuta o Melilla, de contribuyentes no residentes en España, o por otros supuestos que no formen parte del rendimiento cedido a las comunidades autónomas—, y se descuenta el efecto en la parte de los tributos estatales correspondiente a la participación de otras administraciones en los tributos del Estado¹⁵.

Para la cuantificación de los BF se aplica el método de la “pérdida de ingresos”, definida como la reducción en el importe de los ingresos fiscales a causa de una disposición concreta que establece “exenciones, reducciones en las rentas, reducciones en las bases imponibles, tipos impositivos reducidos, bonificaciones, deducciones en las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales, y

¹⁵ El Acuerdo 13/2013, de 18 de diciembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, creó un grupo de trabajo para acordar la metodología a seguir para la cuantificación de los BF en los sistemas tributarios de las comunidades autónomas, en el que participan representantes del Ministerio de Hacienda. Este acuerdo no se referencia en la página web del MHAC sobre acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Acuerdos%20del%20Consejo%20de%20Politica%20Fiscal%20y%20Financiera.aspx>.

devoluciones de los diversos tributos” —MBF, pág. 8—. Su valoración e imputación temporal se efectúan de acuerdo con el “criterio de caja” o momento en el que se produce la merma de ingresos.

Todo ello persigue que la estimación del importe de los BF sea correlativa a los ingresos presupuestarios que le sirven de referencia y permite que el propio PBF, o más específicamente la MBF que lo acompaña, compare la previsión anual de ingresos en cada tributo con el coste de sus BF, como muestra el [cuadro 11](#).

La MBF que acompañaba al PBF para 2023 definía, en su página 7, el proceso de identificación de los BF, en dos pasos:

- 1) *La selección, con criterios objetivos, del conjunto de conceptos y parámetros de los tributos que originan beneficios fiscales [...que] merman la capacidad recaudatoria del Estado.*
- 2) *Los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro tributario debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal.*
 - a. *Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, 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 compensación alguna 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.*

A continuación, se recogía la exclusión expresa de ciertas figuras, por convención: “pagos a cuenta [...] aplazamientos o fraccionamientos [...] compensaciones de bases imponibles de signo negativo [...] importes negativos u ocasionan un incremento recaudatorio”. Este Tribunal de Cuentas entiende que la exclusión explícita de estas figuras no sería necesaria, puesto que no serían BF de acuerdo con los criterios señalados, aunque aporte certidumbre adicional.

Esta metodología es consistente con las prácticas mantenidas en los países de nuestro entorno¹⁶.

El criterio de partida de la metodología citada más arriba era el (a), referido a la desviación “de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo”. Este concepto del BF como una excepción a la “estructura básica del tributo” es común en la literatura especializada, como se describe en el [anexo 3](#). La DGT ha manifestado que, para la implementación de la recomendación 7.1 del Informe de Fiscalización n.º 1.249, relativa a la configuración de una definición legal de BF, era necesario establecer esa estructura básica de los tributos¹⁷.

El objetivo inicial de los trabajos de la DGT en este ámbito se situó en analizar la viabilidad de establecer una definición de estructura básica que fuese común para todos los tributos, partiendo

¹⁶ Sobre metodología, ver el [anexo 3](#).

¹⁷ Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre las actuaciones de la AEAT relativas a los beneficios fiscales, ejercicio 2015, aprobado el 21 de diciembre de 2017.

de una serie de elementos —hecho imponible, supuestos de no sujeción, sujeto pasivo, determinación de la base imponible, ...—. La primera conclusión que se alcanzó fue que no era posible establecer una única definición de estructura básica común para todos los tributos, debido a que no existía un número suficiente de elementos que fuesen comunes a la totalidad de los tributos estatales. Incluso se valoró la posibilidad de delimitar estructuras básicas diferenciadas por categorías de impuestos —directos, indirectos y otros—, pero tampoco se consideró viable dada la heterogeneidad existente dentro de cada categoría. Finalmente, aquellos trabajos concluyeron que la aproximación al problema de la identificación de los BF basada en el concepto de “desviación de una estructura básica del tributo” no era practicable. Aunque esa “estructura básica” intuitivamente podría definirse como la configuración estable que responde al hecho imponible, en la práctica su concreción resulta problemática, puesto que la determinación de qué elementos forman parte de la estructura básica y cuáles constituyen desviaciones sobre ella requiere una valoración difícilmente objetivable. Además, la estabilidad de la que parte este enfoque entra en contradicción con la realidad de las frecuentes modificaciones tributarias.

Así pues, no se ha encontrado alternativa a la aplicación de los criterios antes mencionados, caso por caso, sobre las diversas figuras de reducción de la cuantía en que se liquida cada tributo.

II.2.1.2. BENEFICIOS FISCALES IDENTIFICADOS

La identificación de los “conceptos y parámetros de los tributos que originan beneficios fiscales [que] merman la capacidad recaudatoria del Estado”, aplicando la metodología descrita, era competencia de la DGT. Este órgano constituyó en 1995 un grupo de trabajo para la discusión de las distintas materias relacionadas con los BF, recopilación de información y realización de los trabajos de cuantificación de BF. Este grupo de trabajo reunía, además de la propia DGT, que lo dirigía, a representantes de distintos órganos y organismos del MHAC, que en los ejercicios 2023, 2024 y 2025 eran los siguientes¹⁸:

- Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas de la AEAT.
- Instituto de Estudios Fiscales.
- Dirección General de Presupuestos.
- Gabinete de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Se mantenía un inventario permanente de estas mermas en la capacidad recaudatoria del sistema tributario estatal, a las que se denominaba genéricamente incentivos fiscales. Este listado se actualizaba con ocasión del seguimiento de las modificaciones normativas con incidencia tributaria conocidas por el grupo de trabajo y, en particular, de aquellas iniciativas gubernamentales en las que intervenía la DGT por razón de competencia material, por participación en la elaboración técnica de la propuesta o a solicitud del órgano proponente.

Sobre la base de este inventario, se revisaba la aplicación concreta de los criterios generales que definían los BF sobre estas minoraciones tributarias, lo que en la práctica se materializaba en la concreción de una relación de figuras que se consideraban BF en sentido propio y que, por tanto, debían integrarse en el PBF.

¹⁸ Sobre la competencia de la DGT, ver en el [anexo 2](#) el apartado “Normativa organizativa y competencial”.

El número total de minoraciones tributarias consideradas para el PBF 2023 era de 838, de las que 486 tenían la calificación de BF, mostrados en el [cuadro 5](#) con detalle de su tipología.

CUADRO 5. BENEFICIOS FISCALES Y OTRAS MINORACIONES TRIBUTARIAS 2023, POR TRIBUTO Y TIPO

Tributo	Exenciones (a)	Reducciones (b)	Tipos reducidos (c)	Bonificaciones (d)	Regímenes especiales (e)	Total BF (f = a+...+e)	Otras minoraciones (g)	Total (f + g)
IRPF	72	36	-	33	-	141	36	177
IS	3	39	12	26	-	80	46	126
IVA	26	-	49	-	-	75	87	162
Imp.Transmisiones Patrimoniales	46	2	-	5	-	53	40	93
IIEE	25	-	9	-	-	34	64	98
Tasas	21	-	3	4	-	28	19	47
Imp.Renta No Residentes	20	-	-	-	5	25	9	34
Imp.Sucesiones Donaciones	2	13	-	4	-	19	7	26
Imp.Patrimonio	12	-	-	1	2	15	4	19
Imp.Juego	-	-	6	-	-	6	-	6
Imp.Primas Seguro	5	-	-	-	-	5	8	13
Imp.Gases Fluorados de Efecto Invernadero	2	-	-	-	-	2	6	8
Imp.Transacciones Financieras	1	-	-	-	-	1	12	13
Imp.Depósito Residuos	1	-	-	-	-	1	7	8
Imp.Residuos Nucleares	1	-	-	-	-	1	-	1
Imp.Depósitos Entidades de Crédito	-	-	-	-	-	-	4	4
Gravamen Especial Bienes Inmuebles de no Residentes	-	-	-	-	-	-	3	3
TOTAL	237	90	79	73	7	486	352	838

Fuente: Elaboración propia.

La relación de minoraciones tributarias identificadas en dicho inventario se mantenía estable de un ejercicio a otro, y también las que se calificaban como BF. Esta relación incorporaba cada año las novedades en la regulación tributaria, sin perjuicio de actualizar o corregir la aplicación de los criterios que definían al BF cuando se apreciaba la necesidad. En el [cuadro 6](#) se muestra, a efectos ilustrativos, las variaciones posteriores al PBF 2023 fiscalizado, determinando los vigentes en 2024.

CUADRO 6. BENEFICIOS Y MINORACIONES FISCALES 2023 Y SUS VARIACIONES POSTERIORES

	BF	Otras minoraciones	TOTAL
PBF 2023	486	352	838
Vigentes en el año 2023	9	-	9
Vigentes en el año 2024	12	1	13
Total aprobados	21	1	22
Fin vigencia	(23)	(5)	(28)
Imposible realización	(2)	-	(2)
Cambio de tratamiento fiscal	(1)	(4)	(5)
Total eliminados	(26)	(9)	(35)
Pasa a considerarse BF	1	(1)	-
Deja de considerarse BF	(5)	5	-
Cambios de criterio	(4)	4	-
Total 2024	477	348	825
Modificados por cambios normativos	3	1	4

Fuente: Elaboración propia.

Las variaciones vigentes en 2023 que no aparecían en el PBF 2023 se aprobaron con posterioridad a la fecha en la que se elaboró este, afectando cuatro al IRPF, tres al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y dos al IS. En todo caso, por ser tributos de liquidación anual no afectarían a la recaudación de 2023, sino a la de 2024¹⁹.

Se han examinado estas variaciones en el inventario de minoraciones tributarias, que sirve de base al PBF. No se han identificado defectos ni debilidades significativas, y puede señalarse como resultado relevante que las modificaciones en el sistema de BF se realizan mediante norma con rango de Ley.

La aplicación de la metodología descrita más arriba es consistente y gracias a la revisión continua se puede armonizar y actualizar de ejercicio en ejercicio. Los trabajos de fiscalización han revelado que se motivan y documentan los criterios aplicados al analizar las modificaciones tributarias, o al revisar las calificaciones procedentes de ejercicios anteriores. Solo en algunos casos, enumerados a continuación, se ha encontrado alguna caracterización que podría generar dudas —partiendo de la base ya enunciada de que no hay reglas de aplicación universal e indubitada—:

¹⁹ La Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, introdujo un BF en el IRPF (DF 3.6).

La Ley PGE aprobó un régimen fiscal especial para la "XXXVII Copa América Barcelona" (DA 36: un BF en el IRPF y uno en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes) y un régimen fiscal especial de las Illes Balears (DA 70: dos BF para el IRPF, dos para el IS y otros dos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

- Las exenciones en las tasas de tráfico a las misiones diplomáticas, establecidas en el art. 5.1.a) Ley 16/1979, de 2 de octubre, sobre tasas de la Jefatura Central de Tráfico, se consideran BF, pero no cumplen los requisitos, puesto que no son disponibles para el Reino de España debido a la inmunidad diplomática establecida en la Convención de Viena de Relaciones Diplomáticas²⁰.
- La exención de tasas de la Jefatura Central de Tráfico a quienes soliciten duplicados de las autorizaciones administrativas para conducir o para circular por cambio de domicilio, se consideran BF, pero no parece que se deban al fomento de una actividad o a la protección de un conjunto de contribuyentes, sino a definir o modular el hecho imponible, por lo que no cumpliría los requisitos.
- Las exenciones en los IIEE sobre alcohol y tabaco por pequeñas cantidades transportadas en equipajes personales en frontera por los propios consumidores no responderían a objetivos de interés general que justifiquen una menor carga tributaria. Se trataría de simplificar la gestión del impuesto, en casos en los que su importe sería insignificante, de modo que tampoco debería calificarse como BF. De hecho, en los trabajos preparatorios del PBF para 2024 el grupo de trabajo concluyó que no debían calificarse como BF, además de la razón apuntada porque tratan de evitar la doble imposición, dado que son productos que tienen gravámenes semejantes en la mayoría de países.

En cualquier caso, la cuantía de estas figuras es inmaterial, entre los BF de los respectivos tributos, y sobre todo en su cuantía total en el presupuesto.

Dentro del propio grupo de trabajo hay opiniones que discrepan sobre el carácter de BF de algunas figuras, interpretando que en lugar de perseguir determinados intereses generales tratarían de definir ciertos aspectos del hecho imponible, la base imponible, u otros aspectos del tributo del que se trata. Entre ellas destacarían, por su importancia cuantitativa, la reducción por tributación conjunta en el IRPF o los tipos reducidos en el IVA.

Todo ello ilustra la dificultad de la caracterización, permitiendo concluir que la identificación de BF en el PBF no presenta defectos significativos.

II.2.1.3. DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS FISCALES POR POLÍTICAS DE GASTO

La metodología seguida para la asignación de una concreta política de gasto a cada BF se recoge en el apdo. VII.2 de la MBF (págs. 285 y siguientes). Esta asignación, como recoge la propia introducción de este capítulo de la MBF, es imprescindible para conocer a qué finalidades se atribuye el coste para la Hacienda pública de estas medidas que “representa, junto a las distintas formas de gasto directo, un instrumento de política económica que induce cambios en el comportamiento de los agentes económicos”.

Para realizar la asignación se emplea la misma codificación que en los programas del presupuesto de gastos, lo que conceptualmente resultaría adecuado para permitir cuantificar el coste de los BF junto con el de las políticas de gasto directo.

²⁰ Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1968/01/24/pdfs/A01031-01036.pdf>. Ver en particular el art. 34 exención al agente diplomático.

Esta clasificación determina una distribución del coste previsto en el PBF de 2023 que se muestra en el [cuadro 7](#).

CUADRO 7. CLASIFICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL PBF 2023, SEGÚN POLÍTICAS DE GASTO

Importes en millones de euros

Política de gasto	Importe	Estructura (%)
1. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias	105,66	0,23
2. Política exterior y de cooperación para el desarrollo	17,72	0,04
3. Pensiones	2.430,23	5,37
4. Otras prestaciones económicas	539,87	1,19
5. Servicios sociales y promoción social	6.032,82	13,33
6. Fomento del empleo	973,20	2,15
7. Desempleo	31,61	0,07
8. Acceso a la vivienda y fomento de la edificación	2.678,12	5,92
9. Sanidad	4.270,71	9,43
10. Educación	1.876,31	4,14
11. Cultura	1.067,61	2,36
12. Agricultura, pesca y alimentación	5.890,37	13,01
13. Industria y energía	354,81	0,78
14. Comercio, turismo y PYMES	6.346,58	14,02
15. Subvenciones al transporte	2.179,59	4,81
16. Infraestructuras	635,41	1,40
17. Investigación, desarrollo, innovación y digitalización	761,22	1,68
18. Otras actuaciones de carácter económico	1.152,83	2,55
19. Servicios de carácter general	2,69	0,01
20. Transferencias a otras administraciones públicas	0,41	0,00
21. Deuda Pública	655,15	1,45
22. Sin clasificar	7.265,83	16,05
TOTAL	45.268,75	100,00

Fuente: MBF 2023, cuadro 18, pág.298.

Respecto de la asignación concreta de cada BF, se establecían los siguientes criterios:

1. Si la norma tributaria que regula el BF indicaba, de manera expresa, una finalidad concreta se trataba de localizar su reflejo en algún programa de gasto presupuestario, y en tal caso se le asignaba su codificación.
2. En caso negativo, se elegía aquel programa de gasto más próximo o en el que se recogiera alguna dotación presupuestaria de gastos por conceptos análogos.

3. Cuando un incentivo fiscal abarcaba una pluralidad de fines y la norma no permitiera determinar cuál tenía un carácter prioritario, se escogía el programa de gasto en el que el impacto del BF se entendía más relevante.
4. En el caso de los BF sobre impuestos indirectos, se optaba por “adoptar un enfoque de la oferta de los productos en lugar del sujeto que los adquiere o consume, ya que se entiende que favorecen unos menores precios y un incremento de la demanda, lo que potencia la producción y los resultados de las empresas”. El programa presupuestario a cuya codificación se asignaba el BF era, entonces, aquél que correspondía a la política sectorial correspondiente o, si eran varios los sectores productivos afectados, al de mayor peso cuantitativo.
5. Como elemento de cierre, se asignaban a una línea denominada “sin clasificar” aquellos BF para los que los criterios anteriores no habían servido para delimitar una política de gasto, o bien los que correspondían a varios conceptos que no podían desglosarse ni se conocía el peso de sus componentes.

Como ejemplo de aplicación puede tomarse la propia asignación realizada en las págs. 287 a 289 de la MBF para las cuatro nuevas figuras que se incorporaban en este cuadro y no estaban presentes en años anteriores. En dos de ellos se empleó el primer criterio, de asignación directa según el propósito de la medida, y en los otros dos el segundo criterio, seleccionando la política de gasto por analogía²¹.

La primera dificultad para aplicar esta metodología era precisar el objetivo de cada BF, en relación directa con lo señalado anteriormente en cuanto al diseño de los BF como modalidades de política pública. Ante la falta de concreción expresa, debían interpolarse datos que en ocasiones eran insuficientes o incluso podían llevar a conclusiones erróneas. También era problemática la asignación efectiva a políticas concretas en los casos en que podrían identificarse varios objetivos.

Una manifestación inmediata de estos problemas se aprecia en que la línea de mayor peso en la anterior clasificación era precisamente la categoría de cierre “sin clasificar”, con más del 16 % del total, que supone la imposibilidad de determinar las políticas concretas a las que se destinaban 7.266 millones de euros.

La conclusión es que la metodología descrita no podía superar la carencia de objetivos explícitos perseguidos por cada uno de los BF, que deberían venir fijados por Ley. En todo caso, su implementación efectiva se ha encontrado correcta.

En la práctica, existían dudas en la caracterización de ciertos BF que se han confirmado al examinar aquéllos destinados a políticas de sostenibilidad medioambiental e igualdad de género, como se pone de manifiesto en el siguiente epígrafe.

²¹ No obstante, uno de los casos en los que se declara aplicar el criterio segundo, se trata de un BF sobre un impuesto indirecto —tipo reducido en el IVA sobre la energía eléctrica, el gas natural y combustibles de biomasa—, pero de hecho, atendiendo a la propia lógica aplicada (págs. 288-289), el utilizado es el cuarto, asignando el coste a la política sectorial de oferta —Industria y energía—, a pesar de que la finalidad explícitamente declarada por el preámbulo del RDL 11/2022 —citado en la propia MBF— se centra en “reducir los precios de la energía, moderar la inflación y apoyar a los colectivos más vulnerables”, que parece más próxima a una política de rentas.

II.2.1.4. BENEFICIOS FISCALES DESTINADOS A LA SOSTENIBILIDAD MEDIOAMBIENTAL Y LA IGUALDAD DE GÉNERO

El Tribunal de Cuentas tiene establecidos como objetivos transversales que deben tenerse en cuenta en toda fiscalización, entre otros, la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género. Ninguna de las políticas de gastos a las que se asignan BF en el Presupuesto de 2023, relacionadas en el [cuadro 7](#), se identifica plenamente con la sostenibilidad medioambiental o la igualdad de género.

Se ha identificado entre los BF incluidos en el PBF 2023, aquellos que podrían considerarse destinados a distintos aspectos de las políticas de sostenibilidad medioambiental, mostrándose en el [cuadro 8](#), indicando, en su caso, el programa de gasto al que se atribuía cada uno, determinando la política de gasto a la que quedaron asociados en la MBF 2023. Nótese que aquéllos BF que no se cuantifican no son asociados tampoco a ninguna política de gasto, puesto que la única finalidad de esta asociación es elaborar el cuadro de distribución del total del coste presupuestado entre las distintas políticas. La excepción de la libertad de amortización en el IS para inversiones con energía renovable —DA 17ª Ley 27/2014— se debe a que no se cuantificó en el PBF 2023 por falta de información, pero posteriormente se pudo cuantificar, siendo asociado a un programa y a una política de gasto concretas (456M - Actuaciones para prevención de la contaminación y el cambio climático).

CUADRO 8. BENEFICIOS FISCALES POR RAZONES MEDIOAMBIENTALES

Importes en millones de euros

Tributo	BF	Norma	Importe PBF 2023	Programa asociado	Política de gasto (MBF 2023)
IRPF	Deducción por obras de mejora en viviendas para reducir demanda de calefacción y refrigeración	DA 50ª.1 Ley 35/2006	19,9	26BA - Programa de rehabilitación para la recuperación económica y social en entornos residenciales	26 - Acceso a la vivienda y fomento de la edificación
IRPF	Deducción por obras en viviendas para mejorar el consumo de energía primaria no renovable	DA 50ª.2 Ley 35/2006			
IRPF	Deducción por obras de rehabilitación energética en edificios de viviendas	DA 50ª.3 Ley 35/2006			
IRPF	Coefficientes correctores en agricultura ecológica	Anexo I.2.3.h) Orden HFP/1335/2022	0,6	412C - Competitividad y calidad de la producción y los mercados agrarios 413A - Competitividad industria agroalimentaria y calidad alimentaria	41 - Agricultura, Pesca y Alimentación
IRPF	Coefficientes correctores en actividades forestales	Anexo I.2.3.h) Orden HFP/1335/2021	0,1	456C - Protección y mejora del medio natural	45 - Infraestructuras y ecosistemas resilientes

Tributo	BF	Norma	Importe PBF 2023	Programa asociado	Política de gasto (MBF 2023)
IRPF	Exención ayudas concedidas en relación con la rehabilitación energética y las instalaciones de autoconsumo con fuentes de energía renovables	DA 5ª.4 Ley 35/2006	NC	N/A	N/A
IRPF	Reducción de la valoración rentas trabajo en especie por cesión de vehículos eficientes energéticamente	Art. 43.1.1º.b) Ley 35/2006	NC	N/A	N/A
IRPF	Exención determinadas subvenciones forestales con período de producción medio igual o superior a 20 años	DA 4ª Ley 35/2006	NC	N/A	N/A
IS	Régimen especial de montes vecinales en mano común	Art. 112 Ley 27/2014	6,0	414B - Desarrollo del medio rural	41 - Agricultura, Pesca y Alimentación
IS	Deducción de gastos e inversiones de las sociedades forestales	DA 13ª Ley 43/2003	0,0	456C - Protección y mejora del medio natural	45 - Infraestructuras y ecosistemas resilientes
IS	Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables	DA 17ª Ley 27/2014	NC	456M - Actuaciones para prevención de la contaminación y el cambio climático	45 - Infraestructuras y ecosistemas resilientes
IS	Exención subvenciones a determinadas fincas forestales	Art. 19.6 Ley 27/2014	NC	N/A	N/A
ISD	Reducciones en superficies forestales o de interés natural	DA 4 Ley 19/1995	NC	N/A	N/A
ITPAJD	Exenciones montes vecinales en mano común	ART.13 Ley 55/1980 y art. 45.I.C.3ª TRLITPyAJD	NC	N/A	N/A

NC: No cuantificado; **N/A:** No aplicable

Fuente: *Elaboración propia.*

Los programas más cercanos a un objetivo de sostenibilidad medioambiental son el 456C (Protección y mejora del medio natural) y el 456M (Actuaciones para prevención de la contaminación y el cambio climático), dentro de la política de gasto 45 (Infraestructuras y ecosistemas resilientes).

En cuanto a los BF orientados a la materia de igualdad de género, se han identificado los tres que se muestran en el [cuadro 9](#), en el que se relacionan también otros nueve que, relacionados con políticas de familia y dependencia, pueden tener un impacto diferencial a favor de las mujeres.

CUADRO 9. BENEFICIOS FISCALES POR RAZONES DE IGUALDAD DE GÉNERO

Importes en millones de euros

Tributo	BF	Norma	Importe PBF 2023	Programa (DGT)	Política de gasto (MBF 2023)
IRPF	Exención ayudas a víctimas de violencia de género	Art. 1 Ley 2/2022	0,7	232C - Actuaciones para la prevención integral de la violencia de género	23 - Servicios y promoción sociales
ITPAJD	Las transmisiones de mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer	Art. 4 Ley Orgánica 2/2022	NC	-	-
IVA	Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales	Art. 78 Ley 31/2022	CO	313B - Salud pública, sanidad exterior y calidad	31 - Sanidad
Total igualdad de género: 3 BF			0,7		
IRPF	Deducción familia numerosa	Art. 81 bis.1 c) Ley 35/2006	904,3	231G - Atención a la infancia y a las familias	23 - Servicios y promoción sociales
IRPF	Deducción cónyuge con discapacidad a cargo	Art. 81 bis.1 d) Ley 35/2006	582,4	231G - Atención a la infancia y a las familias	23 - Servicios y promoción sociales
IRPF	Deducción descendiente con discapacidad a cargo	Art. 81 bis.1 a) Ley 35/2006	399,7	231G - Atención a la infancia y a las familias	23 - Servicios y promoción sociales
IRPF	Prestaciones económicas públicas de personas en situación de dependencia	Art. 7.x) Ley 35/2006	99	231I - Autonomía personal y atención a la dependencia	23 - Servicios y promoción sociales
IRPF	Deducción ascendiente con discapacidad a cargo	Art. 81 bis.1 b) Ley 35/2006	62,3	231G - Atención a la infancia y a las familias	23 - Servicios y promoción sociales
IRPF	Ganancias patrimoniales por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia	Art. 33.4.b) Ley 35/2006	7,8	231 - Acción social	23 - Servicios y promoción sociales
IRPF	Deducción familia monoparental con dos hijos	Art. 81 bis.1 c) Ley 35/2006	7,6	231G - Atención a la infancia y a las familias	23 - Servicios y promoción sociales
IRPF	Cantidades percibidas por la disposición de la vivienda habitual por personas mayores o en situación de dependencia	DA 15ª Ley 35/2006	NC	-	-
IVA	Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche	Art. 91, Dos.2.3º Ley 37/1992	CO	231 - Acción social	23 - Servicios y promoción sociales
Total familia y dependencia: 9 BF			2.063,1		

NC: No cuantificado; **CO:** Cuantificado en conjunto con otros BF; **N/A:** No aplicable

Fuente: Elaboración propia.

II.2.2. Estimación presupuestaria del coste de los beneficios fiscales

II.2.2.1. BENEFICIOS FISCALES NO CUANTIFICADOS

Para la estimación del coste de los BF y elaborar el PBF 2023, de modo semejante a ejercicios anteriores, quedaban sin cuantificarse algunas figuras que afectaban a diferentes tributos, como se muestra en el [cuadro 10](#).

CUADRO 10. BENEFICIOS FISCALES NO CUANTIFICADOS EN EL PRESUPUESTO DE 2023

Importes en millones de euros

TRIBUTOS	TOTAL BF	n.º BF no cuantificados	% NC s/ TOTAL	Recaudación 2023
IRPF	141	47	33,3	57.365,2
IS	80	12	15,0	34.063,0
IVA	75	5	6,7	39.447,3
Imp.Transmisiones Patrimoniales	53	52	98,1	14,0
IIEE	34	14	41,2	8.314,2
Tasas	28	21	75,0	807,8
Imp.Renta No Residentes	25	21	84,0	3.173,8
Imp.Sucesiones Donaciones	19	19	100,0	188,5
Imp.Patrimonio	15	8	53,3	77,0
Imp.Juego	6	6	100,0	41,0
Imp.Primas Seguro	5	-	0,0	2.353,4
Imp.Gases Fluorados de Efecto Invernadero	2	2	100,0	107,5
Imp.Transacciones Financieras	1	1	100,0	197,5
Imp.Residuos Nucleares	1	1	100,0	6,3
Imp.Depósito Residuos	1	1	100,0	0,4
TOTAL	486	210	43,2	146.156,7

Fuente: Elaboración propia con datos de la DGT y la Liquidación del Presupuesto de Ingresos 2023.

Un 43 % del total de BF no están cuantificados. En los tributos cuyos BF son más relevantes, IRPF, IS e IVA, los no cuantificados representan un 33 %, 15 % y 7 % respectivamente. Los tributos con mayor porcentaje de BF no cuantificados son aquellos con menor relevancia en este ámbito, excepción hecha de las tasas y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el hecho de que su recaudación esté cedida a las comunidades autónomas hace que sus BF no tengan relevancia para el presupuesto estatal. En todo caso, el análisis basado en el número de BF puede resultar equívoco respecto de su relevancia, basada en su importe.

La AEAT ha proporcionado información sobre la mayoría de los BF no cuantificados —159, un 76 % del total— y las razones y justificaciones de su falta de cuantificación. La casuística que motiva la no cuantificación de determinados BF se puede reducir a dos tipos de razones: la falta de información suficiente y la escasa importancia cuantitativa de ciertas figuras, que no justificaría la tarea de su estimación.

La primera fuente de información para la cuantificación de los BF suele ser la que genera la propia gestión tributaria en la AEAT. Por ello, las nuevas figuras de BF a menudo no pueden cuantificarse, hasta que se aplican en algunos ejercicios. Los modelos de declaración de ciertos tributos no están diseñados para poder conocer los datos desagregados que se necesitarían para la cuantificación, por lo que debe acudir a datos externos.

Respecto de los BF cuya falta de cuantificación se motiva en su pequeño importe, se ha solicitado el soporte de esta afirmación, pues no se puede conocer la relevancia cuantitativa hasta que no se realiza la estimación.

Los órganos competentes de la AEAT han proporcionado información sobre la importancia de la recaudación correspondiente a Ceuta y Melilla, y en su caso a las personas no residentes, en los siguientes tributos cedidos a las comunidades autónomas:

- Impuesto de sucesiones y donaciones: importe estimado de 1,1 millón de euros para 2023 y de 0,3 millones de euros para 2024.
- Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: no se explicita una cifra para 2023, pero sí se indica que el importe en 2024 fue de 0,3 millones de euros.
- Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos: ninguna instalación en Ceuta y Melilla se acogió a la exención, que estaría vigente únicamente los años 2023 a 2025, por lo que el importe sería nulo.

En estos casos, la escasa repercusión en la recaudación estatal no justificaría los trabajos de cuantificación para cada PBF anualmente. Las estimaciones adicionales realizadas sobre 25 BF considerados de escasa importancia cuantitativa en distintos tributos han confirmado que las figuras de BF afectadas no justificarían su cuantificación para la elaboración del PBF en cada ejercicio.

Se ha comprobado también que, en aquellos casos en que se realizó alguna estimación en la MAIN al elaborarse el proyecto de algún nuevo BF, dicha estimación se tomó en cuenta para la realización del PBF 2023.

II.2.2.2. CUANTIFICACIÓN

En el [cuadro 11](#) se presentan las cifras del PBF 2023, agrupadas para los tributos más importantes, incluida la comparación con el “ingreso teórico”, o lo que se ingresaría por cada uno en el caso de no existir los BF, y que se obtiene sumando la previsión presupuestaria de ingresos y la estimación del coste de los BF.

CUADRO 11. PRESUPUESTOS DE INGRESOS TRIBUTARIOS Y BENEFICIOS FISCALES 2023

Importes en millones de euros

Concepto	Presupuesto de ingresos (a)	Beneficios fiscales (b)	Beneficios fiscales / ingresos teóricos (%) (c) = (b) / (a+b)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	51.629,21	11.178,88	17,8
Impuesto sobre Sociedades	28.518,58	5.697,12	16,7
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	2.681,40	667,46	19,9
Fiscalidad medioambiental	1.453,00	-	-
Resto capítulo I, salvo cuotas de derechos pasivos y de formación profesional	196,35	37,88	16,2
IMPUESTOS DIRECTOS	84.478,54	17.581,34	17,2
Impuesto sobre el Valor Añadido	42.491,47	25.678,56	37,7
Impuestos Especiales	8.942,66	1.014,27	10,2
- Hidrocarburos	5.014,17	964,33	16,1
- Labores del Tabaco	2.971,26	-	-
- Alcohol y Bebidas Derivadas	470,37	47,56	9,2
- Electricidad	294,37	-	-
- Cerveza	150,31	-	-
- Carbón	29,26	2,38	7,5
- Productos Intermedios	12,93	-	-
Tráfico Exterior	2.756,49	-	-
Impuesto sobre las Primas de Seguros	2.429,43	898,20	27,0
Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero	60,00	-	-
Otros ingresos	1.129,18	-	-
IMPUESTOS INDIRECTOS	57.809,24	27.591,03	32,3
Tasas	773,59	96,38	11,1
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	143.061,37	45.268,75	24,0

Fuente: MBF 2023, cuadro 22, pág.317, modificado en las líneas de "tasas" y del total²².

Aparte de los BF no cuantificados, existen 117 que se agrupan con otros para su cuantificación conjunta, porque la información disponible no permite estimarlos individualizadamente. Se ha analizado esta clasificación de cuantificación conjunta, resultando razonable para todos los casos.

²² En el apartado de tasas y otros ingresos tributarios, junto con las tasas (art. 30 del presupuesto) la MBF 2023 incluía los "Recargos, multas e intereses de demora tributarios" (concepto 391 del presupuesto), que no estaban afectados por BF, por lo que la comparación no era homogénea, mostrando unos ingresos totales previstos de 2.053,51 MEUR, resultando un porcentaje de BF sobre ingresos teóricos del 4,5 %. Por esta razón se ha modificado este dato en el [cuadro 11](#), teniendo en cuenta únicamente los ingresos por tasas (773,59 MEUR), en cuyo caso los BF representarían un 11,1 % sobre los ingresos teóricos. Esta modificación apenas tiene impacto sobre las cifras totales.

Se ha analizado, por una parte, la metodología seguida para la estimación del importe de los BF, descrita en la MBF y, adicionalmente, la aplicación efectiva de dicha metodología en una muestra de BF.

La cuantificación se realizaba cada año en el seno del grupo de trabajo liderado por la DGT, en el que se distribuían las tareas en función de la información que debía manejarse y la forma en que se realizaba la estimación en distintas modalidades de BF, de acuerdo con el siguiente esquema:

- La AEAT se encargaba de cuantificar los BF aplicados en las declaraciones tributarias de los contribuyentes en el último ejercicio disponible a las fechas de la realización de la estimación —de primavera a otoño del año anterior al ejercicio presupuestado, de forma que durante 2022 se estimaban los BF para 2023, utilizando los datos del ejercicio 2020, último con datos completos disponibles—. En el caso de declaraciones tributarias con información detallada de los BF aplicados —en particular IRPF e IS—, se realizaba una microsimulación, agregando los importes efectivamente aplicados en las declaraciones, para proyectar los datos al ejercicio a presupuestar, de acuerdo con las hipótesis de evolución incluidas en el cuadro macroeconómico preparado en el proceso de elaboración presupuestaria. En otros casos, la información no estaba disponible en las declaraciones o era necesario emplear otros datos, tributarios, o de fuentes externas. En particular, sobre IIEE la propia AEAT disponía de numerosa información sobre el detalle de operaciones. Para los tipos reducidos del IVA a determinados productos, se utilizaba tanto la información procedente de las declaraciones tributarias como proyecciones de contabilidad nacional sobre producción y consumo de los sectores correspondientes.
- El IEF se ocupaba de la estimación de la pérdida recaudatoria debida a las exenciones en el IVA, dado que en estos casos no había declaraciones que proporcionaran información. Se hacía una extrapolación de magnitudes macroeconómicas procedentes de los datos de contabilidad nacional y otras fuentes estadísticas, homogeneizadas con la información fiscal disponible para estimar la base exenta, a la que se aplicaba el tipo general del tributo —21 %— para obtener la hipotética pérdida de recaudación.
- La DGT realizaba la estimación, recabando la información necesaria, en ciertos casos en los que los datos procedían de otras fuentes estadísticas o registros administrativos.

En los casos en que la estimación se basaba en el devengo de los tributos, debían ajustarse las cifras de acuerdo con el criterio de caja. En algunos tributos debía además detraerse la proporción de los BF que reducían la participación en la recaudación de otras administraciones públicas, sin incidencia sobre el presupuesto estatal.

Estos métodos y criterios, descritos en la MBF correspondiente a 2023, eran consistentes con los empleados en ejercicios anteriores.

Para la evaluación de la aplicación efectiva de esa metodología, se han examinado ejemplos concretos en cada una de las entidades responsables, mostrados en el [cuadro 12](#). La selección se realizó para abarcar los distintos procedimientos de cuantificación, prestando atención a su relevancia cuantitativa.

En el caso de las estimaciones realizadas por la DGT, se revisó la del tipo reducido del 5 % en el IVA, que no había sido evaluado en ejercicios anteriores y que, además, contenía exenciones temporales, para verificar su razonabilidad en la estimación.

CUADRO 12. ESTIMACIONES DE BENEFICIOS FISCALES REVISADAS**Importes en millones de euros**

Órgano que realiza la estimación	Tributo	BF estimado	Importe estimado
IEF	IVA	Exenciones	10.286
AEAT	IRPF	Tributación conjunta	1.006
AEAT	IIEE	Devolución hidrocarburos	90
DGT	IRPF	Exención pensión invalidez	1.172
DGT	IVA	Tipo reducido del 5 %	285
DGT	IPS	Seguros de asistencia sanitaria	745

Fuente: Elaboración propia, con datos del PBF 2023.

La revisión no proporcionó ningún hallazgo relevante en cuanto a la metodología seguida. No obstante, debe señalarse el impacto en 2023 del tipo reducido del 5 % en el IVA. En las fechas de elaboración del PBF 2023 la vigencia de estas medidas estaba previsto que concluyera el 31 de diciembre de 2022, por lo que la reducción de la recaudación tributaria de 2023, atendiendo al criterio de caja, correspondía a los dos primeros meses del año, en los que se liquidarían impuestos devengados en 2022. Al haberse ampliado posteriormente la vigencia de estas medidas hasta diciembre de 2023, en el PBF no pudo recogerse un impacto del BF que, finalmente, se ha estimado en 1.795 millones de euros.

II.2.2.3. EFECTO DE LAS PRÓRROGAS PRESUPUESTARIAS SOBRE LOS BENEFICIOS FISCALES

Tanto el PBF como la MBF son documentos que forman parte del proyecto de PGE que debe remitirse anualmente a las Cortes. La aprobación por las Cortes Generales de los presupuestos de gastos, incluidos en la Ley de PGE, tiene efectos inmediatos al habilitar a la Administración pública los correspondientes créditos para gastar. Incluso la aprobación de los Presupuestos de ingresos tiene efectos —por ejemplo, en la fijación de los umbrales de ingresos previstos a partir de los que los excedentes pudieran financiar generaciones de crédito, de acuerdo con el art. 53.1 LGP—. Por el contrario, el PBF es un estado meramente informativo y por lo tanto la aprobación de este Proyecto no genera ningún efecto sobre los BF, que seguirán siendo los que establecen las normas tributarias.

Las prórrogas presupuestarias que se han producido en los años 2024 y 2025, extendiendo la vigencia de los PGE aprobados mediante la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, no han tenido por lo tanto ningún efecto sobre los BF ni sobre los PBF²³.

²³ A la fecha de elaboración del presente proyecto de Informe de fiscalización, tampoco se había aprobado y remitido a las Cortes el Proyecto de Ley de PGE para 2026, habiéndose producido de nuevo la prórroga de los presupuestos anteriores.

Para lograr una mayor transparencia sobre el coste y la evolución de los BF estatales, y partiendo de la base de que los trabajos para la elaboración del PBF y la MBF se realizan cada año en todo caso, podrían publicarse los mismos en la página web del MHAC, con independencia de la aprobación del Proyecto de PGE.

II.2.3. Coste efectivo de los beneficios fiscales para la Hacienda pública

II.2.3.1. COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES E INFORMACIÓN CONTABLE

Informes de fiscalización previos de este Tribunal de Cuentas incluyen sistemáticamente la recomendación de que se informe sobre el coste efectivo de los BF en la Cuenta General del Estado. La inclusión en los estados financieros, junto con la liquidación presupuestaria, de una estimación de ese coste sería útil para conocer el impacto del sistema de BF sobre la Hacienda pública. Por otra parte, aunque el PBF no tiene efectos jurídicos —a diferencia de los presupuestos de gastos e ingresos— el contraste del cumplimiento efectivo de las hipótesis empleadas en las estimaciones tendría interés para afinar las previsiones en años sucesivos²⁴.

Existen ejemplos de este tipo de información en las cuentas públicas, como las Cuentas generales de la Administración Foral Navarra, que incluyen un estado denominado “ejecución de beneficios fiscales”, donde se muestra, por tributo y tipo de BF, la cantidad presupuestada inicialmente y la calculada tras finalizar el ejercicio²⁵.

Por su parte, la Generalitat de Catalunya publica como parte de la documentación de los presupuestos de la administración autonómica un PBF, en el que se incluye un estado comparativo denominado “liquidación del presupuesto de BF”, si bien se previene al usuario que “los importes consignados en el presupuesto liquidado no dejan de ser estimaciones efectuadas en partir de los datos de liquidación reales, pero en ningún caso se trata de datos contables”²⁶.

La inclusión de una estimación del coste efectivo de los BF junto con los estados contables no las hace equiparables a las cuantificaciones con base contable. En el caso de los BF se trata de una magnitud virtual, que, más allá de la dificultad mayor o menor en su cuantificación —aspecto que puede compartir con ciertas magnitudes contables—, no es un flujo real, sino una hipótesis contrafactual. No se trata de cuantificar un flujo o un fondo económico-financiero, con mayor o menor información disponible, sino de qué cantidades se habrían recaudado en caso de no existir los BF que, de hecho, existen. En el [gráfico 1](#) se trata de ilustrar esta diferencia con los ingresos y gastos presupuestarios.

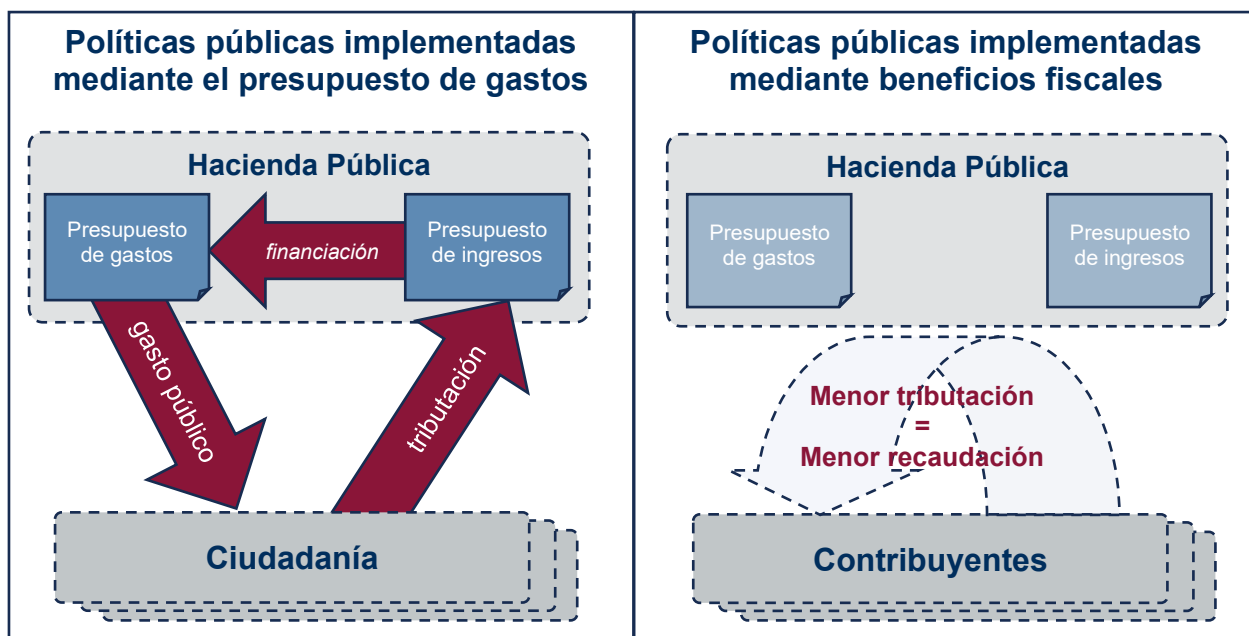
²⁴ Recomendación 7.2 del Informe n.º 1.249 sobre BF de 2015. Párrafo 4.46 del Informe n.º 1.677, Declaración sobre la Cuenta General del Estado 2024. Ver nota al pie n.º 4 en la pág. 11.

²⁵ Ley Foral Navarra 13/2007, de Hacienda, establecía la incorporación paulatina de los BF en los estados de gastos presupuestarios, aunque se derogó en 2011: Art. 32.2.c y Disposición Transitoria Primera, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-9829&b=181&tn=1&p=20070423#a3-4> El art. 32.2.c) consideraba a los BF parte de los ingresos tributarios, que también se debían mostrar como gastos, virtuales, a compensar con la recaudación también virtual de los mismos.

Últimas Cuentas generales de la administración foral disponibles 2024, en https://www.navarra.es/es/gobierno-de-navarra/cuentas-generales/-/document_library/mLFakfh74WhL/view/50410166 (apdo. 5. Administración de Navarra / 3. Memoria de la ejecución presupuestaria).

²⁶ Proyecto de Presupuestos de la Generalitat de Catalunya 2023 en https://aplicacions.economia.gencat.cat/wpres/AppPHP/2023/pdf/VOL_P_MBF.pdf Capítulo 5 “Liquidación del presupuesto de BF de 2021” y tabla A-4 “Evolución liquidación presupuesto de BF”, pág.77.

GRÁFICO 1. FLUJOS ECONÓMICOS EN LAS POLÍTICAS FISCALES



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo con la normativa contable aplicable, en línea con lo anterior, los BF no deben contabilizarse. No obstante, debe mencionarse la peculiaridad de una modalidad de BF, conocidos como “impuestos negativos”, que sí deben contabilizarse como gastos. En el Plan General de Contabilidad Pública se caracterizan como aquellos casos en que “se paguen beneficios a los contribuyentes a través del sistema tributario, que en otras circunstancias serían pagados utilizando otro medio de pago” —Norma de Reconocimiento y Valoración n.º 16 “Ingresos sin contraprestación”—²⁷.

Pese a que estas ayudas se regulan en normas tributarias y se aprovechan las estructuras y procedimientos tributarios para su gestión, más que de BF se trata de auténticas prestaciones públicas, no condicionadas a la existencia de una cuota tributaria positiva suficiente. En otras palabras, estas deducciones no solo disminuyen el importe a pagar por el impuesto, sino que pueden determinar un importe líquido a cobrar por la persona beneficiaria —impuesto negativo—.

Un ejemplo de estos se encontraba en las deducciones en el IRPF que la Ley 35/2006 establecía por maternidad —art. 81— o familia numerosa y dependencia —art. 81 bis—. Incluso se preveía la posibilidad de su cobro anticipado de forma mensual a lo largo del año, salvo por gastos de guardería. También la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en los casos previstos en el art. 39.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, podía dar lugar a un impuesto negativo.

La contabilidad de las deducciones establecidas como impuestos negativos se realizaba en la AEAT solo en la medida en que da lugar a devoluciones tributarias o a pagos a cuenta de las mismas —también realizados mediante el sistema de pagos de devoluciones tributarias—. Esta información

²⁷ Ver en el [anexo 3](#) el epígrafe [Coste de la política pública implementada mediante BF](#).

contable, como la relativa al resto de las devoluciones y a toda la gestión tributaria en general, se transmitía a la IGAE, que la integraba en la contabilidad de la AGE.

El criterio aplicado era consistente con lo prescrito en el art. 27.4 de la LGP, que no hace distinciones entre deducciones pagables y no pagables: "... se entenderá por importe íntegro el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que sean procedentes". Este principio, aplicable a la contabilidad presupuestaria de los ingresos, haría necesario introducir un ajuste adicional en la contabilidad económico-financiera, para el reconocimiento de estas prestaciones como gastos y como mayores ingresos, prevista en la citada Norma de Reconocimiento y Valoración n.º 16 del Plan contable. Dicho ajuste aumentaría en la misma cuantía el total de ingreso y de gasto en la cuenta económico-patrimonial, sin afectar al resultado neto.

Como indicación del volumen de recursos implicado, las deducciones en el IRPF por maternidad, familia numerosa o dependencia declaradas en el ejercicio 2023, de acuerdo con lo publicado en la página web de la AEAT, se muestran en el [cuadro 13](#) a continuación:

CUADRO 13. DEDUCCIONES PAGABLES EN EL IRPF

Importes en millones de euros

Casilla	Descripción	N.º declarantes	Importe total
611	Deducción por maternidad: importe de la deducción	808.611	804,7
613	Deducción por maternidad: incremento por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados	430.116	248,4
623	Deducción por descendientes con discapacidad a cargo: importe de la deducción	421.349	415,8
636	Deducción por ascendientes con discapacidad a cargo: importe de la deducción	38.365	42,3
248	Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad: importe de la deducción	457.952	536,8
660	Deducción por familia numerosa: importe de la deducción	956.401	961,7
662	Deducción por ascendiente con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos: importe de la deducción	7.983	8,9
TOTAL DEDUCCIONES			3.018,6

Fuente: Página web de la AEAT

https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/si/tes/irpf/2023/jrubik5b6c97cd15b189c281df90924df04b9853a47670.html.

Por su parte, las devoluciones contabilizadas como menores ingresos tributarios en ese mismo ejercicio fueron de 474,6 millones de euros y de 554,3 millones de euros, respectivamente, en los conceptos 100146 "IRPF deducción por maternidad" y 110007 "Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo".

II.2.3.2. ESTIMACIÓN DEL COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN 2023 Y 2024

Al margen de las cuestiones contables, las citadas recomendaciones en informes de fiscalización previos de este Tribunal de Cuentas se dirigen a la publicación de información sobre el coste efectivo de las políticas públicas instrumentadas a través de BF.

De hecho, se ha podido comprobar que los órganos integrantes del grupo de trabajo para la elaboración del PBF realizan tareas de cuantificación del coste de los BF en ejercicios cerrados como parte de la estimación de su importe para el ejercicio siguiente a presupuestar.

Concretamente, la AEAT realiza, para la mayoría de los BF sobre el IRPF y el IS, una cuantificación del coste de cada uno en todas las declaraciones anuales presentadas en el ejercicio anterior —microsimulaciones—. Sobre dichas cantidades, para el caso del IRPF, se deduce lo que correspondería a las comunidades autónomas y entidades locales por su participación en la recaudación estatal. De este modo, durante 2024, en el curso de los trabajos de preparación de los PGE para 2025, se obtuvieron las estimaciones de los BF mostrados en el [cuadro 14](#), que incluye también la cuantificación correspondiente a 2024, realizada en 2025.

CUADRO 14. COSTE EFECTIVO ESTIMADO DE BF SOBRE LAS DECLARACIONES ANUALES 2023 Y 2024 DEL IRPF

Importes en millones de euros

Concepto	PBF 2023	Coste efectivo declaraciones 2023	Coste efectivo declaraciones 2024
A. Reducciones en la base imponible	3.542	3.570	4.014
B. Especialidades de las anualidades por alimentos	149	163	158
C. Deducciones en la cuota	4.206	-	-
Por microsimulación	1.297	1.596	1.772
Otras estimaciones	2.909	-	-
D. Exenciones	3.173	-	-
Por microsimulación	126	192	161
Otros sin microsimulación	3.046	-	-
E. Operaciones financieras con bonificación	4	-	-
Por microsimulación	-	-	-
Otras estimaciones	4	-	-
F. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español	106	-	-
Por microsimulación	-	-	-
Otras estimaciones	106	-	-
TOTAL IRPF	11.179	-	-
Total microsimulación	5.114	5.512	6.105
Total otras estimaciones	6.065	-	-

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT.

**CUADRO 15. COSTE EFECTIVO DE BF ESTIMADO SOBRE LAS DECLARACIONES
ANUALES 2023 Y 2024 DEL IS**

Importes en millones de euros

Concepto	PBF 2023	Coste efectivo declaraciones 2023	Coste efectivo declaraciones 2024
A. Ajustes en la base imponible	1.059	1.233	1.508
B. Reducciones de la base imponible	668	655	934
C. Tipos reducidos	534	724	1.033
D. Bonificaciones en la cuota íntegra	290	220	279
E. Deducciones en la cuota íntegra	3.146	2.305	2.622
TOTAL IS	5.697	5.137	6.377

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT.

En el caso de los BF sobre el IS, mostrados en el [cuadro 15](#), la práctica totalidad se cuantifica por microsimulaciones, por lo que abarcan todo lo incluido en el PBF. En este caso no existe participación de las administraciones territoriales en la recaudación, por lo que no es necesario el ajuste señalado para el IRPF.

Adicionalmente a la cuantificación basada en las propias declaraciones tributarias, el grupo de trabajo realiza también otro tipo de estimaciones del coste de los BF en los ejercicios cerrados, como parte de los trabajos para realizar el PBF para el año siguiente, aunque estos datos no se publican. Los datos más actualizados de estas estimaciones, proporcionados por la DGT, permiten ofrecer un resumen del coste efectivo del sistema de BF en 2023 y 2024, contenido en el [cuadro 16](#).

**CUADRO 16. COSTE EFECTIVO ESTIMADO DEL SISTEMA DE BF EN LOS EJERCICIOS 2023
Y 2024**

Importes en millones de euros

Concepto	PBF 2023	Coste efectivo 2023	Coste efectivo 2024
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	25.679	29.126	31.227
A. Exenciones	10.286	9.237	11.987
B. Tipo 0 %	-	4.438	3.730
C. Tipo reducido del 2 %	-	-	990
D. Tipo reducido del 4 %	4.149	2.217	1.316
E. Tipo reducido del 5 %	285	1.795	397
F. Tipo reducido del 7,5 %	-	-	61
G. Tipo reducido del 10 %	10.959	11.440	12.747
H. Reducción del régimen simplificado en Lorca	0	-	-

Concepto	PBF 2023	Coste efectivo 2023	Coste efectivo 2024
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	11.179	11.807	12.808
A. Reducciones en la base imponible	3.542	3.570	4.014
B. Especialidades de las anualidades por alimentos	149	163	158
C. Deducciones en la cuota	4.206	4.618	4.867
D. Exenciones	3.173	3.330	3.593
E. Operaciones financieras con bonificación	4	4	4
F. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español	106	121	171
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	5.697	5.213	6.760
A. Ajustes en la base imponible	1.059	1.273	1.608
B. Reducciones de la base imponible	668	654	933
C. Tipos reducidos	534	758	1.316
D. Bonificaciones en la cuota íntegra	290	213	272
E. Deducciones en la cuota íntegra	3.146	2.315	2.632
IMPUESTOS ESPECIALES	1.014	1.120	1.065
A. Impuesto sobre Hidrocarburos	964	1.030	979
B. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	48	49	50
C. Impuesto sobre el Carbón	2	2	3
D. Impuesto sobre los envases de plástico reutilizables	-	38	33
IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS	898	986	1.037
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	667	700	840
TASAS	96	85	92
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	38	60	107
IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO	-	44	46
TOTAL BENEFICIOS FISCALES	45.269	49.142	53.982

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la DGT.

Las diferencias que se muestran entre las cifras de este cuadro y los anteriores son buen ejemplo de que cualquier estimación es siempre provisional y puede cambiar en el tiempo. Por un lado, en cuanto a la información de las liquidaciones tributarias porque éstas están sujetas a procesos de presentación extemporánea de declaraciones, revisión, rectificación, incluso después del periodo normal de prescripción si existen procedimientos administrativos o judiciales que la interrumpan. Por otra parte, las estimaciones estadísticas o econométricas que se emplean en la estimación de ciertos BF dependen de datos que en ocasiones se publican en avance, provisionales y definitivos con meses o años de decalaje respecto de los periodos a los que se refieren.

La mayor ventaja de estas estimaciones del coste efectivo de los BF es que ya se venían elaborando anualmente en el grupo de trabajo que redacta el PBF, de modo que no es necesario dedicar recursos adicionales. Aunque en opinión de este Tribunal de Cuentas las estimaciones realizadas empleaban una metodología razonable y los mejores datos actualizados al momento de los cálculos, no es descartable que a futuro puedan identificarse mejoras en lo que ya se realiza, y extender la cuantificación a otras figuras que hasta ahora no se venían contemplando. Ello no obsta a que la publicación de las estimaciones existentes constituiría un paso adelante en la buena dirección.

Como antes se ha señalado, la mayor utilidad de estas cifras será disponer de un contraste del volumen de los BF con los estados demostrativos de la liquidación de los presupuestos de ingresos y de gastos, y contribuir así a hacer público el coste de esta modalidad de política fiscal. Además, pueden ser útiles para valorar a posteriori si se confirmaron los supuestos de partida y las estimaciones de evolución de los parámetros fundamentales para las estimaciones presupuestarias —fundamentalmente, las bases imponibles de los tributos afectados por los BF—.

La inclusión de la cuantificación del coste efectivo de los BF en los estados financieros anuales de la Administración del Estado promovería su publicidad, aprovechando los procesos y plazos establecidos para su elaboración, y enriqueciendo la información proporcionada en los mismos. La difusión de esta información en una página web a medida que se disponga de los datos aseguraría que se pone a disposición del público incluso en el caso de no disponerse de las cifras del ejercicio cerrado en el momento de elaborarse la Cuenta General del Estado.

II.3. ADECUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL SOBRE LOS BENEFICIOS FISCALES

II.3.1. Razonabilidad del sistema de control

II.3.1.1. CONTROL DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

De acuerdo con las directrices de su propio Plan de Control Tributario para 2024, la AEAT tiene como línea de actuación prioritaria “la prevención, detección y regularización de los incumplimientos tributarios”. Estas actuaciones, junto con “la prestación de servicios de información y asistencia a cualquier contribuyente para minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias”, darían cumplimiento a su “objetivo estratégico fundamental y permanente desde su creación: el fomento del cumplimiento por la ciudadanía de sus obligaciones fiscales”²⁸.

Los controles de aplicación del sistema de BF estarían encuadrados fundamentalmente en la tercera de las cinco líneas definidas en la introducción del Plan Estratégico 2024-2027: “La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero”²⁹.

III. Ejes vertebradores. C. Control del fraude. C.1. Reorientación del modelo de control ... se ha creado un Comité de Segmentación, Análisis y Gestión de Riesgos Tributarios que tiene como funciones la definición y propuesta del Mapa de riesgos tributarios para cada tributo ... permitirá avanzar hacia un modelo unificado de prevención y control en el que los diferentes mecanismos sean fases de un mismo proceso de reducción de los riesgos tributarios, de tal manera que, para una determinada contingencia tributaria, se definan los diferentes mecanismos ... y solo en última instancia las comprobaciones gestoras o inspectoras...

En este contexto es necesario potenciar herramientas analíticas de contingencias fiscales y desarrollar herramientas que permitan la coordinación y seguimiento de los contribuyentes

²⁸ Ver Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024 [https://www.boe.es/eli/es/res/2024/02/21/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/res/2024/02/21/(1)/con). El propio Plan Anual de Control Tributario y Aduanero tiene carácter reservado, sin perjuicio de la difusión de sus directrices generales, de acuerdo con el art. 116 de la LGT.

²⁹ El Plan Estratégico 2024-2027, se encuentra disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

previos a la decisión sobre la comprobación de la situación tributaria, ya sea por los órganos de Gestión o de Inspección (pág.29-30).

Así pues, los documentos estratégicos de la AEAT orientan la actividad de control del cumplimiento de la normativa tributaria —las comprobaciones gestoras o inspectoras— de forma que estén guiadas por un sistema de riesgos que maximice su eficacia.

En lo referente específicamente al control de los BF, la actividad de gestión tributaria se prevé en el art. 117.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) como "el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria". Por su parte, la inspección tributaria (art. 141.e LGT) en este ámbito consiste en "la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales".

La memoria de actuaciones de la AEAT en 2024 recoge ambos tipos de actuaciones, junto con el control gestor sobre grandes empresas³⁰:

Las actuaciones de control sobre tributos internos engloban las siguientes actuaciones, excluyendo las referentes a impuestos especiales, medioambientales y los que recaen sobre el comercio exterior:

- *Actuaciones inspectoras sobre tributos internos.*
- *Control gestor sobre la generalidad de los contribuyentes y control sobre contribuyentes incluidos en el sistema de tributación por módulos.*
- *Control gestor sobre grandes empresas.*

Las actuaciones de control inspector tienen por finalidad detectar y regularizar los incumplimientos más complejos y perseguir las formas más sofisticadas de fraude ... sobre los contribuyentes que presentan un riesgo fiscal más elevado... tiene un gran componente investigador y requiere, en general, una revisión exhaustiva de la situación tributaria del contribuyente... los órganos que las llevan a cabo están dotados de las más amplias facultades...

El control gestor tiene por finalidad la detección y corrección de errores e incumplimientos menos complejos y se caracteriza porque se dirige a la generalidad de contribuyentes... Se refiere a obligaciones individualmente consideradas, está basado en controles formales y de tipo documental...

Junto con estos controles, se computan las actuaciones gestoras sobre las grandes empresas, que son aquellas cuyo volumen de operaciones supera la cifra de 6,01 millones de euros.

Los principales datos sobre el volumen de actuaciones que estas actividades suponen se recogen en los [cuadros 17 y 18](#), que permiten adquirir perspectiva de su entidad.

³⁰ Epígrafe 4.2.1. Control sobre tributos internos https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2024/4-principales-actuaciones-2024/4_2-control-fraude-tributario-aduanero/4_2_1-control-sobre-tributos-internos.html

CUADRO 17. CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO: ACTUACIONES INSPECTORAS. PRINCIPALES MAGNITUDES 2022-2024

Importes en millones de euros

	2022			2023			2024		
	Inspección financiera y tributaria	Aduanas e II.EE.	Total	Inspección financiera y tributaria	Aduanas e II.EE.	Total	Inspección financiera y tributaria	Aduanas e II.EE.	Total
N.º contribuyentes inspeccionados	26.221	2.471	28.692	27.138	2.536	29.674	26.759	3.708	30.467
N.º actas instruidas	57.906	2.921	60.827	59.644	2.931	62.575	58.622	4.994	63.616
Deuda liquidada	4.693,32	228,66	4.921,98	5.196,54	186,37	5.382,91	4.142,19	251,92	4.394,11
Importe minoración devoluciones	356,31	1.212,04	1.568,35	176,42	292,89	469,31	224,83	193,04	417,87

Fuente: Memoria de la Agencia Tributaria 2024, Cuadro n.º 31. Control del fraude tributario y aduanero: principales magnitudes, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2024/anexo-cuadros-graficos/cuadro-n-31-control-fraude-magnitudes.html>

CUADRO 18. CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO: CONTROL GESTOR. PRINCIPALES MAGNITUDES 2022-2024

	2022		2023		2024	
	N.º declaraciones	Actuaciones comprobación	N.º declaraciones	Actuaciones comprobación	N.º declaraciones	Actuaciones comprobación
IRPF	22.359.468	732.939	23.024.070	746.819	24.140.846	792.992
IS	1.677.515	84.420	1.619.426	80.394	1.653.040	80.129
IVA	2.947.299	392.146	2.683.963	428.796	2.982.831	462.347
Comprobación limitada	N.º contribuyentes	Actuaciones comprobación	N.º contribuyentes	Actuaciones comprobación	N.º contribuyentes	Actuaciones comprobación
Régimen de módulos	1.203.905	25.481	1.185.266	30.305	1.165.536	29.116
Control declaraciones IVA, retenciones y pagos fraccionados	N.º empresas, profesionales y retenedores	Comprobación declaraciones	N.º empresas, profesionales y retenedores	Comprobación declaraciones	N.º empresas, profesionales y retenedores	Comprobación declaraciones
Cartas y requerimientos	60.364.051	517.493	61.532.622	500.804	62.798.572	516.632
Trámite audiencia		35.622		48.589		44.704

Fuente: Elaboración propia, con datos de la AEAT y Cuadros n.º2, 3 Memorias AEAT 2022, 2023, 2024.

Con estos datos, y comparando el importe total de la recaudación obtenida de las actuaciones de prevención y control del fraude, incluyendo las minoraciones de devoluciones derivadas de

solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, con la cifra de su personal, la Agencia Tributaria elabora unos índices de eficiencia, que se muestran en el [cuadro 19](#).

CUADRO 19. ÍNDICE DE DESEMPEÑO DEL CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO 2022-2024

Índice de Desempeño	2022	2023	2024
Recaudación obtenida de las actuaciones de prevención y control del fraude (millones de euros)	16.675	16.708	18.928
Personal AEAT	25.909	25.832	26.363
Índice (euros por persona)	643.598	646.795	717.976

Fuente: Elaboración propia, con datos de la AEAT y Cuadros n.º1, 9 Memorias AEAT 2022, 2023, 2024.

II.3.1.2. COBERTURA DE LOS RIESGOS DE APLICACIÓN INDEBIDA DE BENEFICIOS FISCALES

La orientación concreta de estos controles se describe en la memoria de actuaciones 2024 de la AEAT, epígrafe 4.2 Control del fraude tributario y aduanero³¹:

... La eficacia de la lucha contra el fraude descansa, en buena medida, en una adecuada identificación de los riesgos fiscales y selección de los contribuyentes que serán objeto de control. Esta selección eficiente de los obligados tributarios que han incurrido en riesgos fiscales es posible gracias al avanzado sistema de información de que dispone la Agencia... Las actuaciones de control desarrolladas pueden tener un carácter selectivo o bien dirigirse a la generalidad de contribuyentes. La diferenciación vendrá establecida por el riesgo fiscal. Las actuaciones de control selectivo ... culminan, normalmente, con las correspondientes liquidaciones administrativas que regularizan la situación tributaria...

El sistema se basa en un conjunto de controles automatizados que, con base en fuentes de datos de distintos orígenes, caracterizan cada declaración tributaria, de forma que se pueden seleccionar aquellos aspectos que presentan mayor riesgo.

El conjunto de controles determina una ponderación total para cada declaración, una puntuación de su riesgo global, que finalmente se utiliza para priorizar las declaraciones sobre las que deben realizarse actividades de comprobación. Cada uno de los controles puntúan diferentes aspectos de riesgo, entre ellos la aplicación de BF, pero es su conjunto el que determina la posibilidad de que se ejerzan actividades de comprobación.

Por su parte, las declaraciones que se revisan, una vez priorizadas de ese modo, son objeto de comprobaciones sobre todos los elementos de la misma, sin excluirse nunca los eventuales BF que fueran de aplicación, y sin centrarse tampoco en ellos exclusivamente en ningún caso: la revisión es global, con independencia de los controles en concreto que hubieran determinado su selección, o los datos que se utilizaran para ello.

³¹ https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2024/4-principales-actuaciones-2024/4_2-control-fraude-tributario-aduanero.html

Así pues, no hay actividad de revisión tributaria específica sobre la aplicación de los BF, como no la hay sobre cualquier otro elemento de la obligación tributaria —si se excluye el de control específico de la propia presentación de declaraciones, en su caso—³².

Por tanto, la identificación de BF incorrectamente aplicados no resulta directamente de los riesgos diseñados específicamente sobre la aplicación de BF. Esta estrategia de control se orienta a los resultados efectivos, en función del riesgo tributario cubierto y los recursos necesarios para su control, pues el proceso de revisión tributaria, intrínsecamente costoso, debe referirse a la liquidación tributaria completa y no a aspectos parciales de la misma —los BF, por ejemplo—, para asegurar la corrección de la cuota que deba pagar el contribuyente. Además, el criterio final es el de maximizar la cuantía recuperada de liquidaciones erróneas o fraudulentas.

Una alternativa basada en emplear recursos exclusivamente en comprobar aspectos concretos de una liquidación —como la procedencia de los BF aplicados—, sin aprovechar la revisión para asegurarse del cumplimiento de todos los elementos del tributo, sería mucho menos eficaz.

En definitiva, no existe una actividad de control de BF separada del conjunto del control de las declaraciones tributarias. Una evaluación completa de los sistemas de control de la AEAT sobre los BF debería extenderse a toda la gestión e inspección tributarias, lo que excede el objeto de la presente fiscalización.

II.3.1.3. ACTUALIZACIONES DEL SISTEMA DE CONTROL

Como se acaba de señalar, pueden identificarse controles dirigidos a la aplicación de determinados BF, siendo característicos de un tipo de declaraciones tributarias, en las que la información de que dispone la AEAT es más extensa y detallada. Se ha solicitado a la AEAT una relación de estos controles —filtros y riesgos— orientados específicamente a BF, que ha podido identificarlos solo en el caso de los tributos en los que hay información detallada sobre ellos —IRPF e IS—.

Los controles sobre BF en el IRPF ascendían a 47 correspondientes al modelo 100 “declaración anual” y a 16 sobre el modelo 190 “retenciones y pagos a cuenta”. Los controles referidos a BF sobre el IS eran 24. Para el control de los BF sobre IIEE se identificó un subconjunto del mapa de riesgos global empleado para guiar las actuaciones de comprobación, pero en el IVA no se pudo segmentar el mapa completo de riesgos respecto de los BF, puesto que no hay información en la declaración que permita identificar las exenciones, ni el fundamento de los tipos reducidos.

La existencia de un subconjunto de controles automatizados centrados en la información relativa a la aplicación de BF en el IRPF o en el IS, ha permitido requerir información sobre la frecuencia con la que se activan, señalando riesgos o incidencias, incluyendo algunos casos de controles que no se activaban en ningún expediente, para realizar un seguimiento del proceso seguido. En ninguna de las revisiones realizadas se han encontrado debilidades reseñables.

La actualización de la formulación de los controles, tanto la propia introducción de nuevos riesgos, como en general el mantenimiento del sistema, se realiza mediante un proceso anual de consultas y cruces de información, centralizado en la Subdirección General de Verificación y Control Tributario.

³² Adicionales a los controles sobre el contenido de las declaraciones, y como cierre del sistema, se encuentran los controles de no declarantes. Se trata con ellos de detectar casos de falta de presentación de la declaración cuando existe la obligación de hacerlo, y en particular la falta de autoliquidaciones tributarias.

La introducción de una fórmula para controlar un riesgo o contingencia puede deberse a una nueva norma tributaria o la existencia de una nueva fuente de información, así como a la identificación de oportunidades para verificar orígenes adicionales de riesgos. En el proceso se trata de aprovechar la experiencia de los funcionarios, creando una consulta tipo del nuevo control en los sistemas informáticos, que es contrastada por otras unidades, centralizando los ajustes y propuestas finalmente para incorporar la versión final en el sistema. La modificación de un control existente sigue también un proceso de consulta y propuestas.

La incorporación de modificaciones en el sistema se documenta en las correspondientes actas de los grupos de trabajo, en todo caso con la necesaria reserva por tratarse de información crítica para la eficacia de la lucha contra el fraude, y queda registrada con la debida trazabilidad.

II.3.2. Aplicación efectiva del sistema. Régimen especial de entidades sin ánimo de lucro

Se ha identificado un ámbito propio de los BF en el que sí se establece un control específico: la aplicación del régimen especial de entidades sin ánimo de lucro establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. La ley regula en su Título II un régimen fiscal favorable para las entidades sin fines lucrativos y en el Título III varios BF reconocidos a actividades de mecenazgo, definidas en el art.16 como “donativos, donaciones y aportaciones” en favor de las entidades del régimen fiscal especial, más las administraciones públicas y ciertos organismos públicos.

El régimen fiscal especial es optativo y rogado para las entidades que cumplen los requisitos de la Ley, indicándolo en la declaración censal correspondiente ante la AEAT. La gestión del régimen se basaba en un censo de entidades de régimen especial, para cuyo control debían realizarse una serie de comprobaciones de los requisitos formales y materiales de las entidades inscritas.

De acuerdo con el art.25.7 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, las fundaciones están obligadas a presentar sus cuentas anuales ante el protectorado que, en el caso de las fundaciones de ámbito estatal, se ejerce por el Ministerio de Cultura, Las cuentas recibidas, una vez comprobado el cumplimiento de los requisitos, son depositadas en el Registro de Fundaciones del Ministerio de Justicia.

Para la comprobación del requisito de la presentación y depósito de cuentas se extrajo una muestra de 20 de las fundaciones de ámbito estatal que figuraban en el Registro de Fundaciones. De estas fundaciones 18 habían optado por el régimen fiscal especial, poniéndose de manifiesto que cinco de ellas no presentaron las cuentas anuales de 2024 pero seguían figurando en el censo, a pesar de que el depósito es un requisito obligatorio, de acuerdo con el art. 3.9º de la Ley 49/2002.

El propio Ministerio de Cultura remite anualmente a la AEAT la información sobre las fundaciones de ámbito estatal que cumplen los requisitos de presentación de sus cuentas anuales y las que no. Los órganos gestores de la AEAT han manifestado que los trabajos de control se basan en la información suministrada por parte del patronato, que se recibía entre 21 y 18 meses después de cerrado el ejercicio correspondiente. Este decalaje dificultaba que la revisión de los requisitos se realizara con agilidad.

CUADRO 20. PRESENTACIÓN DE CUENTAS POR LAS FUNDACIONES DE ÁMBITO ESTATAL

Fundaciones	Cuentas Anuales 2021 (remitida sept-23)		Cuentas Anuales 2022 (remitida jun-24)		Cuentas Anuales 2023 (remitida jun-25)	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Cumplen con la obligación	1.258	26,69	549	11,45	1.201	24,06
No cumplen con los requisitos formales o no se ha podido comprobar	993	21,06	1.862	38,84	1.291	25,87
No presentan cuentas	2.463	52,25	2.383	49,71	2.499	50,07
Total Fundaciones Competencia Estatal	4.714	100,00	4.794	100,00	4.991	100,00

Fuente: Elaboración propia basada en información proporcionada por la AEAT.

En todo caso, la campaña de actualización del censo con esta información no se realizaba todos los años. La última vez que se llevó a cabo, entre diciembre de 2023 y enero de 2024, con información del ejercicio 2021 —recibida en septiembre del año 2023—, de las 1.238 a las que se requirió información, se retiraron del censo las 594 entidades que no contestaron y las 284 que presentaron alegaciones desestimadas, como se muestra en el [cuadro 21](#).

CUADRO 21. RESULTADOS DEL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN CENSAL DE LA CAMPAÑA 2024

Procedimientos de rectificación censal	N.º fundaciones	%
Alegaciones estimadas	360	29,08
Subtotal entidades excluidas del censo	878	70,92
Sin alegaciones	594	47,98
Desestimación de alegaciones	284	22,94
Total Procedimientos	1.238	100,00

Fuente: Elaboración propia a partir de datos proporcionados por la AEAT.

Se han acreditado por la AEAT diversas actuaciones para recabar información sobre las fundaciones cuyo protectorado recaía en las comunidades autónomas, ante sus órganos competentes, pero a la fecha de cierre de los trabajos de campo estas iniciativas no han culminado en un proceso regular de obtención de los datos relevantes.

Tampoco se realizaba un control regular de la elaboración y presentación anual de una memoria económica, requisito obligatorio para todas aquellas entidades que superen los 20.000 euros de ingresos anuales y no tengan participaciones societarias —art. 3.2 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal, aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre—.

Los órganos gestores de la AEAT han acreditado que realizan campañas informativas sobre los requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial de entidades sin ánimo de lucro, incluyendo el relativo a la memoria económica anual, pero no hacen un seguimiento anual sobre su cumplimiento.

Aunque el control necesariamente consume recursos, por tener que cruzarse con información de ingresos y participaciones en otras entidades, y siempre atendiendo al volumen de incumplimientos tributarios que pudieran estar en cuestión, debería programarse alguna revisión regular.

II.4. SISTEMAS DE INTEGRIDAD Y ÉTICA EN LOS ÓRGANOS FISCALIZADOS

Se han revisado los procesos de implantación de sistemas de ética e integridad profesional en los órganos y entidades fiscalizadas, como estaba previsto en los objetivos de fiscalización. Son destacables en este ámbito la aprobación del Real Decreto 711/2025, de 26 de agosto, que crea la Comisión Interministerial para el impulso del Plan Estatal de Lucha contra la Corrupción, y la tramitación en las Cortes del Proyecto de Ley de transparencia e integridad de las actividades de los grupos de interés, así como la aprobación por el Gobierno del Anteproyecto de Ley Orgánica de Integridad Pública³³.

Los órganos fiscalizados pertenecientes al MHAC, concretamente la DGT y el Gabinete de la Secretaría de Estado de Hacienda, no presentan especialidades respecto del sistema establecido en el ministerio. En el MHAC son de aplicación los criterios previstos en el Sistema de Integridad establecido con carácter general en la Administración del Estado, y el sistema antifraude de aplicación a los gastos vinculados al PRTR³⁴.

Adicionalmente, la Subsecretaría del Ministerio, mediante Resolución de 13 de junio de 2023, estableció en el ámbito del MHAC el sistema interno de información previsto en el título II de la Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción, encontrándose en trámite la creación de un Comité de Integridad en un proyecto de Orden ministerial, de acuerdo con lo informado por este Departamento ministerial³⁵.

La AEAT, ente de derecho público adscrito al MHAC a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, viene desarrollando un sistema de integridad y ética desde su Plan Estratégico 2020-

³³ Plan Estatal de Lucha contra la Corrupción de 9/7/2025, publicado en <https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2025/090725-plan-estatal-lucha-contra-corrupcion.pdf>

Proyecto de Ley de Transparencia e Integridad de actividades de los grupos de interés: https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-46-1.PDF

Aprobación del Anteproyecto de Ley Orgánica de Integridad Pública: <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/paginas/2026/20260217-referencia-rueda-de-prensa-ministros.aspx#publica>

³⁴ Sistema de Integridad de la Administración General del Estado (SIAGE), aprobado el 7 de marzo de 2023 por la Comisión coordinadora de las inspecciones generales de servicios de los departamentos ministeriales, y actualizado por el Consejo de Ministros el 28 de enero de 2025. <https://transparencia.gob.es/integridad/siage>

Plan de medidas antifraude del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en cumplimiento de la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del PRTR. <https://www.hacienda.gob.es/ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Plan-de-Medidas-Antifraude.aspx>

³⁵ Resolución de 13 de junio de 2023, de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda y Función Pública, por la que se establece el Sistema Interno de Información previsto en el título II de la Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción, en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Función Pública. <http://www.hacienda.gob.es/sgt/gobiernoabierto/transparencia/planes-y-programas/230613-resolucion-sistema-interno-de-informacion-minhfp.pdf>

2023, que preveía su implantación. Los hitos más importantes en ese desarrollo fueron los siguientes³⁶:

- La Declaración Institucional del compromiso ético de la Agencia Tributaria (aprobada el 24 de febrero 2020 por el Comité Directivo de la AEAT)
- La creación de la Comisión Consultiva de Ética de la AEAT (Resolución de 17 de junio de 2021, de la Presidencia de la AEAT).
- La aprobación del Código Ético para la Agencia Tributaria (Resolución de la Presidencia de la AEAT de 22 de diciembre de 2022).
- La aprobación del Código Ético para la Contratación Pública de la Agencia Tributaria (Resolución de la Presidencia de la AEAT de 10 de octubre de 2023).

A la fecha de cierre de los trabajos de fiscalización se seguían realizando actuaciones de mejora continua de la infraestructura ética de la Agencia Tributaria, tal y como prevé el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria para 2024-2027 que dedica un capítulo a esta materia.

El IEF, también adscrito al MHAC a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, aplica los mismos procedimientos establecidos y los avances producidos en el MHAC y por tanto son de aplicación los criterios previstos en el SIAGE, y el sistema antifraude de aplicación a los gastos vinculados al PRTR.

El IEF se ha adherido al sistema interno de información del MHAC. Tanto el sistema interno de información como el canal de denuncias están publicados en la Intranet del IEF.

También se adhirió al Plan Antifraude del MHAC, realizando un análisis de riesgos y elaborando un Plan adicional de acción antifraude. En aplicación de este plan adicional se pusieron en marcha diferentes hojas de control de contratos y convenios, así como el sistema de alertas tempranas. La adhesión al Plan Antifraude supuso también adoptar medidas específicas y un procedimiento de gestión de los conflictos de intereses, así como el Código de Conducta.

III. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

III.1. SOBRE LA EFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE BENEFICIOS FISCALES

1. Los beneficios fiscales (BF) están sometidos a reserva de Ley en la Constitución Española, pues constituyen excepciones a los principios rectores del sistema tributario —también de rango constitucional— por razones de interés público. Esto determina que la legitimidad de los BF se

³⁶ Compromiso ético de la Agencia:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT_Intranet/DOPRI/Dec_inst_compromiso_etico.pdf.

Comisión Consultiva de ética: <https://www.boe.es/boe/dias/2021/09/07/pdfs/BOE-A-2021-14649.pdf>.

Código Ético de la Agencia:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Agencia_tributaria/Codigo_etico_AEAT.pdf.

Código Ético de Contratación Pública de la Agencia:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Agencia_tributaria/Codigo_Etico_Contratacion_Publica.pdf.

base en el cumplimiento de los principios generales de las políticas públicas: su eficacia en lograr sus fines y su eficiencia en hacerlo con un coste razonable (epígrafe II.1.1.1).

2. El diseño de los BF que se han aprobado o modificado antes de 2023 no se documentaba adecuadamente, de modo que no se han podido identificar los objetivos que perseguían, las alternativas consideradas o su coste previsto, salvo algunas menciones en la Memoria de Análisis de Impacto Normativo (MAIN). La utilidad de estas MAIN para documentar el diseño de políticas públicas en general estaba limitada en el caso de las modificaciones introducidas en sede parlamentaria y cuando se contenían en las leyes de Presupuestos Generales del Estado, que de acuerdo con la Disposición adicional segunda del Real Decreto 931/2017, estaban excluidas de la obligación de elaboración de la MAIN. (epígrafe II.1.1.2).

Recomendación 1

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que proceda a una mejor evaluación de alternativas sobre el diseño de los beneficios fiscales, procurando la oportuna publicidad de los estudios realizados, promoviendo la transparencia y permitiendo un debate público informado sobre los objetivos, parámetros y coste previstos para los mismos.

3. Cuando las modificaciones al sistema de BF se producían en normas que incluían un gran número de medidas, la información de detalle —finalidad, alternativas, coste— sobre cada una de ellas era más escasa. Además, se ha identificado que los BF recogidos en las propias normas reguladoras del tributo al que afectan suelen contener menos información en el preámbulo sobre las finalidades perseguidas, que cuando la norma regula el ámbito al que se dirigen las medidas —o las propias leyes de Presupuestos— (epígrafe II.1.1.2).
4. La aplicación del art. 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y su desarrollo en el art. 32 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, implicaba que mediante Orden Ministerial se regulaba enteramente el método de estimación objetiva de las bases imponibles por actividades económicas, incluyendo, en su caso, BF, lo que suponía de hecho un vaciamiento del principio de reserva de Ley en la materia. Algunos de estos BF se debían a la cobertura temporal de situaciones de emergencia, que podrían venir amparados por el art. 37.4.1º del Reglamento, o por el art. 24.2.a.8 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil. Otros BF aprobados por las Órdenes Ministeriales reguladoras del sistema objetivo para actividades económicas eran permanentes y estables (epígrafe II.1.1.2).

Recomendación 2

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que promueva las modificaciones necesarias para que se hagan explícitos en la Ley los supuestos en que por vía reglamentaria se pueden introducir o modificar BF en el régimen de estimación objetiva de actividades económicas en el IRPF, y en su caso los límites, criterios y pautas a los que deben sujetarse.

Recomendación 3

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que en las Órdenes ministeriales anuales de regulación del método de estimación objetiva de actividades económicas en el IRPF se incluya la mención explícita de la habilitación legal para la introducción de BF por situaciones de emergencia, cuando sea el caso.

5. El impacto de los BF cuantitativamente más importantes se evaluó por parte de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) y el Ministerio de Hacienda. La conclusión obtenida era que la gran mayoría de ellos cumplía con el objetivo que justificaba su introducción. Sólo en dos casos de los 28 BF evaluados resultaban ineficaces para lograr sus finalidades —la reducción en la base del IRPF por aportaciones a sistemas de previsión social y la exención en el impuesto sobre el carbón a usos profesionales—, habiéndose modificado el primero de ellos posteriormente (epígrafe II.1.2).
6. Las recomendaciones formuladas por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal en su informe de evaluación fueron aceptadas por el Ministerio de Hacienda, pero su implementación solo puede considerarse parcial. Los puntos pendientes corresponderían a la integración de los BF en la planificación de las políticas públicas y a su evaluación ex ante y ex post (epígrafe II.1.2.1).
7. No se realizaba un seguimiento de la implementación de los BF por parte de los órganos administrativos competentes en las respectivas políticas públicas. Este seguimiento es complejo en general, pero en el caso de los BF se ve imposibilitado por corresponder en exclusiva la competencia de su control a la Administración tributaria y no a la Administración sectorial correspondiente. Es significativo que tampoco se realizó el seguimiento explícitamente exigido en la DA 70.7.1 de la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, respecto de los BF del Régimen especial de las Illes Balears (epígrafe II.1.2.3).

Recomendación 4

Al Ministerio de Hacienda, para facilitar el seguimiento de la implementación de los beneficios fiscales, se recomienda que estudie la posibilidad de establecer una estructura estable de apoyo en la AEAT para suministrar información agregada, anonimizada o estadística a los órganos de la Administración del Estado, competentes en distintas políticas públicas, sobre la implementación de los BF relativos a las mismas.

8. El informe de evaluabilidad previsto en el art. 11.2.b de la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado, se considera que permitirá avanzar en la buena dirección, tanto de documentar el diseño racional de políticas públicas, entre ellas las instrumentadas mediante BF, como en su seguimiento. La introducción de cláusulas de condicionalidad para el mantenimiento de BF según su eficacia y eficiencia podría constituir una ayuda en este sentido (epígrafe II.1.2.3).

Recomendación 5

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que, con la debida coordinación a nivel del Gobierno, estudie las posibilidades prácticas de introducir una eficacia limitada en el tiempo para los BF, con la posibilidad de ser prorrogada en el caso de evaluaciones que así lo aconsejen, y, en su caso, promover la regulación de esta materia con rango de Ley.

9. La Reforma 2 del Componente 28 “Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI” (C28.R2) del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia consistía en modificar o suprimir BF, aumentando la recaudación tributaria con carácter permanente. Posteriores modificaciones de este compromiso han postergado la fecha límite para su cumplimiento hasta el 30 de junio de 2026, de modo que a la fecha de cierre de los trabajos de fiscalización aún no había información concluyente sobre su cumplimiento (epígrafe II.1.3).

III.2. SOBRE LA PRESUPUESTACIÓN Y COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES

10. La metodología para la elaboración del Presupuesto de beneficios fiscales (PBF) se aplicaba consistentemente a lo largo de los años, en línea con las prácticas señaladas por organizaciones internacionales. Se aplicaba el método de la pérdida de ingresos a las minoraciones que se consideraban BF por tratarse de desviaciones intencionadas de la estructura básica del tributo, por razones de interés público. Para mantener el alineamiento con los recursos tributarios en el presupuesto de ingresos se aplicaba un criterio temporal de caja —momento del vencimiento de la obligación de pago—. Además, por tratarse de los BF del Estado, se descartaban los correspondientes a las haciendas forales o la repercusión en la parte de la recaudación que correspondía a la participación de comunidades autónomas o entidades locales en los tributos del Estado (epígrafe II.2.1.1).
11. El seguimiento de los BF existentes en el sistema tributario estatal correspondía a la Dirección General de Tributos (DGT) de la Secretaría de Estado de Hacienda. La identificación de los BF, como primer paso para la elaboración anual del PBF, se llevaba a cabo en un grupo de trabajo, bajo el liderazgo de la DGT, con presencia de varios órganos y organismos del Ministerio de Hacienda, en el seno del cual se incorporan las novedades legislativas y, en su caso, se revisa la aplicación de los criterios a casos concretos (epígrafe II.2.1.2).
12. Las variaciones de los BF de un año a otro eran relativamente pequeñas. Se han examinado las producidas con posterioridad al PBF 2023, tanto debidas a modificaciones —introducidas por norma con rango de Ley— como a cambios en la aplicación de los criterios, sin encontrarse defectos ni debilidades significativas en la identificación de BF que servía de base a la elaboración de los Presupuestos (epígrafe II.2.1.2).
13. La distribución del importe de los BF por políticas de gasto se incluía cada ejercicio como información adicional en la memoria de beneficios fiscales. Esta distribución se veía dificultada por la falta de objetivos explícitos de política pública establecidos en la norma que creaba el BF. El modo de superar esta dificultad producía algunos resultados que, al analizar los BF destinados a la sostenibilidad medioambiental o la igualdad de género, no eran consistentes, poniendo en duda la utilidad de esta asignación (epígrafes II.2.1.3 y II.2.1.4).
14. Un número significativo de los BF identificados —el 43 % en 2023— no se cuantificaban, bien por no disponer de información suficiente —en particular, aquellos de nueva introducción, que aún no se había registrado su aplicación efectiva en las declaraciones tributarias presentadas—, o bien por tratarse de medidas con escaso impacto cuantitativo en la recaudación. Se ha comprobado que, en el caso de que se estimara el importe de los calificados como inmateriales, el PBF no variaría significativamente (epígrafe II.2.2.1).
15. La cuantificación del coste de los BF prevista en los presupuestos, de acuerdo con el mandato constitucional, ascendió en 2023 a 45.269 millones de euros —un 24 % del total de la recaudación tributaria teórica, incluyendo el importe que se deja de recaudar—. La metodología para realizar las estimaciones variaba en función del tipo de BF y de tributo, que a su vez determinaba la información de la que se disponía para la cuantificación. Los trabajos de estimación se distribuían en el grupo de trabajo en tres órganos y organismos: la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la propia DGT. La metodología aplicada por cada uno a los distintos BF, aplicada consistentemente, se ha encontrado razonable, y se ha comprobado su correcta aplicación en el PBF 2023 (epígrafe II.2.2.2).

16. Las prórrogas presupuestarias, producidas en los ejercicios 2024 y 2025, no han tenido ningún efecto sobre el PBF aprobado en 2023, por tener éste efectos meramente informativos. No obstante, la falta de aprobación de los respectivos Proyectos de Presupuestos sí ha causado la ausencia de unos PBF, incluidas sus memorias, que se hubieran publicado y permitirían conocer el coste de los BF (epígrafe II.2.2.3).
17. Informes de fiscalización anteriores del Tribunal de Cuentas recomiendan incluir información sobre el coste efectivo de los BF en la Cuenta General del Estado, lo que permitiría conocer el coste de estos instrumentos de política pública. Esto no puede lograrse mediante información contable, pues la normativa y principios contables excluyen registrar los BF. La única excepción es la de aquellas ayudas que, pese a instrumentarse mediante deducciones en la cuota de un tributo, no se ven limitadas por esta cuantía, sino que generan un derecho de cobro al contribuyente en el caso de excederla. En el sistema tributario estatal se ha encontrado que las deducciones en el IRPF por maternidad, familia numerosa y dependencia, o las del Impuesto de Sociedades (IS) por actividades de investigación y desarrollo podrían estar en este supuesto. Aunque el correspondiente ajuste solo afectaría a la contabilidad financiera y no a la presupuestaria, y el efecto neto del reconocimiento de un gasto virtual adicional y un ingreso virtual adicional iguales, sería nulo, se ha podido identificar el importe correspondiente al IRPF en 2023, por algo más de 3.000 millones de euros, lo que constituye una cifra significativa (epígrafe II.2.3.1).

Recomendación 6

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que estudie el mejor procedimiento para que, con la información disponible en la AEAT, se ajusten los ingresos y gastos económico-financieros de la Administración del Estado, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración n.º 16 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo referente al registro bruto del ingreso y el gasto virtual por las prestaciones pagadas por medio del sistema tributario y que, en su caso, producen pagos al contribuyente —créditos fiscales pagables, o impuestos negativos—.

18. El grupo de trabajo de elaboración de los PBF, y los órganos que lo componen, realizaban anualmente estimaciones y actualizaciones del coste de los BF en ejercicios cerrados, que constituirían las mejores estimaciones posibles del coste efectivo de los mismos, y permitirían cumplimentar las recomendaciones previas del Tribunal de Cuentas y proporcionar así información sobre el impacto real de los BF sobre la recaudación tributaria estatal. La única dificultad que puede surgir para no incluir esta información en la Cuenta General del Estado del ejercicio al que corresponda podría ser el plazo de su obtención, pero en todo caso, y dada su naturaleza, la información podría publicarse adicionalmente por otros medios (epígrafe II.2.3.2).

Recomendación 7

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que implemente la recogida sistemática de la información generada en el proceso de elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales sobre el coste efectivo de los mismos en el último ejercicio cerrado, y su inclusión en la Memoria de la Cuenta General del Estado, además de su publicación en la página web del Ministerio.

III.3. SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL DE LOS BENEFICIOS FISCALES

19. Los documentos de planificación estratégica y operativa de la AEAT establecían que sus actividades de control tributario —actividades inspectoras y actividades de gestión— estaban guiadas por un sistema de riesgos que maximizara su eficacia (epígrafe II.3.1.1).
20. El sistema se basaba en un conjunto de controles automatizados que, con base en diversas fuentes de datos ponderaban el riesgo de cada declaración, determinando la prioridad de las que finalmente serían objeto de comprobación. Aunque había controles específicos sobre los BF eventualmente aplicados, ningún control o subconjunto de ellos determinaba la selección de declaraciones, sino todo el conjunto. Por otro lado, respecto de las declaraciones tributarias seleccionadas, las comprobaciones eran integrales, y en ningún caso se centraban en los BF o los dejaban al margen, y ello con independencia de cuáles hubieran sido los controles que justificaran su selección. El resultado es que no había un subsistema o subconjunto de controles cuya verificación permitiera comprobar la adecuación, cobertura y efectividad de los controles sobre los BF aplicados, mientras que, por otra parte, una revisión completa de toda la gestión e inspección tributarias habría excedido el objeto de la presente fiscalización (epígrafe II.3.1.2).
21. Se ha identificado el subconjunto de controles automatizados centrados en la información relativa a la aplicación de BF en las declaraciones anuales de IRPF o IS, examinando la frecuencia con la que se activan detectando riesgos o incidencias, y algunos casos de controles que no se activaban en ningún expediente, para realizar un seguimiento del proceso seguido. En ninguna de las revisiones realizadas se han encontrado debilidades reseñables (epígrafe II.3.1.3).
22. La introducción de nuevos riesgos y controles, así como la actualización de los existentes en el sistema, se realizaba mediante un proceso anual de consultas y cruces de información, aprovechando la experiencia de los funcionarios que los aplican, documentando las decisiones en las correspondientes actas de los grupos de trabajo, y manteniendo la debida trazabilidad (epígrafe II.3.1.3).
23. Los BF establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sí eran objeto de un control específico, mediante un censo de entidades en el régimen fiscal especial, al que podían optar aquellas que cumplan los requisitos. Se ha comprobado que las campañas de actualización del censo por incumplimientos de los requisitos asociados a la presentación de cuentas anuales en el caso de fundaciones de ámbito estatal se llevaban a cabo con un decalaje de varios años, habiéndose retirado del censo en 2024 a 878 entidades por incumplimientos en la presentación de las cuentas anuales del ejercicio 2021 (epígrafe II.3.2).

Recomendación 8

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que, con la participación de la AEAT, promueva ante el protectorado y el registro de fundaciones de ámbito estatal un procedimiento más ágil de comprobación y suministro de información sobre la presentación y depósito de cuentas de estas entidades, al menos de aquellas acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Recomendación 9

A la AEAT, se recomienda que realice las campañas de regularización del censo de entidades de régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 con mayor frecuencia.

24. La AEAT estaba realizando gestiones para obtener información sobre el cumplimiento de los requisitos por parte de las fundaciones de ámbito autonómico, de las que, a la fecha de realización de los trabajos de fiscalización, no se disponía de información (epígrafe II.3.2).

Recomendación 10

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que, con la participación de la AEAT, concierte con las comunidades autónomas un procedimiento regular de suministro de información sobre el cumplimiento de los requisitos de presentación de cuentas anuales de las fundaciones de ámbito autonómico, al menos de aquellas acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

25. La AEAT realizaba campañas informativas sobre los requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial de entidades sin fines de lucro, incluyendo el relativo a la memoria económica anual, pero no se hacía un seguimiento anual sobre su cumplimiento. La obligación de elaborar una memoria económica anual no era exigible a las entidades con menos de 20.000 euros de ingresos anuales y sin participaciones en sociedades mercantiles, pero debería realizarse un estudio de riesgos para detectar incumplimientos en los casos más significativos (epígrafe II.3.2).

III.4. SOBRE LOS SISTEMAS DE INTEGRIDAD DE LOS ÓRGANOS FISCALIZADOS

26. Los órganos fiscalizados pertenecientes al Ministerio de Hacienda —la DGT y el Gabinete de la Secretaría de Estado de Hacienda—, no presentan especialidades respecto del sistema establecido en el ministerio. El sistema de integridad y ética profesional del Ministerio de Hacienda, a su vez, responde al establecido para toda la Administración General del Estado en 2023 y actualizado por el Consejo de Ministros el 28 de enero de 2025 —Sistema de Integridad de la Administración General del Estado, SIAGE—, siendo relevante asimismo el Plan de Medidas Antifraude aprobado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en aplicación de la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (epígrafe II.4).
27. Los otros entes fiscalizados, la AEAT y el IEF, están adscritos al mismo Ministerio de Hacienda, con aproximaciones diferentes al sistema de integridad y ética profesional. Mientras el IEF se ha adherido a los planes y sistemas establecidos en el ministerio, la AEAT viene estableciendo

un sistema propio desde su Plan Estratégico 2020-2023, incluyendo sus propios códigos éticos y la Comisión Consultiva de Ética de la AEAT (epígrafe II.4).

Madrid, 22 de septiembre de 2026

LA PRESIDENTA



Enriqueta Chicano Jávega



TRIBUNAL DE CUENTAS

ANEXOS

RELACIÓN DE ANEXOS

ANEXO 1 OBJETIVOS ESTRATÉGICOS Y LÍNEAS DE ACTUACIÓN DEL PLAN ESTRATÉGICO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN LAS QUE SE ENCUADRA LA FISCALIZACIÓN	67
ANEXO 2 NORMATIVA SOBRE BENEFICIOS FISCALES	69
ANEXO 3 LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL MARCO DE LA POLÍTICA PÚBLICA	73
ANEXO 4 BENEFICIOS FISCALES EVALUADOS POR LA AIREF Y EL MHAC.....	83
ANEXO 5 COMPROMISO DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA RESPECTO DE LOS BENEFICIOS FISCALES	85
ANEXO 6 MODIFICACIONES EXAMINADAS DEL SISTEMA DE BENEFICIOS FISCALES	89

ANEXO 1

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS Y LÍNEAS DE ACTUACIÓN DEL PLAN ESTRATÉGICO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN LAS QUE SE ENCUADRA LA FISCALIZACIÓN

OBJETIVO ESTRATÉGICO 1: CONTRIBUIR A UNA GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS EFICAZ, EFICIENTE Y TRANSPARENTE

LÍNEA DE ACTUACIÓN 1: Impulsar actuaciones fiscalizadoras sobre asuntos de relevancia social y sobre las principales áreas de riesgo de la gestión pública, fomentando el enfoque evaluador:

- Priorizar actuaciones fiscalizadoras de relevancia social y atendiendo a la coyuntura económica.
- Potenciar las actuaciones fiscalizadoras dirigidas a la evaluación de los principales programas de ingresos y gastos públicos.

LÍNEA DE ACTUACIÓN 2: Mejorar la planificación de las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas:

- Programar la actividad fiscalizadora de forma ajustada, atendiendo a los medios personales y materiales disponibles, y procurar su ejecución próxima en el tiempo a la gestión fiscalizada.

Fuente: Plan estratégico del Tribunal de Cuentas 2024-2027

ANEXO 2

NORMATIVA SOBRE BENEFICIOS FISCALES

El art. 134.2 de la Constitución española establece que en los PGE “se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”. También se prevé en el art. 133.3 la reserva de Ley para establecer beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, correlativamente a la reserva de Ley en materia general tributaria en el art. 133.1, modulada en los arts. 87.3 y 134.7.

Ley General Tributaria

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no delimita el concepto de beneficio fiscal, pero los menciona en determinados artículos, de entre los que pueden destacarse los siguientes:

- Art. 8. “Reserva de ley tributaria. Se regularán en todo caso por ley: [...] d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.
- Art. 14. “Prohibición de analogía. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.
- Los arts. 115, 117 y 141 incluyen a los beneficios fiscales entre los aspectos propios de las funciones de comprobación, gestión tributaria e inspección tributaria, respectivamente.

Desarrollo reglamentario de la gestión, inspección y recaudación tributarias

- Real Decreto 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. Regula las obligaciones de información y procedimientos necesarios para el control de los beneficios fiscales, así como el procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado (artículos 136 y 137).
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. No especifica nada explícitamente sobre beneficios fiscales.

Normativa organizativa y competencial

- Art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de PGE para 1991, que crea la AEAT:
 - “2. La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal [...]”.
 - 3. Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como

material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

- Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda.
 - Art. 5. “Dirección General de Tributos. 1. La Dirección General de Tributos ejercerá las siguientes competencias: [...] (c) El estudio de las cuestiones relativas a la recaudación y de los efectos económicos de los distintos tributos y la propuesta de las correspondientes medidas de política fiscal, así como la elaboración del presupuesto de beneficios fiscales [...]”
 - 2. La Dirección General de Tributos estará integrada por las siguientes subdirecciones generales: a) La Subdirección General de Política Tributaria, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos b), c) y d) del apartado 1”.

Normas específicas de regulación de distintos tributos

Los beneficios fiscales están reconocidos y regulados, por lo general, en las leyes que establecen y regulan los propios tributos, aunque no es extraño que en normas legales dedicadas a distintas políticas se establezcan, modifiquen o supriman beneficios fiscales.

Así pues, las normas más relevantes para encontrar la regulación de los beneficios fiscales sobre los tributos estatales, ordenadas según la importancia cuantitativa que tienen en el PBF son las siguientes (esta relación no tiene pretensión de exhaustividad):

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - TÍTULO II. Exenciones, arts. 20-67.
 - Artículo 91. Tipos impositivos reducidos.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
 - Artículo 7. Rentas exentas.
 - TÍTULO IV. CAPÍTULO I y II: Reducciones por dependencia, envejecimiento, pensiones, arts. 51-55.
 - Artículo 68, 81 y 81 bis: Deducciones.
 - TÍTULO IX. Tributación familiar, arts. 82-84.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
 - Artículo 9. Exenciones.
 - TÍTULO IV. CAPÍTULO V, reducciones en la base, arts. 23 y 25.
 - TÍTULO VI. CAPÍTULO III y IV, bonificaciones y deducciones, arts. 33-39.

- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
 - Arts. 42, 51, 79. Exenciones.
 - Arts. 22, 43, 80. Devoluciones.
 - Art. 50 bis. Tipos impositivos para biocarburantes y biocombustibles.
 - Art. 52 bis. Devolución parcial por el gasóleo de uso profesional.
 - Art. 52 ter. Devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería.
 - Art. 66. Exenciones, devoluciones y reducciones.
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: los arts. 12 y 13 establecen el Impuesto sobre primas de seguros.
 - Art. 12.5. Exenciones.
- Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
 - Art. 45. Beneficios fiscales.
- Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
 - Título IV. Medidas complementarias de promoción del desarrollo económico y social de Canarias. Capítulo II. Medidas fiscales (arts. 24-27 bis).
 - Título V. La Zona Especial Canaria. Capítulo III. Régimen general de las entidades de la Zona Especial Canaria
 - Título VII. Registro Especial de Buques y Empresas Navieras. Capítulo II. Régimen fiscal.
- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias
- Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral
 - Disposición adicional primera. Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020».
 - Disposición adicional segunda. Actividades prioritarias de mecenazgo.

Especial atención merece la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que establece exenciones y deducciones en varios tributos.

Beneficios fiscales de vigencia temporal en 2023

Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma: art. 18 Tipo de IVA a la electricidad. (1/7/2022 - 31/12/2023)

Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad:

- Art. 1 Tipos de IVA aplicables temporalmente (1/1 a 31/12/2023) a ciertos combustibles.
- Art. 2: Prórroga de rebajas de IVA temporales aprobadas previamente (electricidad, mascarillas y otros).
- Art. 72 IVA temporalmente (1/1 a 30/6/2024) a varios productos alimenticios.

Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles:

- Art. 5 y 6: Tipo de IVA para determinados combustibles (1/10 al 31/12/2022)

Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 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: disposiciones adicionales (todas: 1ª a 8ª) y anexos.

ANEXO 3

LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL MARCO DE LA POLÍTICA PÚBLICA

Caracterización de los beneficios fiscales

De acuerdo con la doctrina hacendística, nacional e internacional, los BF constituyen una forma de política pública para promover determinadas actividades o apoyar diferentes situaciones de hecho personales, sectoriales, territoriales o de otro tipo, que afecten especialmente a colectivos determinados. Esta forma de política pública, en contraste con la técnica de la subvención o ayuda, no supone la entrega de fondos públicos a los beneficiarios de esa política, sino que consiste en evitarles el pago de un tributo o en disminuir su cuantía, por lo que provoca, desde el punto de vista de la Hacienda pública, un menor ingreso en lugar de un gasto (Banco Mundial 2024 p.13; FMI 2002 p.1; OCDE 2010 p.12; Tribunal de Cuentas 2017 p.14; MBF 2023 p.283)³⁷.

En el mismo sentido, la Unión Europea equipara los beneficios fiscales con las subvenciones al configurar el concepto de ayudas de Estado, en el ámbito de la defensa de la competencia y el mercado único³⁸.

Lo mismo ha hecho la Sentencia del Tribunal Constitucional 21/2022 (fundamento jurídico 3.b) asimilando los beneficios fiscales a «toda subvención y ayuda pública [que] cumple una función de fomento, lo que también incluye la compensación de daños, perjuicios o pérdidas debidas, entre otras, a catástrofes, crisis económicas o situaciones como la pandemia de la Covid-19»³⁹.

Definiciones de beneficio fiscal

La LGT no define los beneficios fiscales, pero de su art. 8.d) —reserva de Ley para “el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales” — pueden extraerse dos notas importantes⁴⁰:

- Una clasificación de modalidades de BF, incluyendo “exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones”. No es exhaustiva, permitiendo que existan otras figuras.
- El término “incentivo fiscal” se recoge como sinónimo de BF. Lo mismo ocurre en los arts. 14, 117.1.c), 141.e), 186.1.a) y 2.a), 194, 206.1.c), 211.5.b) y c) y 227.2.d). No obstante, en ocasiones se incluyen también como sinónimo de ambos “las exenciones”, que como se acaba de decir son un tipo concreto de BF. Esto indica que esta norma no pretende establecer una terminología precisa al recoger las realidades que se trata de regular.

A lo largo de la bibliografía sobre la materia, nacional e internacional, pueden encontrarse diferentes términos para referirse a los BF, utilizados indistintamente como sinónimos. En el [cuadro 17](#) se recogen los más frecuentes. Es cierto que, en contextos puntuales y con distintas finalidades, se asignan diferentes características a unos u otros términos para poder delimitar categorías

³⁷ Las referencias bibliográficas del presente anexo se encuentran al final del mismo.

³⁸ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, párrafo 51. Diario Oficial de la Unión Europea de 19/7/2016. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52016XC0719%2805%29>

³⁹ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2022-3808>

⁴⁰ El [anexo 2](#) recoge la normativa sobre beneficios fiscales.

diferenciadas, pero esas mismas denominaciones se encuentran en otros ámbitos con otros rasgos, de modo que no se ha consolidado una tipología compartida que pueda resultar útil.

CUADRO 22. SINÓNIMOS DE BENEFICIO FISCAL

Denominación	Perspectiva, desarrollo y fuentes
Beneficio fiscal (tax benefit)	Ahorro fiscal obtenido por los beneficiarios.
	Exenciones o bonificaciones concedidas en algún(os) tributo(s) por el sujeto activo de la obligación tributaria y que tienen como finalidad primordial incentivar determinadas conductas (tanto individuales como colectivas), actividades o localizaciones concretas de las mismas. Se configuran así como mecanismos fiscales de promoción e incentivación alternativos a las transferencias públicas. (Ahijado, M. y Aguer, M. (1996): <i>Diccionario de Economía y Empresa</i> , Editorial Pirámide, Madrid.)
	Los beneficios fiscales son cualquier tipo de ahorro en las cuotas tributarias. Pueden proceder cualquier clase de exención, deducción, bonificación o reducción fiscal (https://economipedia.com/definiciones-diccionario)
Gasto fiscal (tax expenditure)	Coste de la medida en pérdida de ingresos para la Hacienda pública (OCDE 2004; OCDE 2010).
	No se trata de desembolsos efectuados por el sector público, sino de ingresos no percibidos, por lo que, en rigor, no se trata de gastos en los términos en que, habitualmente, se usa este concepto. En definitiva, los gastos fiscales no son sino el total de “beneficios fiscales” y se los asocia a los gastos públicos, porque el objetivo de estos beneficios no es otro que el incentivar determinados comportamientos o sectores económicos. (Ahijado, M. y Aguer, M. (1996): <i>Diccionario de Economía y Empresa</i> , Editorial Pirámide, Madrid.)
	Los gastos fiscales son las cantidades que dejará de recaudar la administración pública por la concesión de ventajas fiscales a ciertos contribuyentes o determinados sectores económicos. (https://economipedia.com/definiciones-diccionario)
Incentivo fiscal (tax incentive)	Estímulo que se pretende introducir sobre el comportamiento de los beneficiarios (MBF 2023, p.7).
	El incentivo fiscal constituye un estímulo por parte del Estado, que se manifiesta como reducción en el pago de determinado tributo. (https://economipedia.com/definiciones-diccionario)
Subvención fiscal (tax subsidy)	Paralelismo del BF con la política pública alternativa, instrumentada mediante subvenciones (EUROSAI 2008 p.36).

Fuente: Elaboración propia, con fuentes citadas en cada caso.

Para una definición de BF, toda la doctrina y la evidencia comparada de los sistemas existentes, parten de la constatación de una reducción del ingreso tributario, una reducción que debe distinguirse de otras que forman parte de la “base estructural del impuesto” o “sistema estructural de referencia” (*benchmark, structural baseline*). La reducción debida a un BF, a diferencia de las propias de la base estructural del impuesto —debidas a cuestiones técnicas, de eficiencia recaudatoria o de facilitar al contribuyente el cumplimiento de su obligación—, responden a criterios de las políticas socioeconómicas que se trata de implementar (Banco Mundial 2024 p.16-tabla 2-pp.26 y ss.; FMI 2002 p.1-2; OCDE 2004 p.10; OCDE 2010 p.148).

Un ejemplo de reducción del ingreso tributario que forma parte de la base estructural sería la deducción de gastos necesarios en la base imponible de un impuesto sobre los ingresos. Los gastos necesarios para la obtención de los ingresos brutos no formarían parte de esa corriente de renta neta que se persigue gravar. Por el contrario, un BF consistiría en reducir la base imponible así calculada para determinadas actividades, o por las circunstancias en que se encuentren los perceptores de esos ingresos.

Otros ejemplos de reducciones debidas a “cuestiones técnicas” pueden ser las exenciones en supuestos de recaudación ínfima, deducciones de rentas gravadas por otros tributos o en otras jurisdicciones, o el descuento de las cantidades ya recaudadas mediante pagos a cuenta o retenciones o incluso de los impuestos soportados en fases anteriores del proceso productivo en evitación del efecto cascada en la imposición indirecta (exposición de motivos de la derogada Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido)⁴¹.

No obstante, la constatación de estos elementos apenas facilita la definición de BF y, lo que en la práctica es más importante, la identificación de cada elemento de la norma tributaria como un BF o como una delimitación de la “base estructural del impuesto”. De acuerdo con OCDE 2010 (p.16), “las concepciones del impuesto de referencia difieren entre analistas y países. [...] la referencia o norma incluye la estructura de tasas, las convenciones contables, la deducibilidad de los pagos obligatorios, las disposiciones para facilitar la administración tributaria y las obligaciones fiscales internacionales [...] Sin embargo, cada uno de estos elementos ofrece un margen de interpretación considerable, y al examinar la práctica de cada país, cada aplicación presenta ciertas particularidades”⁴².

En todo caso, la línea de identificar los BF como reducciones de la deuda tributaria al margen de la estructura básica del impuesto es la adoptada por la Administración estatal española para la elaboración del PBF. Por ello el primer requisito para identificar a los BF es “desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiendo por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar” (MBF 2023, p.7-8). Como se acaba de señalar, esto desplaza la cuestión de la identificación de los BF a la pregunta sobre cuál es la estructura básica del tributo. Ver el epígrafe II.2.1.1 sobre los trabajos de la DGT en la identificación de la “estructura básica de los impuestos” vigente en España.

Los beneficios fiscales en el sistema tributario

En todo caso, lo que resulta de esta caracterización de los BF es que responden a criterios y objetivos específicos de las políticas públicas, que difieren de los criterios propios del sistema tributario, por naturaleza y por su función, es decir: recaudar eficientemente con equidad (FMI 2022 recuadro 1 en p.2). En el caso español, estos criterios se sustentan en los principios constitucionales que regulan la obtención de ingresos y la realización de gastos públicos. En particular, respecto de los primeros, los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad de la

⁴¹ A *sensu contrario*, una publicación del Fondo Monetario Internacional menciona las medidas de “reducción de los costes administrativos y de cumplimiento del IVA” entre los BF (Fondo Monetario Internacional 2022, tabla 2, p.8).

⁴² En el seminario de 2006 sobre BF organizado en el seno de EUROSAL, el experto de la OCDE expresó que la de beneficio fiscal es una de las definiciones más difíciles (EUROSAL 2004 p.176, anexo 2 “Seminario sobre beneficios fiscales organizado por el Presidente de EUROSAL, Bonn, 21 y 22 de febrero de 2006, resultados del taller”).

tributación del artículo 31.1 de la CE, y de los segundos, los principios de equidad, eficiencia y economía, del artículo 31.2 ⁴³.

El uso de los tributos para lograr diferentes objetivos de interés general se ha reconocido por el Tribunal Constitucional en Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico n.º 13:

La función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales⁴⁴.

La introducción de finalidades ajenas a la mera recaudación en el sistema tributario no es exclusiva de los BF. En sentido opuesto, pueden introducirse cargas específicas sobre actividades o comportamientos considerados negativos, para disuadirlos. Un ejemplo relevante se encuentra en la exposición de motivos de la Ley 38/1992 de los Impuestos Especiales, de 28 de diciembre, respecto del doble gravamen del impuesto especial y el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre determinados bienes, señala:

Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.

En lo referente a los BF, el resultado es que su justificación, en la medida en que distorsionan la generalidad y eficiencia del sistema tributario en la recaudación de los fondos públicos necesarios, radica en su efectividad como instrumento de las políticas públicas que implementan (IEF 2022 p.40). Por ello es especialmente importante un diseño adecuado de los mismos.

Diseño de beneficios fiscales como herramientas de política pública

En la literatura especializada pueden encontrarse muy diversos estudios comparativos de las diferentes fórmulas de implementación de políticas públicas, en particular subvenciones y BF. Los

⁴³ Ver Aranda Alvarez, E. (2003): "Sinopsis artículo 31" en *La Constitución española*, portal temático del Congreso de los Diputados, disponible en <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tipo=2>

⁴⁴ Respecto de la mención hecha al art.4 de la entonces vigente Ley General Tributaria, ver art.2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

puntos de vista y las propias conclusiones son divergentes y puede apreciarse una importante carga subjetiva derivada de la importancia de los efectos sociales que implican unas u otras fórmulas.

Sin ánimo de exhaustividad, en el cuadro 23 se reproduce la comparación entre BF y gastos directos realizada por el Banco Mundial en 2024, respecto de algunos elementos importantes para el diseño de las políticas públicas.

CUADRO 23. COMPARACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES Y GASTOS DIRECTOS

Beneficios fiscales		Gastos directos
Accesibilidad para los beneficiarios	Sencilla, por su naturaleza automática.	Más compleja, requiere selección.
Coste administrativo y de control	Alto, si se supervisan adecuadamente las exenciones.	Medio, por necesidad de un sistema de selección y asignación
Posibles abusos	Evasión, elusión y búsqueda de rentas.	Arbitrariedad, ineficiencia y captura del órgano asignador.
Flexibilidad	Funcionamiento con leyes permanentes, generando así estabilidad, pero también inercia.	Funcionamiento con presupuestos, evaluación y reasignaciones regulares.
Transparencia y rendición de cuentas	Su carácter automático no contempla mecanismos de control ni rendición de cuentas.	Debe ser aprobado por la legislatura, como todo gasto gubernamental.
Control de gastos	Gasto determinado ex post; incierto e ilimitado, lo que puede generar desequilibrios fiscales.	Gasto programado y controlado, limitado por la Ley de presupuesto
Equidad	Sólo los contribuyentes potenciales se benefician, y aquellos con mayores ingresos a menudo se benefician más.	La discreción puede proporcionar un acceso más equitativo, mejorando la selección de los beneficiarios.

Fuente: Banco Mundial 2024, cuadro 1 p.15.

En la práctica, el diseño de los BF para el logro de los objetivos de política social o económica que se estiman de interés general y justifican su introducción, significa acreditar:

- Eficacia: grado de consecución de sus objetivos
- Eficiencia y economía: hacerlo con un coste razonable, en términos de pérdida de ingresos

Por lo tanto, para permitir el diseño racional y el debate público basados en evidencias, se precisa la medición, con solidez y con transparencia, del impacto y el coste de los BF, de forma semejante a la evaluación de las políticas implementadas mediante gasto público.

En este sentido, las conclusiones y propuestas generales de la revisión del gasto realizada por la AIReF (2020 p.8), inciden en la planificación coordinada de los diferentes instrumentos de políticas públicas, con vistas a valorar su eficacia, incluyendo la evaluación *ex ante* y *ex post*.

El Libro Blanco de la Reforma Tributaria (IEF 2022) va incluso más allá, señalando “como recomendación general, [...] que los beneficios fiscales deben estar sujetos a un proceso de

evaluación permanente, en el marco del reforzamiento de la evaluación independiente de las políticas económicas”. Incluso “el Comité entiende que se debe estudiar la posibilidad de incorporar una cláusula de condicionalidad para el mantenimiento de nuevos beneficios fiscales, de manera que se supediten siempre a la previa evaluación positiva” (IEF 2022 p.40). En el mismo documento, la propuesta n.º 31 “evaluación permanente de los beneficios fiscales” (p.440-441), consiste en los siguientes tres puntos:

- a. *Se recomienda evaluar de manera individualizada y periódica la eficacia, en relación con los objetivos establecidos por el legislador, de todos los beneficios fiscales incluidos en la Memoria de Beneficios Fiscales del IS. En el caso que dicha evaluación no fuera positiva, se recomienda su eliminación.*
- b. *En el caso de introducir nuevos beneficios fiscales, se recomienda condicionarlos a establecer un período transitorio de vigencia de la norma, por ejemplo, un máximo de 5 años, al final del cual debe evaluarse su eficacia. Sólo una valoración positiva conllevaría el mantenimiento del beneficio fiscal en el impuesto.*
- c. *Las evaluaciones debieran realizarse de manera independiente, basarse en criterios científicos, y tanto las metodologías, como los datos y los resultados tendrían que ser accesibles y sujetos a discusión por parte de la comunidad investigadora.*

En Francia, la Ley de programación de Finanzas Públicas para los años 2023-2027, establece en su art. 7 que los nuevos BF que se creen a partir de 1/1/2024, tendrán una duración máx. de 3 años, prorrogables por otros 3 años siempre que supere una evaluación positiva⁴⁵.

Adicionalmente, si se da transparencia a los elementos de diseño racional de los BF (objetivos, indicadores, estudio de alternativas) y se realizan y publican evaluaciones periódicas sobre su efectividad y su coste, el debate público sobre las políticas económicas puede enriquecerse y basarse en evidencias. Sobre este particular, un documento publicado por el FMI en 2015 afirmaba que “tanto el gasto tributario como sus costos fiscales son intrínsecamente menos visibles que los gastos públicos directos, lo cual entraña que, con frecuencia, el escrutinio y evaluación a que se someten sean menores. Esto los hace propensos al cabildeo y a las presiones de grupos con intereses específicos, lo que conduce a un diseño ineficiente de políticas y a riesgos de corrupción. La presentación de informes en materia de gasto fiscal, al respaldar la transparencia y la evaluación, posibilita un control mayor sobre el empleo de los recursos públicos (p.12)”⁴⁶.

Coste de la política pública implementada mediante BF

Los caudales afectados por BF, por su propia naturaleza, no llegan a formar parte de la Hacienda pública en ningún momento, permaneciendo en la esfera patrimonial del contribuyente sin que exista un flujo económico real que sea cuantificado y registrado por ningún agente. De hecho, se trata de un ingreso hipotético que se obtendría en ausencia del BF y por ello el único modo de evaluarlo es indirecto, mediante estimaciones (Banco Mundial 2024 p.14). El esquema de los flujos económico-financieros que muestra el [gráfico 1](#) trata de visualizar este hecho, incluyendo en el caso de las políticas públicas implementadas mediante BF, una corriente virtual de fondos que parte de los contribuyentes y vuelve a los mismos.

Las normas de contabilidad pública reflejan este hecho, excluyendo la posibilidad de contabilizar los BF. La estimación de su coste podría sumarse, en principio, al ingreso efectivamente liquidado

⁴⁵ Disponible (en francés) en <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000048581885/>

⁴⁶ *Opciones para el uso eficaz y eficiente de los incentivos fiscales a la inversión en países de ingreso bajo*. Documento de antecedentes del informe del FMI, de la OCDE, de la ONU y del Banco Mundial para el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20, disponible en <https://www.imf.org/external/spanish/np/g20/pdf/101515as.pdf>

—neto de BF—, proporcionando así una cifra que podría calificarse de “ingreso total bruto”, y restarse inmediatamente con contrapartida en el registro de un gasto virtual presupuestario, por ese mismo importe. Mientras el resultado neto, evidentemente, no cambiaría, se registrarían mayor ingreso y mayor gasto presupuestarios. Pero esta posibilidad se excluye expresamente en el Plan General de Contabilidad Pública, Norma de Reconocimiento y Valoración n.º 16 “ingresos sin contraprestación”, en concordancia con la Norma Internacional de Contabilidad de Sector Público 47, párrafos 53-55, que sustituye a la Norma 23 (párr.73-75) a partir de 2026⁴⁷.

El ingreso tributario sin embargo no debe incrementarse por el importe de los gastos fiscales (deducciones), ya que estos gastos son ingresos a los que se renuncia y no dan lugar a flujos de entrada o salida de recursos.

La excepción, recogida en la misma norma contable, es “el caso de que se paguen beneficios a los contribuyentes a través del sistema tributario, que en otras circunstancias serían pagados utilizando otro medio de pago, estos constituyen un gasto y deben reconocerse independientemente, sin perjuicio de su imputación presupuestaria. El ingreso, a su vez, debe incrementarse por el importe de cualquiera de estos gastos pagados a través del sistema tributario”. Estos casos, denominados comúnmente “créditos fiscales pagables”, no son BF sino auténticos gastos cuyo pago se realiza mediante los procedimientos y sistemas de la administración tributaria.

En el sistema tributario estatal, las deducciones sobre la cuota líquida de los artículos 81 y 81 bis de la LIRPF tienen esta naturaleza, considerándose créditos fiscales pagables —frecuentemente denominados impuestos negativos— cuyo abono incluso puede solicitarse anticipadamente (art.81 LIRPF: deducciones por maternidad – modelo 140 para abono anticipado / y 81 bis LIRPF por familia numerosa-dependencia-descendientes – modelo 143 para abono anticipado). También la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en los casos previstos en el art.39.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, puede dar lugar a un impuesto negativo.

Por su parte, las reglas de contabilidad nacional establecidas en los párrafos 20.167-168 del Sistema Europeo de Cuentas 2010 siguen los mismos criterios⁴⁸.

Todo ello hace que la identificación y control del coste de los BF requiera de un sistema propio de estimación e informe sistemáticos. La OCDE (2004) proporciona las siguientes pautas para el control presupuestario de los BF (pág.13):

Pauta 11: Los gastos tributarios deben estimarse e integrarse en la documentación de gastos que se presenta a las autoridades presupuestarias para todos los impuestos significativos. Los gastos ordinarios y los gastos tributarios deben mostrarse en esta documentación de forma conjunta.

Pauta 12: Según las reglas de déficit ... los gastos tributarios deben incluirse en el límite de gasto total que se establece anualmente durante la preparación del presupuesto o en un

⁴⁷ Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, <https://www.boe.es/eli/es/o/2010/04/13/eha1037/con> . Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público n.º 47 disponible en <https://www.ipsasb.org/publications/nicsp-47-ingresos> .

⁴⁸ SEC 2010: Reglamento (UE) 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, anexo A, Capítulo 20 cuentas de las administraciones públicas, apartado “Créditos fiscales”, párrafo 20.168; disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/european-union-system-of-national-and-regional-accounts.html>

Ver *Manual Sobre el Déficit y Deuda Públicas – Implementación del SEC 2010*, EUROSTAT 2022, págs. 84-90, disponible (en inglés) en <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/w/ks-gq-23-002>

límite especial para gastos tributarios. Según las reglas a medio plazo con límites de gasto plurianuales, los gastos tributarios deben incluirse en el límite de gasto total de cada año o en un límite especial para gastos tributarios de cada año. El exceso de gasto tributario debe compensarse íntegramente, al menos en la medida en que se origine en un cambio de política. Si se utiliza un límite especial para gastos tributarios, la compensación puede realizarse dentro de ese límite o mediante la reducción del límite de gasto ordinario.

Pauta 13: Los gastos tributarios deben revisarse del mismo modo que los gastos ordinarios en el proceso presupuestario anual. ... Deben aplicarse procedimientos especiales de evaluación, incluida la revisión de programas, a los gastos tributarios del mismo modo que a los gastos ordinarios.

En esta misma línea, el PBF exigido por la Constitución española permite que la asignación de recursos públicos plasmada en los PGE abarque también las políticas fiscales que no se instrumentan mediante programas de gasto, incluyendo información sobre su coste, aunque sea indirecto o estimado, para la Hacienda pública (Tribunal de Cuentas 2017 p.23).

Para realizar esta estimación indirecta debe establecerse el punto de vista de partida, que determina diferentes modalidades de cálculo, sistematizadas en las tres posibilidades mostradas en el cuadro 24.

CUADRO 24. ENFOQUES DE MEDICIÓN DEL COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES

Enfoque	Desarrollo
Pérdida de ingresos (o estimación estática)	Ingresos que se recaudarían en ausencia de la medida, asumiendo que la eliminación del gasto tributario no afecta el comportamiento del contribuyente.
Ganancia de ingresos (o estimación dinámica)	Ingresos que se recaudarían en ausencia de la medida, asumiendo que los contribuyentes responderían a la eliminación del gasto tributario.
Enfoque de equivalencia de gastos	Este enfoque estima la cantidad de gasto directo que se requeriría para proporcionar el mismo nivel de beneficios a los beneficiarios.

Fuente: Banco Mundial 2024 p.45, OCDE 2010 p.13

En el caso español, la cuantificación del PBF se realiza siguiendo el criterio de la pérdida de ingresos (MBF 2023 p.8).

Bibliografía referenciada en este anexo

- AIReF (2020): Estudio de Beneficios Fiscales, disponible en <https://www.airef.es/es/estudios/estudio-beneficios-fiscales/>
- Banco Mundial (2024): *Tax Expenditure Manual*, Banco Internacional de Reconstrucción y Desarrollo / Banco Mundial, Washington, disponible (en inglés) en <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099062724151636908/pdf/P174543-48ba8874-9e5b-4abb-88fd-ce06f588a6aa.pdf>.

- EUROSAI (2008): *Informe conjunto de la auditoria coordinada sobre beneficios fiscales*, Grupo de Trabajo *ad hoc*, disponible en <https://www.eurosai.org/es/working-groups/historic-working-groups-committees/coordinated-audit-on-tax-subsidies-working-group/>
- FMI (2022): “How to Evaluate Tax Expenditures”, *IMF How To Notes*, 2022(005)-A001, disponible (en inglés) en <https://doi.org/10.5089/9798400221507.061>.
- IEF (2022): *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, Comité de Personas Expertas, Ministerio de Hacienda y Función Pública, disponible en https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf
- MBF (2023): Memoria de Beneficios Fiscales, PGE 2023, Serie Amarilla, https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_23_A_A2.PDF
- OCDE (2004): *Best Practice Guidelines. Off Budget And Tax Expenditures*, Grupo de trabajo de altos funcionarios presupuestarios de la OCDE, Madrid, GOV/PGC/SBO(2004)6, disponible (en inglés) en [https://one.oecd.org/document/GOV/PGC/SBO\(2004\)6/en/pdf](https://one.oecd.org/document/GOV/PGC/SBO(2004)6/en/pdf).
- OCDE (2010a): *Tax Expenditures in OECD Countries*,, disponible (en inglés) en https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2010/01/tax-expenditures-in-oecd-countries_g1ghbcaf/9789264076907-en.pdf.
- OCDE (2010b): *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Tax Policy Studies, n.º 20, OECD Publishing, Paris, disponible (en inglés) en <https://doi.org/10.1787/9789264091085-en>.
- Tribunal de Cuentas (2017): *Informe de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015*, N.º 1.249, disponible en <https://www.tcu.es/repositorio/7b8db076-957b-4a3d-87c9-bf4df71bb521/I1249.pdf>.

ANEXO 4

BENEFICIOS FISCALES EVALUADOS POR LA AIREF Y EL MHAC

Importes en millones de euros

Tributo	BF evaluado	Importe en PBF 2023	% BF sobre total	Evaluado AIREF	Evaluado grupo de trabajo IEF	
					Evaluación 2021	Evaluación 2022
IVA	Tipo reducido del 10 %	10.959,25	24,21	✓		
IVA	Tipo reducido del 4 %	4.148,72	9,16			
IVA	Exención: sanidad y educación (*)	10.285,51	22,72	?		
IVA	Exención: servicios financieros (*)			✓		
IRPF	Deducciones sociales (maternidad, familia numerosa, discapacidad)	2.909,13	6,43	✓		
IRPF	Exención por las prestaciones de invalidez	1.172,39	2,59			✓
IRPF	Reducción por tributación conjunta	1.006,44	2,22	✓		
IRPF	Reducción por tributación conjunta familias monoparentales					✓
IRPF	Reducción por rendimientos del trabajo	905,62	2,00	✓		
IRPF	Reducción por arrendamiento de viviendas	716,61	1,58	✓		
IRPF	Reducción por aportaciones a sistemas de previsión social	645,53	1,43	✗		
IRPF	Exención prestaciones familiares	566,55	1,25			✓
IRPF	Exención por indemnizaciones por despido	531,96	1,18			✓
IRPF	Exención determinadas loterías y apuestas	475,59	1,05		?	
IRPF	Deducción por donativos	345,09	0,76	?		
IRPF	Tratamiento fiscal de anualidades por alimentos	148,81	0,33			?
IRPF	Exención de los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero	71,45	0,16		✓	

Tributo	BF evaluado	Importe en PBF 2023	% BF sobre total	Evaluado AIReF	Evaluado grupo de trabajo IEF	
					Evaluación 2021	Evaluación 2022
IRPF	Exención de la prestación por desempleo modalidad pago único	31,61	0,07			✓
IRPF	Exención ganancias patrimoniales a mayores de 65 años	7,79	0,02			✓
IS	Deducción por incentivos a la I+D+i	672,38	1,49	✓		
IS	Reserva de capitalización	609,10	1,35			✓
IS	Régimen especial de las entidades sin fines lucrativos	336,74	0,74		✓	
IS	Tipos reducidos SICAVs y SOCIMIs	213,65	0,47	?		
IS	Deducción por donativos	164,92	0,36	?		
IS	Deducción por producciones cinematográficas	88,98	0,20			?
IS	Reserva de nivelación	58,96	0,13			✓
IS	Reducción de rentas de determinados activos intangibles	51,36	0,11		✓	
IIEE	Tipos reducidos hidrocarburos	351,71	0,78	✓		
IIEE	Tipo reducido carbón de uso profesional	2,38	0,01		✗	
TOTAL		37.478,23	82,79			

✓ Cumple su objetivo; ✗ No cumple su objetivo; ? Resultado no concluyente

Fuente: elaboración propia

(*) Las exenciones del IVA no se cuantifican individualizadamente en el PBF 2023, recogándose un importe total de 10.286 millones de euros. La evaluación de la AIReF recayó exclusivamente en las exenciones a los servicios de sanidad y educación y a los servicios financieros.

ANEXO 5

**COMPROMISO DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA
RESPECTO DE LOS BENEFICIOS FISCALES**

I. Reforma incluida inicialmente en el PRTR

COM(2021) 322 final - Anexo de la Propuesta de **Decisión de Ejecución del Consejo relativa a la aprobación de la evaluación del plan de recuperación y resiliencia de España**. 16.6.2021

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52021PC0322>

Anexo, Sección 1: Reformas e Inversiones en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia

1.Descripción de las reformas e inversiones, apdo. AB, Componente 28, pág.276-277: **Reforma 2 (C28.R2) – Análisis de beneficios fiscales**

La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) llevó a cabo una evaluación de beneficios fiscales relacionados con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, los impuestos especiales y el IVA, sobre la base de la cual señaló la posibilidad de modificar determinados beneficios fiscales. En 2020 se modificaron determinados beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como el tipo reducido de IVA aplicable a las bebidas refrescantes, los zumos y las gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos. La implementación de nuevas reformas regulatorias hasta el 31 de marzo de 2023 se basará en las recomendaciones de un grupo de trabajo constituido para evaluar quince beneficios fiscales. Este grupo de trabajo se propone formular recomendaciones sobre la modificación o supresión de otros beneficios fiscales en los próximos años a fin de hacer que el sistema tributario sea más eficaz, aumentar los ingresos, apoyar la transición ecológica y promover la equidad.

La implementación de la medida estará terminada a más tardar el 31 de marzo de 2023.

Hito 386 (Anexo, Sección 2: Ayuda Financiera, apdo. 3., apdo. 3.5, incluido en el quinto tramo de ayudas no reembolsables):

Análisis y modificaciones de beneficios fiscales.

Indicadores cualitativos (para los hitos): Disposiciones de las reformas por las que se establece su entrada en vigor y publicación de las recomendaciones del grupo de trabajo en la página web del Ministerio de Hacienda

Descripción de cada hito y objetivo: Entrada en vigor de las reformas normativas necesarias para aplicar las recomendaciones del grupo de trabajo de modificar o suprimir quince beneficios fiscales. Los beneficios fiscales se seleccionarán en función de su importancia cuantitativa y cualitativa y se evaluarán con arreglo a la metodología de la AIReF. Las reformas normativas tendrán por objeto hacer que el sistema tributario sea más eficaz, aumentar los ingresos, apoyar la transición ecológica y promover la equidad.

II. Modificación de la reforma C28.R2 en 2024

(Se indican en color verde las menciones que suponen modificaciones respecto del texto anterior)

COM(2024) 592 final - ANEXO de la Propuesta de **DECISIÓN DE EJECUCIÓN DEL CONSEJO por la que se modifica la Decisión de Ejecución**, de 13 de julio de 2021, relativa a la **aprobación de la evaluación del plan de recuperación y resiliencia de España**. 18.12.2024

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52024PC0592&qid=1768156514452>

Anexo, Sección 1: Reformas e Inversiones en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia

1.Descripción de las reformas e inversiones, apdo. AB, Componente 28, pág.416: **Reforma 2 (C28.R2) – Análisis de beneficios fiscales**

La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) llevó a cabo una evaluación de bonificaciones fiscales relacionadas con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, los impuestos especiales y el IVA, sobre la base de la cual señaló la posibilidad de modificar determinados bonificaciones fiscales. En 2020 se modificaron determinados beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como el tipo reducido de IVA aplicable a las bebidas refrescantes, los zumos y las gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos. La aplicación de nuevas reformas reglamentarias a más tardar el 31 de diciembre de 2025 se derivará de un análisis en profundidad de las revisiones existentes, incluidas las de la AIReF, y de un grupo de trabajo creado para evaluar 15 ventajas fiscales adicionales, así como de otros análisis ministeriales, con el fin de aumentar la eficacia del sistema tributario, apoyar la transición ecológica o promover la equidad, y se estimará, en el momento de su entrada en vigor, un aumento permanente de los ingresos en 0,1 puntos porcentuales del PIB.

La implementación de la medida estará terminada, a más tardar, en diciembre de 2025.

Hito 386 (pág.419): Análisis y modificaciones de beneficios fiscales

Indicadores cualitativos para los hitos: Disposiciones de las reformas por las que se establece su entrada en vigor y publicación de las recomendaciones del grupo de trabajo en la página web del Ministerio de Hacienda, y otros análisis del Ministerio de Hacienda y de AIReF

Descripción: Entrada en vigor de las reformas legislativas derivadas de un análisis en profundidad de las revisiones existentes, incluidas las de la AIReF, y del grupo de trabajo creado para evaluar las ventajas fiscales adicionales y otros análisis del Ministerio de Hacienda. Las reformas normativas tienen por objeto hacer que el sistema tributario sea más eficaz, apoyar la transición ecológica o promover la equidad y se estimarán, en el momento de su entrada en vigor, para aumentar permanentemente los ingresos en 0,1 puntos porcentuales del PIB.

(Anexo, Sección 2: Ayuda Financiera, apdo. 3.8, incluido en el octavo tramo de ayudas no reembolsables)

III. Modificación de la reforma C28.R2 en 2025

(Se indican en color verde las menciones que suponen modificaciones respecto del texto anterior)

COM(2025) 794 final - ANEXO de la Propuesta de **DECISIÓN DE EJECUCIÓN DEL CONSEJO por la que se modifica la Decisión de Ejecución** de 13 de julio de 2021 relativa a la **aprobación de la evaluación del plan de recuperación y resiliencia de España**. 17.12.2025

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52025PC0794&qid=1768155225975>

Anexo, Sección 1: Reformas e Inversiones en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia

1.Descripción de las reformas e inversiones, apdo. AB, Componente 28, pág.283-284: **Reforma 2 (C28.R2) – Reforma de beneficios fiscales**

El objetivo de esta reforma es aumentar los ingresos de la Hacienda Pública y modernizar el sistema fiscal.

La medida consiste en llevar a cabo reformas normativas consistentes en la eliminación o modificación de beneficios fiscales y que supongan, según estimaciones en el momento de su entrada en vigor, un aumento permanente de los ingresos de 0.1 puntos porcentuales del PIB.

Hito 286 (pág.286): Reforma de beneficios fiscales

Indicadores cualitativos para los hitos: Disposiciones de las normas en las que se indica su entrada en vigor

Periodo: 2º trimestre 2026

Descripción: Entrada en vigor de normas por las que se eliminen o modifiquen beneficios fiscales y que supongan, según estimaciones en el momento de su entrada en vigor, un aumento permanente de los ingresos de 0.1 puntos porcentuales del PIB.

(Anexo, Sección 2: Ayuda Financiera, apdo. 3.7, incluido en el séptimo tramo de ayudas no reembolsables, pág. 337)

Adenda: Plan Fiscal Estructural a Medio Plazo de España

La Recomendación del Consejo C/2025/643, de 21 de enero de 2025, por la que se aprueba el Plan Fiscal-Estructural Nacional a Medio Plazo de España Incluyó el cumplimiento de C28.R2, hito 386, entre las 15 medidas del anexo 2 “Conjunto de reformas e inversiones que sustentan la ampliación del período de ajuste a siete años” (pág.14). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:C_202500643

ANEXO 6

MODIFICACIONES EXAMINADAS DEL SISTEMA DE BENEFICIOS FISCALES

Tributo	Beneficio fiscal	Normativa	Tipo
IRPF	Régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español	Art. 93 y DT 17ª Ley 35/2006 (modificado por la DF 3.5 Ley 28/2022, de 21 de diciembre)	Modificación
IRPF	Estimación objetiva actividades económicas no agrarias: e.8) Minoración por incentivos a la inversión: tabla especial de amortizaciones y libre amortización de elementos del inmovilizado material nuevo de pequeño valor	Anexo II.2.2.b) Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre	Prórroga
IRPF	Estimación objetiva actividades económicas no agrarias: e.6) Reducción en un 40 % para asalariados con grado de discapacidad igual o superior al 33 %	Anexo II.2.1.2ª Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre	Prórroga
IRPF	Exención de ayudas excepcionales por daños personales causados por la borrasca "Filomena" en enero de 2021	Art. 4.7 RDL 10/2021, de 18 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por la borrasca "Filomena"	Temporal
IRPF	Exención de ayudas previstas en la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, por daños personales ocasionados por los incendios forestales acaecidos durante los meses de junio, julio y agosto de 2022	Art. 94.7 RDL 20/2022, de 27 de diciembre, respuesta a la Guerra de Ucrania La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad	Temporal
IRPF	Estimación objetiva actividades económicas: b) Reducción del 20 % del rendimiento neto para actividades económicas desarrolladas en la isla de La Palma	DA 6ª Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre	Temporal
IVA	Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales	Art. 91.2.1.7º Ley 37/1992 (modificado del 10 % al 4 % por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, PGE 2023)	Modificación
IVA	Determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica	Art. 18 RDL 11/2022, de 25 de junio	Temporal
IVA	Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas quirúrgicas desechables que se realicen desde el 19 de noviembre de 2020 hasta el 30 de junio de 2023.	Art. 7 RDL 34/2020, de 17 de noviembre, DA 1ª.2 RDL 29/2021, de 21 de diciembre (prórroga hasta 31 dic 2022) y art. 2 RDL 20/2022, de 27 de diciembre (prórroga hasta 30 junio 2023)	Temporal

Tributo	Beneficio fiscal	Normativa	Tipo
IIEE	La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.	Art. 75.c) Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular: exenciones al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables	Creación permanente
IS	Gastos e inversiones en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. I+D en Canarias se deduce el 45 %	Art. 35 Ley 27/2014, y DA 13ª Ley 19/1994 modificación en art. 7 RDL 23/2020, de 23 de junio	Modificación
IS	Actividades prioritarias de mecenazgo	Art. 20 y 22 Ley 49/2002 y DA 57 Ley 31/2022, de 23 de diciembre, PGE 2023	Temporal
ITF	Las adquisiciones realizadas por Fondos de pensiones de Empleo y por Mutualidades de Previsión Social o Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro	Art. 3.1.m) Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras	Creación permanente
Tasas	La tramitación de las bajas de vehículos solicitadas como consecuencia de los daños producidos por la erupción volcánica y los movimientos sísmicos en la isla de La Palma, y la expedición de duplicados de permisos de circulación o de conducción destruidos o extraviados por dichas causas	Art. 25.5 RDL 20/2021, de 5 de octubre	Temporal
Tasas	La tramitación de las bajas de vehículos solicitadas como consecuencia de los daños producidos por los incendios forestales acaecidos durante los meses de junio, julio y agosto de 2022, y la expedición de duplicados de permisos de circulación o de conducción destruidos o extraviados por dichas causas	Art. 94.5 RDL 20/2022, de 27 de diciembre	Temporal

Fuente: elaboración propia



ALEGACIONES FORMULADAS

TRÁMITE DE ALEGACIONES

Los resultados de la fiscalización han sido puestos de manifiesto a las personas titulares de los órganos y entidades fiscalizadas:

- Dirección General de Tributos
- Dirección General de Presupuestos
- Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda
- Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Instituto de Estudios Fiscales

Del mismo modo, en cumplimiento de las normas de procedimiento del Tribunal de Cuentas se remitió también al Ministerio de Hacienda, para su constancia de la remisión a Órganos subordinados al mismo.

Así mismo, se remitió a quienes fueron titulares de dichas entidades en el periodo fiscalizado, cuando hubo cambios:

- Ministerio de Hacienda
- Dirección General de Tributos
- Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda

El objeto del trámite es que las entidades puedan alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes, de acuerdo con el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Se han presentado alegaciones por el titular de la Secretaría de Estado de Hacienda, a su vez Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y del que dependen la Dirección General de Tributos y el Instituto de Estudios Fiscales.

Las alegaciones que se acompañan a continuación han sido analizadas y valoradas y han motivado los cambios que se han considerado convenientes para corregir, en su caso, posibles errores de hecho, de interpretación o de criterio. Aquellas alegaciones que constituyen meras explicaciones, comentarios u opiniones sin un adecuado soporte documental, no se han considerado en el informe. Se señala, por tanto, que el resultado definitivo de la fiscalización es el expresado en el informe, con independencia de las consideraciones que se hayan manifestado en las alegaciones.



1. ALEGACIONES FORMULADAS POR EL SECRETARIO DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESIDENTE DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



Excmo.Sr.D. Joan Mauri Majós
Consejero de Cuentas del Departamento Segundo de Fiscalización
Tribunal de Cuentas
Calle Torrelaguna 79, 28043 Madrid

Estimado Consejero:

Habiendo recibido su comunicación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 44.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, del Anteproyecto de Informe de *Fiscalización de la presupuestación y materialización de los beneficios fiscales del Estado, ejercicio 2023*, le traslado una serie de alegaciones que se han formulado por los centros de esta Secretaría de Estado de Hacienda afectados, de cara al proyecto de resultado de la fiscalización.

Reciba un cordial saludo,

El Secretario de Estado de Hacienda
Jesús Gascón Catalán



ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN Y MATERIALIZACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES DEL ESTADO, EJERCICIO 2023, DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

INFORME DE ALEGACIONES DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA

Habiéndose recibido, de conformidad con lo previsto en el artículo 44.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, el Anteproyecto de Informe de *Fiscalización de la presupuestación y materialización de los beneficios fiscales del Estado, ejercicio 2023*, se formulan las alegaciones contenidas en el presente informe, al objeto de que las mismas puedan ser tenidas en cuenta a la hora de preparar el proyecto de resultado de la fiscalización.

Se advierte que las alegaciones expuestas corresponden a los tres centros que dependen o se encuentran adscritos a esta Secretaría de Estado de Hacienda (Dirección General de Tributos, Agencia Estatal de Administración Tributaria, e Instituto de Estudios Fiscales), a quienes se ha dirigido directamente el Tribunal de Cuentas tanto en la fiscalización previa, como al comunicar el Anteproyecto de Informe que es objeto de estas alegaciones.

ÍNDICE:

1.	ALEGACIÓN PRIMERA	4
2.	ALEGACIÓN SEGUNDA	4
3.	ALEGACIÓN TERCERA	7
4.	ALEGACIÓN CUARTA	9
5.	ALEGACIÓN QUINTA	12
6.	ALEGACIÓN SEXTA	15
7.	ALEGACIÓN SÉPTIMA	16
8.	ALEGACIÓN OCTAVA	17
9.	ALEGACIÓN NOVENA	19
10.	ALEGACIÓN DÉCIMA	21
11.	ALEGACIÓN UNDÉCIMA	28
12.	ALEGACIÓN DUODÉCIMA	29
13.	ALEGACIÓN DECIMOTERCERA	34
14.	ALEGACIÓN DECIMOCUARTA	39
15.	ALEGACIÓN DECIMOQUINTA	40
16.	ALEGACIÓN DECIMOSEXTA	41
17.	ALEGACIÓN DECIMOSÉPTIMA	45
18.	ALEGACIÓN DECIMOCTAVA	48
19.	ALEGACIÓN DECIMONOVENA	50
20.	ALEGACIÓN VIGÉSIMA	52
21.	ALEGACIÓN VIGESIMOPRIMERA	55
22.	ALEGACIÓN VIGESIMOSEGUNDA	56



23.	ALEGACIÓN VIGESIMOTERCERA	57
24.	ALEGACIÓN VIGESIMOCUARTA	57
25.	ALEGACIÓN VIGESIMOQUINTA	58
26.	ALEGACIÓN VIGESIMOSEXTA	60
27.	ALEGACIÓN VIGESIMOSEPTIMA	61
28.	ALEGACIÓN VIGESIMOCTAVA	61
29.	ALEGACIÓN VIGESIMONOVENA	63
30.	ALEGACIÓN TRIGÉSIMA	67
31.	ALEGACIÓN TRIGESIMOPRIMERA	68
32.	ALEGACIÓN TRIGESIMOSEGUNDA	70
33.	ALEGACIÓN TRIGESIMOTERCERA	70
34.	ALEGACIÓN TRIGESIMOCUARTA	70
35.	ALEGACIÓN TRIGESIMOQUINTA	71
36.	ALEGACIÓN TRIGESIMOSEXTA	72

1. ALEGACIÓN PRIMERA

En el apartado I (*Iniciativa, alcance y objetivos*, página 9), en lo referente al ámbito subjetivo de la actuación, se señala que la Agencia Tributaria es competente para el control de la aplicación efectiva de la mayoría de los beneficios fiscales establecidos en los tributos del Estado.

No obstante, no es así en todos los casos, como ocurre en los beneficios fiscales de las tasas, por lo que se sugiere una matización.

2. ALEGACIÓN SEGUNDA

En relación con el apartado “INICIATIVA, ALCANCE Y OBJETIVOS” del anteproyecto de informe, y en particular con la motivación de la fiscalización, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (página 9):

“La motivación de esta fiscalización se basó en la importante merma que los beneficios fiscales (BF) suponen en la recaudación de ingresos públicos, así como por su impacto social, dado que están orientados al cumplimiento de objetivos de política económica y social. La presencia de una línea de actuación sobre esta materia en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) [...], acrecentó la oportunidad de esta fiscalización.”

Al respecto, cabe señalar que no se formula objeción a la oportunidad de la fiscalización ni a la relevancia presupuestaria de los beneficios fiscales. No obstante, se considera conveniente precisar el fundamento de la expresión “importante merma”, indicando si se refiere al importe absoluto estimado en el Presupuesto de Beneficios Fiscales, a su peso relativo sobre la recaudación, al porcentaje sobre el Producto Interior Bruto (PIB) o a otra magnitud de contraste.

El coste de los beneficios fiscales es una magnitud estimada y contrafactual. En particular, si la comparación se realiza frente al denominado ingreso teórico, debe evitarse que dicha magnitud se interprete como la recaudación que necesariamente se obtendría en ausencia de beneficios fiscales, al no incorporar por sí misma efectos de comportamiento, cambios en bases imponibles u otros efectos económicos.

Sin perjuicio de lo anterior, conviene precisar que la calificación de la cuantía de los beneficios fiscales como “*importante merma*” carece de un referente normativo objetivo. Ni la Constitución Española, en su artículo 31, ni la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, fijan umbral alguno (absoluto, en porcentaje de la recaudación o en proporción del Producto Interior Bruto) a partir del cual el importe agregado de los beneficios fiscales deba reputarse elevado, ordinario o reducido. Tampoco existe en el ordenamiento un nivel de referencia respecto del cociente entre ingresos tributarios y PIB que permita calificar, en términos jurídicos, la magnitud de la minoración tributaria asociada al conjunto de los beneficios fiscales. Por ello, cualquier juicio sobre la entidad cuantitativa del Presupuesto de Beneficios Fiscales exige, necesariamente, un marco comparado.

A este respecto, un posible referente comparado internacional es la *Global Tax Expenditures Database* (GTED), elaborada por el *Tax Expenditures Lab* a partir de la información publicada oficialmente por las administraciones tributarias de cada país (Redonda, von Haldenwang y Aliu, 2025). De acuerdo con su metodología, en el ejercicio 2023 los beneficios fiscales declarados por España representan un 20,01% de los ingresos tributarios (puesto 24 de un total de 50 países con dato declarado, frente a una media internacional del 21,14% y una

mediana del 17,54%) y un 3,02% del PIB (puesto 42 de 81 países, frente a una media del 3,96% y una mediana del 3,34%). España se sitúa, por tanto, en torno a la mediana e inferior a la media internacional en ambas magnitudes, por debajo de países como Países Bajos, Estados Unidos, Finlandia, Letonia, Suecia, Reino Unido, Portugal, Grecia o Francia. La propia OCDE (*Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010) y el Banco Mundial (*Tax Expenditure Manual*, 2024) advierten, además, de las limitaciones metodológicas inherentes a estas comparaciones (diferencias en el sistema tributario de referencia, en el perímetro de los conceptos incluidos y en el método de estimación), por lo que un juicio cualitativo sobre la “merma” derivada de los beneficios fiscales del Estado debería, en su caso, motivarse con apoyo en una magnitud y un término de comparación expresamente identificados.

Posición	País	Pérdida recaudatoria (% ingresos tributarios)	Pérdida recaudatoria (% PIB)
1	Países Bajos	58,27%	14,45%
2	Estados Unidos	54,56%	5,58%
3	Níger	49,31%	3,97%
4	Finlandia	48,43%	12,32%
5	Letonia	46,51%	7,89%
6	Madagascar	37,99%	4,19%
7	Egipto	37,73%	4,34%
8	República Democrática del Congo	37,33%	3,62%
9	Sri Lanka	35,53%	3,53%
10	Suecia	33,64%	7,19%
11	Maldivas	32,42%	7,69%
12	México	32,00%	4,55%
13	Grecia	29,34%	7,78%
14	Portugal	28,04%	6,43%
15	Reino Unido	27,95%	7,46%
16	Ruanda	24,79%	3,41%
17	Taiwán, China	23,45%	2,46%
18	Lituania	22,39%	4,73%
19	Francia	22,21%	2,89%
20	Tonga	21,73%	4,90%
21	Cabo Verde	21,20%	3,99%
22	Kenia	21,03%	3,38%
23	República de Corea	20,28%	2,91%
24	España	20,01%	3,02%
25	Togo	18,11%	2,60%
26	Macedonia del Norte	16,96%	4,69%

Posición	País	Pérdida recaudatoria (% ingresos tributarios)	Pérdida recaudatoria (% PIB)
27	Indonesia	16,83%	1,73%
28	Mauricio	16,18%	3,57%
29	Italia	15,92%	3,96%
30	Guinea	14,93%	1,76%
31	Tanzania	14,40%	1,63%
32	Argelia	13,08%	1,33%
33	Islandia	13,05%	3,34%
34	Austria	12,95%	3,62%
35	Chile	12,55%	2,41%
36	Noruega	12,30%	4,47%
37	Marruecos	12,04%	2,53%
38	Hungría	10,64%	2,39%
39	Papúa Nueva Guinea	10,49%	1,67%
40	Zambia	9,37%	1,55%
41	Dinamarca	8,57%	2,69%
42	Alemania	8,01%	0,85%
43	Luxemburgo	7,58%	2,06%
44	Costa de Marfil	7,05%	0,95%
45	Bulgaria	5,75%	1,18%
46	Estonia	4,10%	1,13%
47	Ghana	4,05%	0,52%
48	Nueva Zelanda	3,48%	1,11%
49	Irlanda	2,41%	0,44%
50	Turquía	0,03%	0,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de Redonda, A., von Haldenwang, C., y Aliu, F. (2025). Global Tax Expenditures Database (GTED) [data set], v. 1.3.2, Tax Expenditures Lab. <https://doi.org/10.5281/zenodo.17312217>. Año de referencia: 2023. Se incluyen los países con dato declarado para 2023 en ambas métricas; ordenados por pérdida recaudatoria sobre el porcentaje de ingresos tributarios.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“La motivación de esta fiscalización se basó en el volumen estimado de menor recaudación asociado a los beneficios fiscales (BF) de ingresos públicos, así como por su impacto social, dado que están orientados al cumplimiento de objetivos de política económica y social. La presencia de una línea de actuación sobre esta materia en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) [...], acrecentó la oportunidad de esta fiscalización.”

3. ALEGACIÓN TERCERA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.1 “Diseño de los beneficios fiscales” y II.1.1.1 “Naturaleza de los beneficios fiscales y criterios aplicables”, y en particular con la naturaleza de los beneficios fiscales, el Tribunal de Cuentas considera lo siguiente (páginas 11 y 12):

“La mención constitucional a la presupuestación de los BF y a la reserva de Ley para su establecimiento, los sitúa en el ámbito de las políticas públicas -como alternativa, por ejemplo, a las subvenciones-, de acuerdo con la doctrina nacional e internacional que se desarrolla en el anexo 3. Esta naturaleza de los BF como modalidades concretas de implementación de políticas públicas determina los principios que deben tenerse en cuenta en su diseño.

[...]

La delimitación de lo que constituye o no un BF a los efectos de la elaboración de los PBF se trata en el epígrafe *II.2.1 Integridad del presupuesto de beneficios fiscales*. No obstante, para abordar aquí la efectividad del sistema de BF debe señalarse que, si esa delimitación implica identificar objetivos de política pública, los criterios fundamentales para su evaluación serán los característicos de las políticas públicas en general:

- Eficacia: grado de consecución de sus objetivos
- Eficiencia y economía: razonabilidad de su coste, en términos de pérdida de ingresos

El cumplimiento de estos criterios será, en definitiva, lo que justificará la introducción de BF en un sistema tributario cuya función propia es la recaudación de fondos necesarios para

financiar las políticas públicas de gasto, sujeto a principios específicos, en concreto los de suficiencia, generalidad, equidad y simplicidad.”

Al respecto, no se formula objeción a que los beneficios fiscales puedan ser analizados desde la perspectiva de los objetivos públicos a los que sirven, ni a la conveniencia de reforzar su diseño, seguimiento y evaluación cuando actúen como instrumentos de una determinada política fiscal, económica, social o sectorial. No obstante, se considera conveniente matizar la afirmación de que los beneficios fiscales constituyen, por sí mismos, “*modalidades concretas de implementación de políticas públicas*”, así como la afirmación de que el cumplimiento de criterios de eficacia, eficiencia y economía es lo que “justificará” su introducción en el sistema tributario.

La Constitución Española se refiere a los beneficios fiscales en dos planos específicos. Por una parte, el artículo 133.3 dispone que “*todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*”. Por otra, el artículo 134.2 exige que en los Presupuestos Generales del Estado “*se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*”. Estos preceptos imponen, respectivamente, una garantía de legalidad tributaria y una exigencia de transparencia presupuestaria, pero no alteran la naturaleza tributaria de los beneficios fiscales ni los convierten, por sí solos, en políticas públicas autónomas.

En este sentido, los beneficios fiscales son elementos integrados en la configuración legal de los tributos. Operan sobre conceptos o parámetros tributarios (exenciones, reducciones, tipos

reducidos, bonificaciones, deducciones o devoluciones) que inciden en la determinación de la base imponible, la base liquidable, el tipo, la cuota o la deuda tributaria. De ahí que no pueda hablarse de beneficio fiscal al margen del tributo al que se vincula: el beneficio fiscal presupone siempre la existencia de una figura tributaria respecto de la cual se produce una minoración de ingresos en relación con una determinada estructura de referencia.

Esta caracterización es coherente con la propia Memoria de Beneficios Fiscales para 2023, que define el Presupuesto de Beneficios Fiscales como la expresión estimada de la disminución de ingresos tributarios derivada de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social. La misma Memoria identifica los beneficios fiscales a partir de “*conceptos y parámetros de los tributos*” y exige, entre otros rasgos, que se trate de un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario. Por tanto, el elemento de política pública puede estar presente en la finalidad perseguida, pero la técnica empleada sigue siendo tributaria.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, confirma esta conclusión. Su artículo 2.1 dispone que los tributos tienen como fin primordial obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pero añade que podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española. La función extrafiscal se predica, por tanto, del sistema tributario y de las figuras tributarias, no de los beneficios fiscales como políticas públicas autónomas separadas del tributo en que se insertan.

Esta misma idea ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional. En particular, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 13, declara que la función extrafiscal del sistema tributario puede derivarse de los principios rectores de política social y económica, en la medida en que “*el sistema tributario en su conjunto*” y “*cada figura tributaria concreta*” forman parte de los instrumentos para alcanzar fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Añade, además, que el principio de capacidad económica no impide que el legislador configure el presupuesto de hecho del tributo atendiendo a consideraciones extrafiscales. Esta doctrina es citada expresamente por el propio anteproyecto de informe en su anexo 3, página 76, lo que refuerza la conveniencia de distinguir entre la función extrafiscal del tributo y la configuración del beneficio fiscal como elemento integrado en dicho tributo.

Esta precisión debería proyectarse igualmente sobre el anexo 3 del anteproyecto de informe, en la medida en que dicho anexo desarrolla la naturaleza y caracteres de los beneficios fiscales y sirve de apoyo a la afirmación contenida en el epígrafe II.1.1.1. En consecuencia, se considera conveniente que el anexo distinga expresamente entre la función extrafiscal del sistema tributario y de las figuras tributarias, de un lado, y la eventual utilización de determinados beneficios fiscales como medidas o instrumentos integrados en políticas públicas más amplias, de otro.

Tampoco la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado, exige identificar automáticamente todo beneficio fiscal con una política pública autónoma. Su artículo 2.1 define la política pública como un conjunto de actuaciones dirigidas a la satisfacción del interés general o a la solución de un problema o necesidad públicos, cualquiera que sea su forma de despliegue en normas, estrategias, planes, programas, medidas u otras denominaciones equivalentes. Desde esta perspectiva, un beneficio fiscal puede ser una medida, instrumento o elemento de una política pública más amplia, e incluso puede ser objeto de evaluación como parte de dicha política, pero ello no implica que cada beneficio fiscal sea, por sí mismo y en todo caso, una política pública autónoma equiparable a una línea de subvención o gasto directo.

Los criterios de eficacia, eficiencia y economía podrían ser útiles para valorar el diseño, seguimiento, mantenimiento, modificación o eventual supresión de un beneficio fiscal,

especialmente cuando este persiga objetivos explícitos de incentivo o fomento. Sin embargo, no constituyen el fundamento jurídico que habilita su creación. La introducción, modificación, prórroga o supresión de beneficios fiscales corresponde al legislador, dentro del marco de la reserva de ley tributaria, de los principios constitucionales del sistema tributario y de la orientación de la política fiscal, económica o social que en cada caso se persiga.

En consecuencia, la evaluación de eficacia y eficiencia puede contribuir a mejorar el diseño de los beneficios fiscales, a valorar su mantenimiento o a fundamentar eventuales reformas normativas, pero no debe presentarse como el presupuesto que “justifica” jurídicamente su introducción en el sistema tributario. La justificación normativa de su establecimiento deriva de la decisión legislativa adoptada en el marco constitucional y tributario correspondiente; la evaluación opera en un plano distinto, como instrumento de análisis, transparencia y mejora de la calidad regulatoria.

La referencia del anteproyecto al Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria debe entenderse en ese mismo sentido. Las recomendaciones relativas a la evaluación o condicionalidad de determinados beneficios fiscales son relevantes para valorar su mantenimiento, revisión o supresión, pero no modifican la naturaleza jurídico-tributaria de los beneficios fiscales ni permiten convertirlos, con carácter general, en políticas públicas autónomas desvinculadas del tributo en el que se integran.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Los beneficios fiscales son elementos integrados en la configuración legal de los tributos que, mediante exenciones, reducciones, tipos reducidos, bonificaciones, deducciones, devoluciones u otras técnicas equivalentes, pueden producir una minoración de ingresos respecto de una determinada estructura tributaria de referencia. Sin perjuicio de su naturaleza tributaria, dichos beneficios pueden servir a objetivos de política fiscal, económica, social o sectorial, en ocasiones como alternativa funcional a instrumentos de gasto directo e integrarse como medidas o instrumentos dentro de políticas públicas más amplias.

la mención constitucional a los beneficios fiscales, contenida en los artículos 133.3 y 134.2 de la Constitución Española, determina su sujeción a reserva de ley y su necesaria visibilidad presupuestaria, pero no implica que cada beneficio fiscal constituya, por sí mismo, una política pública autónoma. La función extrafiscal se predica del sistema tributario y de las figuras tributarias, conforme al artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria, y a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la función extrafiscal de los tributos.

En consecuencia, los criterios de eficacia, eficiencia y economía podrían constituir parámetros relevantes para valorar el diseño, seguimiento, mantenimiento, modificación o eventual supresión de los beneficios fiscales, especialmente cuando estos se integren en actuaciones de política pública. No obstante, su cumplimiento no opera como fundamento jurídico autónomo de la creación de beneficios fiscales, que corresponde al legislador dentro del marco de la reserva de ley tributaria, de los principios constitucionales del sistema tributario y de la política fiscal, económica o social que en cada caso se persiga.”

4. ALEGACIÓN CUARTA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.1 “Diseño de los

beneficios fiscales” y II.1.1.1 “Naturaleza de los beneficios fiscales y criterios aplicables”, y en particular con los principios que rigen la introducción de beneficios fiscales, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (páginas 11 y 12):

“La delimitación de lo que constituye o no un BF a los efectos de la elaboración de los PBF se trata en el epígrafe *II.2.1 Integridad del presupuesto de beneficios fiscales*. No obstante, para abordar aquí la efectividad del sistema de BF debe señalarse que, si esa delimitación implica identificar objetivos de política pública, los criterios fundamentales para su evaluación serán los característicos de las políticas públicas en general:

- Eficacia: grado de consecución de sus objetivos
- Eficiencia y economía: razonabilidad de su coste, en términos de pérdida de ingresos

El cumplimiento de estos criterios será, en definitiva, lo que justificará la introducción de BF en un sistema tributario cuya función propia es la recaudación de fondos necesarios para financiar las políticas públicas de gasto, sujeto a principios específicos, en concreto los de suficiencia, generalidad, equidad y simplicidad.”

Al respecto, cabe señalar que no se formula objeción a que la eficacia, la eficiencia y la economía constituyan criterios relevantes para el diseño, seguimiento y evaluación de los beneficios fiscales, en la medida en que estos pueden instrumentar objetivos de política económica o social. No obstante, se considera conveniente matizar la afirmación de que “*el cumplimiento de estos criterios*” sea “*lo que justificará la introducción de BF*” en el sistema tributario, pues tal formulación puede inducir a confusión entre planos distintos: el fundamento jurídico de la incorporación de un beneficio fiscal al ordenamiento tributario, la justificación *ex ante* de la oportunidad de la medida y la evaluación *ex post* de sus resultados.

Esta precisión se formula sin perjuicio de lo señalado en la alegación anterior sobre la posible función extrafiscal de los tributos y la utilización de determinados beneficios fiscales como instrumentos al servicio de objetivos de política económica o social. La cuestión aquí planteada es distinta, dado que no se refiere a la finalidad perseguida por la medida, sino al plano en que operan los criterios de eficacia, eficiencia y economía.

En el plano constitucional, los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado no se configuran como una excepción carente de habilitación propia, sino como una realidad expresamente contemplada por la Constitución Española. Así, el artículo 133.3 dispone que “*todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*”, mientras que el artículo 134.2 exige que en los Presupuestos Generales del Estado “*se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*”. Por tanto, la introducción de beneficios fiscales encuentra su presupuesto jurídico en la correspondiente norma y en su adecuación a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario, no en la constatación previa de unos resultados que, por definición, solo pueden verificarse tras la aplicación de la medida.

En el plano legal, el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que los tributos tienen como fin primordial la obtención de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pero añade que también “*podrán servir como instrumentos de la política económica general*” y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española. Esta previsión permite afirmar que la función recaudatoria es primordial, pero no exclusiva, y que el ordenamiento tributario puede incorporar medidas con finalidad extrafiscal o instrumental, siempre dentro de los límites constitucionales y legales aplicables.

Esta interpretación se corresponde, además, con la doctrina constitucional sobre la función extrafiscal de los tributos. La Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo,

fundamento jurídico 13, admite que el sistema tributario y cada figura tributaria concreta pueden formar parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados, precisando que el respeto al principio de capacidad económica no impide al legislador configurar el tributo atendiendo a consideraciones extrafiscales.

Debe distinguirse, por ello, entre la justificación normativa de la medida tributaria y su evaluación. La eficacia, entendida como grado de consecución de los objetivos, y la eficiencia, entendida como razonabilidad del coste en relación con los resultados obtenidos, constituyen criterios esenciales para valorar si el beneficio fiscal cumple adecuadamente la finalidad perseguida y si procede mantenerlo, modificarlo, reforzar su diseño o, en su caso, suprimirlo. Sin embargo, su cumplimiento no puede operar como presupuesto material ya constatado para la introducción del beneficio fiscal, sino como objeto de evaluación posterior o, en el momento de aprobación de la medida, como previsión razonada dentro del análisis *ex ante* correspondiente.

En este sentido, la Memoria del Análisis de Impacto Normativo (MAIN) y, cuando proceda, los instrumentos de evaluabilidad de las políticas públicas, pueden contribuir a documentar la finalidad perseguida, las alternativas consideradas, los impactos esperados, el coste estimado y los indicadores que permitan valorar posteriormente los resultados. Pero esa exigencia de buena regulación y trazabilidad de la decisión no debe confundirse con el fundamento jurídico de la incorporación del beneficio fiscal al sistema tributario, que se sitúa en la reserva de ley, en la competencia del legislador para configurar los tributos y en la posibilidad legal de que estos sirvan a objetivos de política económica general.

Asimismo, conviene precisar que los principios de eficacia y de limitación de costes indirectos a los que se refiere el artículo 3.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se predicán de la aplicación del sistema tributario, mientras que los criterios de eficiencia y economía mencionados en el artículo 31.2 de la Constitución Española se refieren a la programación y ejecución del gasto público. Tales criterios pueden ser utilizados, con plena pertinencia, en la evaluación de los beneficios fiscales por su impacto presupuestario y por su eventual función instrumental respecto de políticas públicas, pero no deben presentarse como principios constitucionales equivalentes a los que rigen la ordenación del sistema tributario conforme al artículo 31.1 de la Constitución Española y al artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“La introducción de beneficios fiscales en el sistema tributario debe distinguirse de su evaluación posterior. En el plano jurídico, los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado se incorporan al ordenamiento mediante la correspondiente norma con rango de ley, de conformidad con el artículo 133.3 de la Constitución Española y con el artículo 8.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y deben respetar los principios constitucionales y legales que rigen la ordenación del sistema tributario. A su vez, conforme al artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, los tributos, además de tener como fin primordial la obtención de ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos, pueden servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española.

Desde esta perspectiva, los criterios de eficacia, eficiencia y economía resultan relevantes para valorar el diseño, seguimiento y evaluación de los beneficios fiscales, así como para fundamentar, en su caso, su mantenimiento, modificación o supresión. No obstante, su cumplimiento no constituye por sí mismo el presupuesto jurídico de introducción del beneficio fiscal, sino el objeto propio de la evaluación de sus resultados o, en el momento de aprobación de la medida, de la previsión razonada de

sus efectos esperados. Por ello, la documentación *ex ante* de los objetivos perseguidos, de las alternativas consideradas, del coste estimado y de los indicadores de seguimiento contribuye a mejorar la calidad y trazabilidad de la decisión normativa, sin desplazar la naturaleza tributaria de estos instrumentos ni el marco constitucional y legal que rige su establecimiento.”

5. ALEGACIÓN QUINTA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.1 “Diseño de los beneficios fiscales” y II.1.1.2 “Procedimientos de diseño de los beneficios fiscales”, y en particular con la Memoria del Análisis de Impacto Normativo, el Tribunal de Cuentas considera lo siguiente (página 13):

“El art. 26.11 de la Ley del Gobierno prevé que para el caso de reales decretos-ley la memoria sea abreviada, y el art. 3.1 del Reglamento añade el caso de que ‘se estime que [...] no se derivan impactos apreciables’. Dado que con la memoria abreviada se trata de excluir menciones que, de acuerdo con el precepto legal, son obligatorias, se trata de una derogación legal tácita por norma reglamentaria [...]. La Disposición adicional segunda, además, señala que la documentación unida al anteproyecto de la Ley de PGE será la exigida por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). [...] se está interpretando de modo que excluye al anteproyecto de Ley de Presupuestos del ámbito de aplicación de los preceptos citados de la Ley del Gobierno [...]”

Al respecto, se considera conveniente matizar la calificación de “*derogación legal tácita por norma reglamentaria*”, por no reflejar adecuadamente la secuencia normativa aplicable ni la distinta naturaleza de los supuestos examinados. La figura de la memoria abreviada no se introduce por primera vez en el Real Decreto 931/2017 ni aparece como una innovación reglamentaria posterior al artículo 26.3 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (en su redacción dada por la disposición final 3.12 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre). Ya el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, regulaba la memoria abreviada, antes de la actual redacción del procedimiento de elaboración normativa de la Ley del Gobierno, y sin que en aquel momento la Ley hiciera referencia a la misma.

En primer lugar, en relación con los reales decretos-leyes, la memoria abreviada no deriva de una excepción introducida autónomamente por el reglamento, sino de una previsión legal expresa. El artículo 26.11 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, dispone que lo previsto en dicho artículo y en el siguiente no será de aplicación para la tramitación y aprobación de decretos-leyes, “a excepción de la elaboración de la memoria prevista en el apartado 3, con carácter abreviado”, así como lo establecido en los apartados 1, 8, 9 y 10. Por tanto, respecto de los reales decretos-leyes, la existencia de una MAIN abreviada responde directamente a la configuración legal específica de esta figura normativa, sin que pueda calificarse como una exclusión reglamentaria del contenido legalmente exigible.

En segundo lugar, respecto de los restantes supuestos de memoria abreviada previstos en el artículo 3 del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, debe distinguirse entre la eventual insuficiencia de motivación en una iniciativa normativa concreta y la afirmación general de que el reglamento deroga o desplaza a la ley. El citado artículo 3 no excluye sin más la elaboración de la MAIN, sino que regula una modalidad abreviada para los casos en que se estime que de la propuesta normativa no se derivan impactos apreciables o estos no son significativos, exigiendo, además, un contenido mínimo y la justificación de los motivos de su elaboración abreviada en la propia memoria. En consecuencia, la cuestión fiscalizable puede formularse, en su caso, como una exigencia de motivación suficiente sobre la procedencia de la memoria

abreviada y sobre la adecuada identificación de los impactos relevantes, pero no necesariamente como una derogación legal por vía reglamentaria.

En este sentido, la figura de la memoria abreviada no se introduce por primera vez mediante el Real Decreto 931/2017. Ya el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo, contemplaba una memoria abreviada para aquellos supuestos en los que no procediera la presentación de una memoria completa, con exigencia de justificar oportunamente sus motivos. El Real Decreto 931/2017 mantiene esa técnica documental en el nuevo marco normativo, adaptándola a la reforma de la Ley 50/1997 operada por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, sin que de ello se desprenda necesariamente una voluntad de excluir los contenidos legalmente exigibles, sino de graduar su extensión cuando los impactos no sean apreciables o significativos.

En la redacción originaria de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, el artículo 22.2 se limitaba a exigir que el anteproyecto de ley fuera acompañado por *“la memoria y los estudios o informes sobre la necesidad y oportunidad del mismo, así como por una memoria económica que contenga la estimación del coste a que dará lugar”*. Para los reglamentos, el artículo 24.1.a) exigía *“un informe sobre la necesidad y oportunidad”* y *“una memoria económica que contenga la estimación del coste a que dará lugar”*. Es decir, la Ley del Gobierno no contenía entonces un catálogo legal cerrado equivalente al actual artículo 26.3.

Sobre esa base, el artículo 3.1 del Real Decreto 1083/2009 ya estableció que: *“Cuando se estime que de la propuesta normativa no se derivan impactos apreciables en alguno de los ámbitos, de forma que no corresponda la presentación de una memoria completa se realizará una memoria abreviada que deberá incluir, al menos, los siguientes apartados: oportunidad de la norma; listado de las normas que quedan derogadas; impacto presupuestario e impacto por razón de género.”*

Posteriormente, la reforma de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, introdujo en el artículo 26.3 un contenido legal más detallado para la MAIN. En particular, dicho precepto dispone que *“el centro directivo competente elaborará con carácter preceptivo una Memoria del Análisis de Impacto Normativo, que deberá contener”* los apartados de oportunidad y alternativas, contenido y análisis jurídico, adecuación competencial, impacto económico y presupuestario, cargas administrativas, impacto por razón de género y resumen de las aportaciones recibidas en consulta pública.

El Real Decreto 931/2017 debe leerse en esa secuencia normativa. Su preámbulo declara que el Real Decreto 1083/2009 y la Guía Metodológica habían constituido *“un hito decisivo”* y que el nuevo real decreto se aprueba para adaptarse a la Ley 39/2015 y a la Ley 40/2015, *“manteniéndose la posibilidad de elaborar memorias abreviadas”*. Además, el artículo 3.1 del Real Decreto 931/2017 dispone que la memoria abreviada procede cuando no se deriven impactos apreciables o estos no sean significativos, y añade que será preceptiva en los proyectos de reales decretos-leyes conforme al artículo 26.11 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. Su artículo 3.2 exige, al menos, oportunidad de la norma, título competencial prevalente, normas derogadas, impacto presupuestario y por razón de género, otros impactos relevantes, tramitación y consultas, y evaluación *ex post* cuando proceda.

En tercer lugar, en relación con el anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, debe tenerse en cuenta la especialidad constitucional, legal y procedimental del presupuesto. La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, regula específicamente el procedimiento de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y la documentación que acompaña al proyecto remitido a las Cortes Generales, entre la que figura expresamente la memoria de beneficios fiscales. Desde esta perspectiva, la disposición adicional segunda del Real Decreto 931/2017 no debe entenderse como una exclusión autónoma del régimen legal aplicable, sino como una remisión al régimen documental específico previsto en la Ley General Presupuestaria para una iniciativa normativa de naturaleza singular.

Esta interpretación se ve reforzada por el Dictamen 742/2016, de 27 de octubre de 2016, del Consejo de Estado, emitido precisamente en relación con el proyecto de real decreto por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo, antecedente directo del vigente Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre. El texto sometido a consulta incluía ya la regulación de la memoria abreviada y la disposición adicional relativa a la documentación que debe acompañar al anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En dicho dictamen, el Consejo de Estado examinó la habilitación legal y el rango de la norma proyectada y concluyó que el real decreto se dictaba en desarrollo y ejecución de las previsiones legales derivadas de la reforma de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, operada por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, apreciando la existencia de habilitación legal suficiente y la adecuación del rango normativo. Asimismo, formuló determinadas observaciones de mejora técnica y de redacción, pero no objetó, desde la perspectiva del principio de jerarquía normativa, ni la previsión de una memoria abreviada ni la remisión al régimen documental específico del anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Por ello, la calificación de la memoria abreviada como una *“derogación legal tácita por norma reglamentaria”* no parece plenamente conciliable con la valoración efectuada por el Consejo de Estado sobre el propio proyecto normativo del que trae causa el Real Decreto 931/2017. Ello no impide que, en cada expediente concreto, pueda examinarse si la utilización de una memoria abreviada se encuentra suficientemente justificada y si los impactos relevantes han sido adecuadamente identificados. Ahora bien, esa eventual insuficiencia debería formularse como una exigencia de motivación suficiente o de mejora de la calidad de la memoria, no como una afirmación general de invalidez o desplazamiento reglamentario del contenido legal de la MAIN.

En este sentido, además, resulta coherente con la doctrina consultiva del Consejo de Estado sobre el procedimiento de elaboración de los reales decretos-leyes y sobre la memoria abreviada. En particular, el Dictamen 878/2021, relativo a un proyecto de real decreto-ley de transposición de directivas de la Unión Europea, señala que la elaboración y aprobación de un proyecto de real decreto-ley *“no se encuentra carente de procedimiento alguno”* y precisa que el artículo 26.11 de la Ley 50/1997 exige determinados trámites, entre ellos que la redacción vaya precedida de los estudios y consultas que se estimen convenientes para garantizar el acierto y legalidad de la norma, la elaboración de una memoria abreviada del análisis de impacto normativo y la obtención del informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa. De ello se desprende que, en el caso de los reales decretos-leyes, la memoria abreviada no constituye una excepción reglamentaria al contenido legalmente exigible, sino una modalidad documental expresamente prevista por la propia Ley del Gobierno para una figura normativa de naturaleza excepcional.

En consecuencia, por las razones expuestas, se considera que la observación formulada por el Tribunal de Cuentas debería reconducirse a una recomendación de mejora, refuerzo o clarificación documental y de motivación suficiente, evitando una conclusión categórica de derogación legal tácita por norma reglamentaria.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“En relación con la MAIN abreviada, debe distinguirse entre los proyectos de reales decretos-leyes, para los que el artículo 26.11 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, prevé expresamente la elaboración de la memoria prevista en el apartado 3 con carácter abreviado, y los restantes supuestos contemplados en el artículo 3 del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, en los que la memoria abreviada exige justificar que no se derivan impactos apreciables o que estos no son significativos, así como incluir los contenidos mínimos previstos en dicho precepto.

Sin perjuicio de la conveniencia de reforzar la motivación de la procedencia de la memoria abreviada y la identificación de los impactos relevantes cuando las iniciativas normativas tengan incidencia tributaria o presupuestaria significativa, la cuestión debería formularse como una necesidad de motivación suficiente y de mejora documental.

En el caso del anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, debe tenerse igualmente en cuenta su régimen presupuestario específico, regulado en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que contempla la documentación complementaria del proyecto remitido a las Cortes Generales, incluida la memoria de beneficios fiscales.”

Asimismo, se solicita que la conclusión correspondiente del informe se ajuste en coherencia con la anterior redacción, sustituyendo la referencia a que *“esta exclusión constituía una derogación legal por vía reglamentaria”* por una formulación relativa a la conveniencia de reforzar o clarificar la documentación preparatoria de las medidas tributarias con incidencia en beneficios fiscales. En particular, debería evitarse que la conclusión mantenga, directa o indirectamente, la idea de que el artículo 3 o la disposición adicional segunda del Real Decreto 931/2017 desplazan indebidamente el artículo 26.3 de la Ley 50/1997, al tratarse de una valoración que no resulta necesaria para sustentar la recomendación de mejora documental y que no se corresponde con el dictamen emitido sobre el propio real decreto.

6. ALEGACIÓN SEXTA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.1 “Diseño de los beneficios fiscales” y II.1.1.2 “Procedimientos de diseño de los beneficios fiscales”, y en particular con el procedimiento de introducción, modificación o eliminación de beneficios fiscales, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (páginas 13 y 14):

“El procedimiento para la introducción de nuevos BF, su modificación o eliminación implica la elaboración de la correspondiente norma de rango legal. Aunque el estudio previo y la iniciativa corresponden al ministerio sectorial competente en la política pública que se trata de implementar, la DGT es el órgano competente en evaluar las modificaciones del sistema tributario. En todo caso, el centro directivo que elabora el anteproyecto de norma es el que debe redactar la MAIN.”

Al respecto, se considera conveniente introducir una doble precisión. En primer lugar, la exigencia de cobertura legal suficiente para la introducción, modificación o supresión de beneficios fiscales no excluye toda colaboración reglamentaria. La reserva de ley tributaria opera sobre los elementos esenciales del tributo y sobre el establecimiento de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, conforme al artículo 133.3 de la Constitución Española y al artículo 8.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, cuando la ley establece la habilitación, los criterios y los límites aplicables, el desarrollo reglamentario puede cumplir una función técnica de concreción, especialmente en ámbitos en los que la propia ley remite a la determinación reglamentaria de parámetros o elementos de cuantificación.

En segundo lugar, se considera conveniente matizar la referencia a la Dirección General de Tributos como órgano competente para evaluar las modificaciones del sistema tributario. En las iniciativas normativas gubernamentales con contenido tributario, la intervención de la Dirección General de Tributos puede producirse por razón de competencia material, por iniciativa del departamento proponente, por su participación en la elaboración técnica de la propuesta o por solicitud durante la tramitación. Sin embargo, el artículo 26 de la Ley 50/1997,

de 27 de noviembre, del Gobierno, no configura un informe preceptivo general de la Dirección General de Tributos sobre toda reforma tributaria. El informe que dicho precepto exige en todo caso es el de la Secretaría General Técnica del Ministerio o Ministerios proponentes.

Por ello, debe distinguirse entre la intervención técnica o material de la Dirección General de Tributos en iniciativas de contenido tributario y la existencia de un deber legal de informe preceptivo en todos los expedientes normativos que puedan afectar al sistema tributario. Esta precisión resulta especialmente relevante respecto de proposiciones de ley, enmiendas parlamentarias, reales decretos-leyes y modificaciones aprobadas con posterioridad al cierre técnico de la Memoria de Beneficios Fiscales.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“La creación o modificación sustantiva de beneficios fiscales exige cobertura legal suficiente, sin perjuicio de la colaboración reglamentaria admisible cuando la ley fija los elementos esenciales, criterios y límites aplicables. En este procedimiento, corresponde al centro directivo competente en materia tributaria valorar la incidencia de las medidas sobre el sistema tributario.”

7. ALEGACIÓN SÉPTIMA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.1 “Diseño de los beneficios fiscales” y II.1.1.2 “Procedimientos de diseño de los beneficios fiscales”, y en particular con las modificaciones introducidas durante la tramitación parlamentaria, el Tribunal de Cuentas indica lo siguiente (páginas 13 y 14):

“En los casos de modificaciones introducidas en la tramitación parlamentaria de las Leyes, la Administración del Estado no participa, por lo que no es de aplicación la normativa sobre la MAIN.”

Al respecto, no se formula objeción a la conclusión de que la normativa reguladora de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo no resulta aplicable a las enmiendas parlamentarias como tales.

La Memoria del Análisis de Impacto Normativo se inserta en el procedimiento de elaboración normativa del Gobierno, regulado en el artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y desarrollado por el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo. Dicho procedimiento se refiere a la elaboración de anteproyectos de ley, proyectos de real decreto legislativo y normas reglamentarias, y no a la potestad de enmienda ejercida en la fase parlamentaria conforme a la Constitución Española y a los Reglamentos de las Cámaras.

Sin perjuicio de lo anterior, se considera conveniente matizar la afirmación de que la Administración del Estado “no participa”, pues puede resultar excesivamente amplia. Cuando la ley en la que finalmente se incorpora el beneficio fiscal trae causa de un proyecto de ley de iniciativa gubernamental, la Administración habrá intervenido en la fase prelegislativa de la iniciativa originaria y, en su caso, habrá elaborado la correspondiente Memoria del Análisis de Impacto Normativo respecto del texto aprobado por el Gobierno. Lo que no corresponde a la Administración es actualizar dicha Memoria del Análisis de Impacto Normativo para incorporar modificaciones introducidas posteriormente mediante enmiendas parlamentarias, ni elaborar una Memoria del Análisis de Impacto Normativo específica respecto de estas, por tratarse de actuaciones propias de la tramitación parlamentaria.

Asimismo, las eventuales actuaciones de relación entre el Gobierno y las Cortes Generales durante la tramitación parlamentaria, incluidas las solicitudes de información o, en su caso, la

conformidad del Gobierno cuando proceda conforme al artículo 134.6 de la Constitución Española, no alteran la naturaleza parlamentaria de la enmienda ni la convierten en una iniciativa normativa tramitada por la Administración a los efectos del artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“En los casos en que un beneficio fiscal se incorpore mediante enmienda parlamentaria, la normativa reguladora de la MAIN no resulta aplicable a dicha enmienda como tal, ni corresponde a la Administración actualizar la Memoria elaborada, en su caso, en la fase gubernamental de la iniciativa normativa originaria. Ello se entiende sin perjuicio de la documentación que hubiera acompañado al proyecto de ley inicialmente remitido a las Cortes Generales cuando la iniciativa hubiera correspondido al Gobierno, así como de las actuaciones de relación con las Cámaras que puedan producirse durante la tramitación parlamentaria, que no tienen la naturaleza ni los efectos propios de una MAIN.”

8. ALEGACIÓN OCTAVA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.1 “Diseño de los beneficios fiscales” y II.1.1.2 “Procedimientos de diseño de los beneficios fiscales”, y en particular con el análisis de las memorias de análisis de impacto normativo, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (páginas 14 a 17):

“El examen de esta muestra de modificaciones del sistema de BF ha puesto de manifiesto que no se documenta el proceso del diseño de los mismos. La única información disponible se reduce a las menciones existentes en las respectivas MAIN, cuando se trata de iniciativas legislativas del Gobierno [...].

El análisis de las MAIN se ha referido especialmente a tres aspectos del diseño de los BF que, aún en el caso de ser memorias abreviadas, deberían recogerse: los objetivos de política pública, las alternativas estudiadas y el impacto presupuestario, en este caso sobre la recaudación tributaria.

[...] El estudio de alternativas suele referirse en las MAIN al tipo de norma propuesta para regular la materia, no a las medidas alternativas de política pública.

En conclusión, no queda acreditado que las administraciones proponentes de medidas instrumentadas mediante BF se hayan planteado alternativas y qué elementos y criterios hicieron aconsejable decantarse por la fórmula finalmente adoptada, produciendo una debilidad del diseño de la actuación pública o, al menos, de la transparencia en los datos manejados y los criterios aplicados.

[...]

El resultado de este análisis es que no se acredita en general la realización de una evaluación *ex ante* que permita conocer, al menos:

- a) el objetivo que se persigue con el BF y los indicadores o métodos para medir su consecución,
- b)
- c)
- d) las alternativas estudiadas y los datos y criterios que han respaldado la opción finalmente adoptada, y
- e) el coste previsible, o al menos la acotación de su orden de magnitud posible.”

Al respecto, no se formula objeción a la conveniencia de reforzar la documentación contenida en la Memoria del Análisis de Impacto Normativo cuando las iniciativas normativas incorporen medidas tributarias que tengan la consideración de beneficios fiscales.

Sin perjuicio de lo anterior, se considera necesario precisar el alcance de dicha exigencia. El artículo 26.3 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, exige que la Memoria del Análisis de Impacto Normativo incluya la oportunidad de la propuesta y las alternativas de regulación estudiadas, incorporando la justificación de la necesidad de la nueva norma frente a la alternativa de no aprobar ninguna regulación. A su vez, el artículo 2.1.a) del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo, desarrolla ese contenido al exigir la identificación de los fines y objetivos perseguidos, la justificación de la adecuación de la propuesta a los principios de necesidad, eficiencia y proporcionalidad, y un análisis de alternativas, señalando que, con carácter general, se procurará valorar más de una alternativa.

Ahora bien, esta exigencia debe interpretarse de forma proporcionada a la naturaleza de la medida, a su relevancia económica, al cauce normativo utilizado y a la información disponible en el momento de elaboración de la iniciativa. La Memoria del Análisis de Impacto Normativo tiene por objeto documentar la oportunidad, los impactos y la justificación de una propuesta normativa, pero no equivale necesariamente, en todos los casos, a una evaluación comparada completa entre beneficios fiscales, subvenciones, gasto directo u otros instrumentos de actuación pública con el alcance propio de una evaluación *ex ante* de política pública o de un informe de evaluabilidad (expresión ésta contenida en la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado).

Esta precisión resulta de especial interés en el caso de medidas tributarias de carácter técnico, de medidas integradas en normas de contenido amplio o de medidas adoptadas mediante reales decretos-leyes en situaciones de extraordinaria y urgente necesidad. En estos supuestos, la normativa no excluye la necesidad de justificar la oportunidad de la medida ni de hacer referencia a su impacto presupuestario, pero sí aconseja que el grado de detalle exigible se module atendiendo a las circunstancias concurrentes. En particular, cuando se trate de una memoria abreviada, el artículo 3 del Real Decreto 931/2017 exige incluir, al menos, la oportunidad de la norma, el impacto presupuestario y los demás impactos relevantes, sin que ello convierta necesariamente dicha memoria en un estudio exhaustivo de todos los instrumentos alternativos de política pública posibles.

Por lo que se refiere al impacto presupuestario, cabe señalar igualmente que, en las medidas tributarias, la estimación del coste recaudatorio puede verse condicionada por la novedad de la medida, por la falta de datos tributarios observados, por la necesidad de utilizar hipótesis económicas o por la imposibilidad de aislar con precisión el efecto de un beneficio fiscal concreto cuando se integra en una norma con múltiples medidas. En tales casos, la falta de una cuantificación individualizada y cerrada no debería identificarse automáticamente con una deficiencia material del diseño de la medida.

Asimismo, debe diferenciarse entre la existencia de un análisis de diseño y la constancia documental de dicho análisis en la Memoria del Análisis de Impacto Normativo u otros documentos preparatorios. La ausencia o insuficiencia de documentación disponible permite apreciar una limitación de trazabilidad o transparencia documental, pero no debería conducir, sin mayor contraste, a afirmar que no se valoraron alternativas o que existió una debilidad sustantiva en el diseño de la actuación pública.

Finalmente, conviene tener en cuenta que la definición de los objetivos sectoriales perseguidos por determinadas medidas tributarias corresponde, en muchos casos, a los departamentos u órganos promotores de la política pública sustantiva, sin perjuicio de la participación de la Dirección General de Tributos en el análisis técnico-tributario de la medida

y, en su caso, en la estimación de su impacto recaudatorio. Por ello, la eventual insuficiencia de la documentación de objetivos, alternativas o impactos debe formularse, en su caso, en términos referidos al procedimiento de elaboración normativa correspondiente, evitando atribuciones genéricas que no reflejen la distribución competencial efectiva entre los órganos intervinientes.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Sería conveniente reforzar la información contenida en las MAIN de las iniciativas normativas que incorporen beneficios fiscales, de forma que, con alcance proporcionado a la naturaleza y relevancia de la medida, al cauce normativo utilizado y a la información disponible, se identifiquen los objetivos perseguidos por la medida tributaria, se expongan sintéticamente las alternativas de regulación estudiadas (incluida la alternativa de no aprobar nueva regulación) y, cuando resulte pertinente por la naturaleza de la medida, se haga referencia a otras alternativas de actuación pública consideradas. Asimismo, debería incluirse una estimación del impacto esperado sobre los ingresos públicos o, cuando no resulte técnicamente posible, una referencia a las razones que impiden su cuantificación y, en su caso, a su orden de magnitud posible.

La falta de constancia documental suficiente de estos elementos debe entenderse como una limitación de trazabilidad o transparencia del proceso de elaboración normativa, sin que de ello pueda deducirse necesariamente la inexistencia de análisis previo ni una debilidad sustantiva del diseño de la actuación pública.”

9. ALEGACIÓN NOVENA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.1 “Diseño de los beneficios fiscales” y II.1.1.2 “Procedimientos de diseño de los beneficios fiscales”, y en particular con el cuadro 3, “Motivación de los beneficios fiscales examinados en las leyes que los introducen o modifican”, el Tribunal de Cuentas incluye las siguientes referencias (páginas 16 y 17):

CUADRO 3. MOTIVACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EXAMINADOS EN LAS LEYES QUE LOS INTRODUCEN O MODIFICAN

BF	Precepto legal	Objetivo en el preámbulo
BF en normas reguladoras del tributo		
IRPF-Exención de ganancias patrimoniales por transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a familiares ⁶ .	Art. 33.3.c) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.	No se menciona.
Impuesto Transacciones Financieras-Exención de adquisiciones realizadas por Fondos de pensiones de Empleo y por Mutualidades de Previsión Social o Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro ⁷ .	Art. 3.1.m) Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.	No se menciona.

⁶ Esta minoración tributaria se calificaba como BF hasta el PBF 2023, pero posteriormente se cambió esta consideración.

⁷ Esta exención no figuraba en el Proyecto, sino que se introdujo en la tramitación parlamentaria de la Ley.”

Al respecto, cabe señalar que la denominación de la primera figura y la redacción de la nota 6 no reflejan con la debida precisión la información ya remitida al Tribunal de Cuentas por la Dirección General de Tributos.

En efecto, en la respuesta a la solicitud de documentación del Tribunal de Cuentas de fecha 14 de octubre de 2025, Ref.^a SD-BF-DGT-03.02, relativa a la documentación del estudio técnico de determinadas modificaciones de beneficios fiscales, se indicó expresamente, en relación con las ganancias patrimoniales por transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a familiares reguladas en el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que *“el beneficio fiscal no se suprimió, ni la normativa se modificó”*. Asimismo, se hizo constar que, en el proceso de continua revisión de concepción, categorización y cuantificación de los beneficios fiscales, el grupo de trabajo consideró que no es beneficio fiscal por ser un supuesto de no sujeción.

Esta misma precisión fue reiterada en la nota en relación con la petición recibida en correo del 10 de diciembre de 2025, en la que, a propósito de la misma figura, se recordó que ya se había indicado en la respuesta SD-BF-DGT-03.02 que el “beneficio fiscal” referente a estas transmisiones no se suprimió ni se modificó su normativa reguladora. En dicha nota se añadió, además, que se trata de uno de los supuestos enumerados en el artículo 33.3 de la Ley del IRPF para los que la Ley dispone que no existe ganancia o pérdida patrimonial, por lo que han de considerarse supuestos de no sujeción y no de exención. Por ello, se indicó también que, *“en el proceso de continua revisión de concepción, categorización y cuantificación de los beneficios fiscales, el grupo de trabajo lo eliminó del listado de beneficios fiscales.”*

Conforme al artículo 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. El apartado 2 del mismo precepto añade que la ley puede completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción. Por su parte, el artículo 22 de la Ley General Tributaria define las exenciones como aquellos supuestos en los que, *“a pesar de realizarse el hecho imponible”*, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. De ello se desprende una diferencia esencial: en la exención el hecho imponible se realiza, aunque la ley exonera del pago; en la no sujeción, por el contrario, el supuesto queda fuera de la delimitación del hecho imponible o de la manifestación de capacidad económica que el tributo somete a gravamen.

En el caso del IRPF, el artículo 6 de la Ley 35/2006 establece que constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente y que forman parte de dicha renta, entre otros componentes, las ganancias y pérdidas patrimoniales. Por tanto, cuando el artículo 33.3.c) de la misma Ley dispone que *“se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial”* con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no está estableciendo una exención sobre una ganancia patrimonial previamente integrada en el ámbito del impuesto, sino excluyendo legalmente la existencia de esa concreta ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF.

Por tanto, no se formula objeción a que el cuadro deje constancia de que la figura fue objeto de una revisión posterior de su consideración a efectos del listado de beneficios fiscales. No obstante, se considera necesario evitar dos posibles equívocos: de un lado, que el cambio pudiera interpretarse como derivado de una supresión del beneficio fiscal o de una

modificación de su normativa reguladora; de otro, que la figura deba seguir siendo presentada, sin matiz, como una “exención”.

En consecuencia, dado que esta información fue ya comunicada al Tribunal de Cuentas en la respuesta SD-BF-DGT-03.02, relativa a la solicitud de documentación de 14 de octubre de 2025, y reiterada en la nota elaborada en relación con la petición recibida por correo electrónico de 10 de diciembre de 2025, se considera necesario que el cuadro 3 incorpore dicha precisión de forma expresa, evitando mantener una denominación y una nota al pie que no se ajustan a la información documental facilitada ni a la naturaleza jurídica de la figura.

Respecto de la nota 7, se considera igualmente conveniente incorporar la precisión documental ya facilitada al Tribunal de Cuentas. En la citada respuesta SD-BF-DGT-03.02, respecto de la exención del Impuesto sobre las Transacciones Financieras aplicable a las adquisiciones de acciones realizadas por fondos de pensiones de empleo y por mutualidades de previsión social o entidades de previsión social voluntaria sin ánimo de lucro, se indicó que la letra m) del artículo 3.1 de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, fue añadida por la disposición final sexta de la Ley 12/2022, de 30 de junio, y que, revisada la tramitación del correspondiente proyecto de ley, se constató que dicha disposición fue introducida mediante una enmienda durante la tramitación parlamentaria en el seno del Congreso de los Diputados. Esta misma circunstancia fue reiterada en la nota en relación con la petición recibida en correo del 10 de diciembre de 2025.

En consecuencia, aunque la nota 7 del anteproyecto acierta al señalar que la exención se incorporó durante la tramitación parlamentaria, se considera más preciso indicar expresamente que dicha incorporación se produjo mediante enmienda en el Congreso de los Diputados. Esta precisión no es meramente formal, pues delimita adecuadamente la fase de incorporación de la medida y explica la inexistencia de documentación técnica administrativa sobre alternativas, objetivos, coste previsto u otros elementos propios de la fase gubernamental de elaboración normativa.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa de la primera fila afectada del cuadro 3:

“IRPF-Supuesto de no sujeción o de inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a familiares.”

Asimismo, se propone la siguiente redacción alternativa de las notas 6 y 7 del cuadro 3:

⁶ Esta figuraba constaba calificada como BF en el PBF 2023, si bien posteriormente fue recalificada al tratarse de un supuesto en el que, conforme al artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, no constituye una exención ni un beneficio fiscal o incentivo fiscal en sentido propio, sino un supuesto en el que la propia Ley estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial, por tratarse de un supuesto de no sujeción, sin que mediara supresión ni modificación normativa.

⁷ Esta exención no figuraba en el proyecto de ley, sino que fue introducida mediante enmienda durante su tramitación parlamentaria en el seno del Congreso de los Diputados.”

10. ALEGACIÓN DÉCIMA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.1 “Diseño de los beneficios fiscales” y II.1.1.2 “Procedimientos de diseño de los beneficios fiscales”, y en

particular con las reducciones aprobadas por orden ministerial en el método de estimación objetiva, el Tribunal de Cuentas considera lo siguiente (páginas 19 y 20):

“Adicionalmente, se han identificado prórrogas o introducciones de BF temporales aprobados mediante órdenes ministeriales, y sobre las que se ha examinado el correspondiente informe de la Secretaría General Técnica del MHAC, sin encontrar tampoco información sobre el diseño de esas medidas. En estos casos, no obstante, el mayor riesgo corresponde a la posibilidad de que se esté incumpliendo la reserva de Ley para la modificación del sistema de BF. Estarían afectados los siguientes BF regulados en la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

- Reducciones en el IRPF del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva en el municipio de Lorca (DA 5ª).
- Reducciones en el IRPF del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva en la isla de La Palma (DA 6ª).
- Reducciones en el IRPF del rendimiento neto de actividades agrícolas y ganaderas en estimación objetiva en 2022 (DA 7ª) y 2023 (DA 3ª) para paliar el efecto producido por el precio de gasóleos y fertilizantes.

Cabría la posibilidad de que estas reducciones, por deberse a situaciones puntuales de emergencia, estuvieran habilitadas por el art. 37.4 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, o por el art. 24.2.a.8 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil. En todo caso, la regulación de la citada Orden HFP/1172/2022 no hace una mención expresa a este extremo, lo cual, si fuera el caso, sería conveniente.

Las siguientes reducciones en la base imponible no eran respuestas a situaciones de emergencia, sino que tenían una permanencia reflejada en que se regulaban de forma similar en las respectivas órdenes ministeriales correspondientes a años anteriores o posteriores a 2023 (órdenes HAC/1155/2020, HFP/1335/2021 y HFP/1359/2023):

- Reducciones para nuevas explotaciones de agricultores jóvenes o asalariados (anexo I.3)
- Reducciones del cómputo de horas trabajadas por empresarios, trabajadores discapacitados o en formación (anexo II.2.1)
- Reducciones por incentivos al empleo (anexo II.2.2.a)
- Reducciones para nuevas explotaciones no agrarias (anexo II.2.3.b.4)

El método de estimación objetiva para la determinación de las bases imponibles del IRPF por actividades económicas se regula anualmente mediante órdenes ministeriales, de acuerdo con el art. 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y el art. 32 del Reglamento del IRPF. No obstante, cuando este desarrollo incluye el reconocimiento de BF sin que exista habilitación legal expresa ni fijación de criterios, límites o pautas para ello, se está vaciando de contenido la reserva de Ley establecida en el art.133.3 de la Constitución.”

Al respecto, se considera que la afirmación transcrita no puede compartirse en los términos en que aparece formulada. La reserva de ley del artículo 133.3 de la Constitución Española y del artículo 8.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exige cobertura legal para el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de beneficios fiscales, pero no excluye la colaboración reglamentaria cuando la ley configura el método, fija sus elementos esenciales y habilita su concreción técnica. En la estimación objetiva del IRPF concurre esa

cadena normativa: el artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, regula el método, prevé su aplicación “*en los términos que reglamentariamente se establezcan*” y dispone que, en el cálculo del rendimiento neto, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda; la disposición final séptima de la propia Ley habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo y aplicación; los artículos 32 y 37 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, desarrollan el método; y, en particular, el artículo 37.2 atribuye a la orden ministerial la fijación de los signos, índices o módulos, mientras que el artículo 37.5 prevé que dicha orden contenga las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo. A ello se añade el artículo 37.4.1.º del Reglamento del IRPF, que permite autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos cuando el desarrollo de actividades económicas acogidas al método se vea afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona determinada.

Este planteamiento resulta coherente con la doctrina constitucional sobre el alcance no absoluto de la reserva de ley tributaria. La Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero, cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 19 y 20 de 1982, sobre la disposición transitoria segunda, letra b), del Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio, de medidas urgentes de financiación de las Haciendas locales, Fundamento Jurídico 4, declaró que el artículo 133.1 de la Constitución Española establece una reserva de ley referida a la potestad originaria de establecimiento de los tributos, pero no a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria, y que el artículo 133.3 de la Constitución Española comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre ellos las exenciones y bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos.

“4. [...] La formulación del problema en nuestra Constitución tiene que partir de los artículos 31.3, 86 y 133. Según el artículo 31.3, «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». Este precepto por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley. Por su parte, el artículo 133.1 dice que «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley». Este precepto define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo y, además, establece sin duda una general reserva de ley, que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad «originaria» del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria. Y el artículo 133.3, al decir que «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley» conduce a la misma conclusión, pues es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se cuentan sin duda las exenciones y las bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos.”

En consecuencia, la cuestión no puede resolverse mediante una equiparación automática entre toda minoración del rendimiento neto en estimación objetiva y la creación autónoma de un beneficio fiscal mediante orden ministerial; debe atenderse a si la orden crea un beneficio fiscal nuevo o si concreta técnicamente, dentro de una habilitación legal y reglamentaria previa, los parámetros de cuantificación del método.

La formulación del problema en nuestra Constitución tiene que partir de los artículos 31.3, 86 y 133. Según el artículo 31.3, “*sólo podrán establecerse prestaciones personales o*

patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley". Este precepto por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley. Por su parte, el artículo 133.1 dice que *"la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley"*. Este precepto define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo y, además, establece sin duda una general reserva de ley, que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad *"originaria"* del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria. Y el artículo 133.3, al decir que *"todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley"* conduce a la misma conclusión, pues es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se cuentan sin duda las exenciones y las bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos.

Esta doctrina constitucional debe ponerse en relación, en el presente caso, con la reserva legal expresamente formulada en el artículo 8.d) de la Ley General Tributaria para el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de beneficios fiscales. Precisamente por ello, la alegación cuestiona que toda reducción, índice corrector, regla de cómputo o ajuste técnico incorporado a la orden anual de módulos deba calificarse automáticamente como creación, modificación o prórroga de un beneficio fiscal carente de habilitación legal. En el método de estimación objetiva, la cadena normativa integrada por la Ley del IRPF, el Reglamento del IRPF y la orden anual permite sostener que tales reglas pueden operar como instrumentos de cuantificación objetiva del rendimiento neto, sin que ello determine, por sí solo, un vaciamiento de la reserva de ley.

Al respecto, cabe señalar que no se aprecia el vaciamiento de la reserva de ley afirmado en el anteproyecto de informe. La Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, no opera al margen de la ley ni crea *ex novo* un régimen tributario autónomo, sino que desarrolla anualmente un método de determinación del rendimiento neto previsto en la Ley del IRPF y en su Reglamento. La reducción para nuevas explotaciones de agricultores jóvenes o asalariados cuenta con cobertura legal específica en la disposición adicional sexta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las reducciones correspondientes a Lorca y a la isla de La Palma se insertan en supuestos excepcionales territorialmente delimitados y encuentran cobertura en el artículo 37.4.1.º del Reglamento del IRPF. Asimismo, las reducciones vinculadas al precio del gasóleo agrícola y de los fertilizantes se configuran expresamente en la propia Orden como medidas excepcionales para paliar el efecto producido por el incremento del precio de los insumos de explotación en las actividades agrícolas y ganaderas, esto es, como ajustes sectoriales del rendimiento neto en un método que, por su propia naturaleza, opera mediante parámetros objetivos y debe poder adaptarse a circunstancias excepcionales que afecten a un sector determinado. La forma técnica elegida (minoración del rendimiento neto previo en función de determinados insumos necesarios y documentados) no altera su naturaleza de regla de cuantificación del rendimiento dentro del método de estimación objetiva ni permite concluir que se haya prescindido de la reserva de ley.

Sin perjuicio de lo anterior, conviene precisar que la temporalidad y la prórroga no constituyen, por sí solas, indicios autónomos de insuficiente cobertura normativa. El análisis ha de centrarse, en cada caso, en la norma habilitante, la finalidad excepcional o coyuntural y el periodo de vigencia, y no en la mera concurrencia de la nota de temporalidad.

Sobre ese marco constitucional, resulta especialmente relevante la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, Sección 2.ª, de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. 2331/1999, ROJ: STS 3544/2004; ECLI:ES:TS:2004:3544), aborda la estructura normativa Ley–Reglamento–Orden en el ámbito de la estimación objetiva. La sentencia no supuso una validación íntegra de todos

los extremos de las órdenes ministeriales entonces impugnadas, pues estimó el recurso de casación, estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo y anuló determinados módulos concretos por razones específicas. Ahora bien, esa anulación parcial no se fundamentó en una quiebra de la reserva de ley ni en la improcedencia de la orden ministerial como instrumento normativo para concretar el método de módulos. Por el contrario, la doctrina contenida en sus fundamentos rechaza que las órdenes se conecten directamente con la ley al margen del reglamento y admite la función propia de la orden ministerial como instrumento de concreción técnica de un método legal y reglamentariamente previsto.

En particular, en el Fundamento de Derecho Tercero, letra a), el Tribunal Supremo declara lo siguiente:

“[...] las Ordenes complementarias y de desarrollo de tales Reales Decretos, con el sentido y alcance especificados en los mismos, no se engarzan directamente [...] con las Leyes reguladoras del IRPF y del IVA, antes citadas, sino que su interconexión con las mismas se efectúa, expresamente, a través de los Reglamentos interpuestos, oportunamente dictaminados por el Consejo de Estado [...]”.

La sentencia justifica, a continuación, por qué el sistema exige la concreción mediante orden ministerial, en términos que conviene reproducir literalmente:

“[...] la naturaleza y alcance de los signos, índices y módulos y de las Instrucciones para su cómputo exigen una facilidad de adaptación a las características de las actividades a las que se aplican, susceptibles de modificación en cada año o período de tiempo determinado lógicamente corto, que ni la Ley ni el Reglamento de desarrollo de la misma pueden prever con la especificación y, en su caso, diversidad y puntualización que la agilidad de elaboración de una Orden, en su condición de disposición general, permite explicitar [...]”.

Y, en el mismo Fundamento de Derecho Tercero, letra a), *in fine*, el Tribunal Supremo admite expresamente que la orden ministerial puede contener elementos no estrictamente previstos en el Reglamento sin que ello afecte a su validez:

“[...] si bien es factible que, en algunos extremos de su regulación, las Ordenes se excedan de lo indicado en el Reglamento al que puntualizan, tales extremos son de tan escasa entidad que no desvirtúan, sino que matizan y modulan, lo que el Reglamento habilitante determina, en su esencia [...]”.

A ello puede añadirse, exclusivamente como elemento caracterizador del método de estimación objetiva, y no como fundamento autónomo de la cobertura normativa, la referencia de la sentencia a la voluntariedad del régimen. Esta voluntariedad explica que el contribuyente pueda excluirse del método cuando considere que la determinación objetiva no refleja adecuadamente su situación, pero el fundamento de la legalidad de la orden ministerial no descansa en esa opción individual, sino en la cadena normativa integrada por el artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los artículos 32 y 37 del Reglamento del IRPF y la orden anual dictada en desarrollo de dicha habilitación. En tales términos se expresa el Fundamento de Derecho Sexto, apartado 1, de la sentencia:

“[...] la Orden Ministerial de 28 de Noviembre de 1995 ha sido más que suficientemente motivada, en el entendimiento, además, de que la aplicación a cada contribuyente, no es obligatoria, de manera que cualquier exceso que pudiera resultar, singularmente, queda corregido mediante la salida voluntaria del sistema”.

De esta sentencia se desprende, por tanto, que la estructura Ley–Reglamento–Orden propia del método de estimación objetiva es jurídicamente admisible, siempre que la orden ministerial actúe dentro de la función que le corresponde: concretar técnicamente los signos, índices, módulos e instrucciones necesarios para la aplicación del método, así como los ajustes que

resulten inherentes a dicha cuantificación objetiva. La eventual anulación de determinados módulos concretos por vicios propios no desvirtúa esta doctrina ni permite sostener, en sentido inverso, que la inclusión de reducciones o ajustes en la orden anual vacíe por sí misma la reserva de ley del artículo 133.3 de la Constitución Española.

Esta conclusión se ve reforzada por la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.^a, Sección 2.^a, de 12 de abril de 2012 (rec. cas. 5216/2006, ROJ: STS 2302/2012; ECLI:ES:TS:2012:2302), que, al examinar el alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria, reproduce la doctrina

relativa al método de estimación objetiva del IRPF y recuerda que el grado de concreción exigible a la ley no es idéntico para todos los elementos del tributo. En particular, la sentencia declara (Fundamento de Derecho Octavo, último párrafo) lo siguiente:

“[...] si en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la regulación por Orden Ministerial de los signos, índices o módulos y de la fórmula para computarlos a la hora de determinar la base no vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria, menos aún podrá entenderse vulnerado dicho principio por el hecho de que una Orden Ministerial contemple la ecuación que determina el importe de una tasa estatal apoyándose en los parámetros establecidos legalmente.”

Al respecto, conviene destacar que los Tribunales Superiores de Justicia han aplicado de modo pacífico y reiterado las reducciones de las órdenes de módulos, calificándolas como beneficios fiscales a efectos de su interpretación restrictiva (ex artículos 12 y 14 de la Ley General Tributaria), sin que ninguno de esos Tribunales haya planteado, ni siquiera de oficio al amparo del artículo 33.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, problema alguno de reserva de ley respecto de su habilitación.

“Artículo 33.

1. Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición.

2. Si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno.

3. Esto mismo se observará si, impugnados directamente determinados preceptos de una disposición general, el Tribunal entendiera necesario extender el enjuiciamiento a otros de la misma disposición por razones de conexión o consecuencia con los preceptos recurridos.”

En relación con los beneficios fiscales a los que se hace referencia en el anteproyecto de informe, cabe citar, en primer término, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a, núm. 4191/2022, de 29 de noviembre, rec. 1236/2021 (ROJ: STSJ CAT 10352/2022; ECLI:ES:TSJCAT:2022:10352), que resuelve sobre la aplicación del índice corrector para empresas de pequeña dimensión del 0,90 previsto en las Órdenes HAP/2549/2012 y HAP/2430/2015. En el Fundamento de Derecho Tercero, la Sala parte expresamente del “artículo 31 de la Ley 35/2006” y de su desarrollo en “los artículos 32 a 39” del Reglamento del IRPF como marco habilitante de la Orden, asume con normalidad la naturaleza reglamentaria anual de ésta y, citando la STSJ Murcia núm. 84/2018, de 15 de febrero rec. 397/2016, y la STSJ Castilla y León-Burgos,

Sección 2.^a, núm. 22/2020, de 10 de febrero, resuelve la controversia exclusivamente en términos de interpretación finalista de la regla de cómputo, sin formular reparo alguno sobre el rango normativo de la Orden.

En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16 de febrero de 2024, rec. 1148/2022 (ROJ: STSJ CL 698/2024; ECLI:ES:TSJCL:2024:698), examina la reducción del 25 por ciento para nuevas explotaciones de agricultores jóvenes en el método de estimación objetiva, la califica de beneficio fiscal sujeto a interpretación restrictiva y la analiza con remisión expresa a la disposición adicional sexta de la Ley 35/2006 y a la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, sin cuestionar la potestad de la orden ministerial para reproducirla y desarrollarla anualmente.

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, núm. 67/2025, de 29 de enero, rec. 15083/2023 (ROJ: STSJ GAL 660/2025; ECLI:ES:TSJGAL:2025:660), que, al confirmar la regularización tributaria de un contribuyente que había fragmentado artificiosamente su actividad para mantenerse en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, parte de la plena operatividad de la reducción del 25 por ciento prevista en la orden anual de módulos como beneficio fiscal asociado a dicho régimen, aplicando la Orden sin objeción alguna sobre su rango normativo.

Idéntica conclusión se desprende de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de 19 de octubre de 2021, rec. 1444/2018 (ROJ: STSJ AND 13090/2021; ECLI:ES:TSJAND:2021:13090), que, al resolver sobre la aplicación temporal de las reducciones de índices o módulos, las califica como beneficios fiscales y aplica la orden anual sin plantear reservas sobre su habilitación. Y de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, de 1 de octubre de 2015, rec. 431/2011 (ROJ: STSJ MU 2280/2015; ECLI:ES:TSJMU:2015:2280), que aplica de igual modo el marco normativo de las órdenes de módulos sin cuestionar su rango.

Especial relevancia reviste, por último, el bloque de Sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, en fecha 28 de enero de 2026, en cuatro recursos sustancialmente análogos: núm. 75/2026, rec. 144/2025 (ROJ: STSJ AS 307/2026; ECLI:ES:TSJAS:2026:307); núm. 79/2026, rec. 157/2025 (ROJ: STSJ AS 311/2026; ECLI:ES:TSJAS:2026:311); núm. 84/2026, rec. 136/2025 (ROJ: STSJ AS 325/2026; ECLI:ES:TSJAS:2026:325); y núm. 86/2026, rec. 155/2025 (ROJ: STSJ AS 315/2026; ECLI:ES:TSJAS:2026:315). En todas ellas, la Sección Segunda enjuicia liquidaciones del IRPF (ejercicios 2019 y 2022) en las que se discutía la procedencia del índice corrector para empresas de pequeña dimensión y otras reducciones del método de estimación objetiva, y resuelve a partir del marco normativo de las Órdenes HFP/1335/2021 y HFP/1172/2022, calificando las reducciones como beneficios fiscales sujetos a interpretación estricta y a las reglas del artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre carga probatoria, sin que en ninguno de los cuatro recursos la Sala cuestionara (ni siquiera a instancia de oficio) la competencia de la orden ministerial para establecerlos.

Al respecto, se considera relevante que los pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia citados han aplicado reiteradamente las órdenes anuales de módulos como marco normativo válido para resolver controversias sobre reducciones, índices correctores y reglas de cómputo del método de estimación objetiva. Esto es, las controversias se han resuelto a partir de la interpretación de la orden anual y de su normativa habilitante, sin que se haya apreciado que la utilización de la orden ministerial como instrumento de concreción técnica del método resulte incompatible con la reserva de ley. Estas consideraciones permiten razonablemente rechazar que la inclusión de reducciones o ajustes en la orden anual vacía de contenido el artículo 133.3 de la Constitución Española.

En consecuencia, no procede identificar automáticamente la calificación presupuestaria de una minoración como beneficio fiscal con la creación, mediante orden ministerial, de un beneficio fiscal autónomo carente de cobertura legal. Una cosa es que, a efectos del Presupuesto de Beneficios Fiscales y de la Memoria de Beneficios Fiscales, determinadas reducciones del método de estimación objetiva puedan ser incluidas o revisadas como beneficios fiscales por su efecto de minoración recaudatoria y por su finalidad sectorial o territorial; y otra distinta es que esas reglas carezcan de cobertura normativa o vulneren la reserva de ley.

En consecuencia, y en atención a las anteriores consideraciones, se debe someter al criterio de ese Tribunal la oportunidad de retirar del informe el detalle de este apartado.

En consecuencia, se solicita que se suprima o, subsidiariamente, se reformule la afirmación de que la inclusión de reducciones en la orden anual de estimación objetiva vacía de contenido la reserva de ley, sustituyéndola por una referencia a la cadena normativa Ley–Reglamento–Orden que habilita la concreción técnica del método, conforme a la doctrina constitucional recogida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero, Fundamento Jurídico Cuarto, y a la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las Sentencias de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. 2331/1999) y de 12 de abril de 2012 (rec. cas. 5216/2006).

11. ALEGACIÓN UNDÉCIMA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.2 “Evaluaciones del impacto efectivo de los beneficios fiscales” y II.1.2.1 “Evaluaciones realizadas por la AIReF”, y en particular con el seguimiento de las recomendaciones derivadas del estudio de la AIReF, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (página 22):

“La propia página web de la AIReF refleja el seguimiento de las recomendaciones del estudio, recogiendo las respuestas del MHAC a cada una de ellas. Se ha podido observar que las tres propuestas genéricas se reflejan como implementadas [...]. No obstante, el examen de las explicaciones del Ministerio a la forma en que considera implementadas las tres propuestas genéricas mostraba que dicha implementación era solo parcial.”

Al respecto, no se formula objeción a que el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora, valore el alcance material de las actuaciones realizadas para dar cumplimiento a las propuestas formuladas en el estudio de la AIReF. No obstante, se considera conveniente precisar la redacción para distinguir entre, de una parte, el estado que figura en el sistema público de seguimiento de dichas recomendaciones y, de otra, la valoración propia que el Tribunal efectúa a partir de la documentación examinada.

Esta precisión resulta necesaria porque el propio anteproyecto de informe señala que las tres propuestas genéricas se reflejan como implementadas en el sitio web de la AIReF, que recoge las respuestas del Ministerio de Hacienda a cada una de ellas. En consecuencia, si el Tribunal considera que la implementación presenta un alcance solo parcial, convendría explicitar que se trata de una apreciación fiscalizadora propia, referida al grado material de acreditación de determinadas actuaciones, y no de una alteración de la clasificación que figura en el sistema de seguimiento.

Asimismo, la redacción debería reflejar que el propio anteproyecto de informe considera satisfactoria la actuación relativa a la coordinación interadministrativa, al mencionar la reactivación de un grupo de trabajo con las comunidades autónomas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Por ello, la apreciación de implementación parcial debería

circunscribirse, en su caso, a los aspectos relativos a la integración de los beneficios fiscales en la planificación de las políticas públicas y a su evaluación *ex ante* y *ex post*.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Sin perjuicio de que las tres propuestas genéricas figuren como implementadas en el sistema público de seguimiento de las recomendaciones formuladas por la AIREF, este Tribunal considera, en ejercicio de su función fiscalizadora y a la vista de la información examinada, que el grado material de implementación presenta un alcance limitado en determinados aspectos. En particular, se aprecia la conveniencia de reforzar la integración de los beneficios fiscales en la planificación de las políticas públicas y su evaluación *ex ante* y *ex post*, sin perjuicio de considerar satisfactoria la actuación relativa a la coordinación interadministrativa en los términos que se exponen a continuación.”

12. ALEGACIÓN DUODÉCIMA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.2 “Evaluaciones del impacto efectivo de los beneficios fiscales” y II.1.2.3 “Seguimiento de la implementación de los beneficios fiscales”, y en particular con el seguimiento de los resultados de los beneficios fiscales, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (páginas 23 y 24):

“No se han desarrollado otras evaluaciones, ni se han encontrado ejemplos de seguimiento de los BF por parte de los órganos administrativos competentes en las políticas públicas correspondientes.

En el caso de los BF, el seguimiento de los resultados se hace más difícil para la Administración sectorial competente que en el caso de las políticas de gasto —subvenciones, servicios al público, infraestructuras...—, en las que le corresponde en mayor medida la iniciativa y el control. En cambio, la aplicación efectiva de los BF se realiza por los contribuyentes en sus liquidaciones tributarias, y el papel de la Administración es reactivo, de comprobación y corrección, realizado además por órganos especializados en materia tributaria, y no por los competentes en las políticas públicas que justifican estas figuras.

[...]

En el caso específico de los BF, para superar las dificultades debidas a la separación de los órganos sectoriales competentes y la administración tributaria, manteniendo además los altos niveles de salvaguarda de la confidencialidad de los datos personales garantizados por la AEAT, debería establecerse un canal regular de suministro de información a cada administración sectorial sobre la casuística, importe y contexto de los BF aplicados relativos a las políticas de su competencia.”

Al respecto, no se formula objeción a la conveniencia de reforzar los mecanismos de seguimiento y evaluación *ex post* de los beneficios fiscales, ni a la utilidad de mejorar la coordinación entre los centros competentes en los objetivos de política económica o social a los que puedan servir determinadas medidas tributarias y la Administración tributaria. No obstante, se considera necesario introducir una doble precisión: de un lado, la actuación de la Administración tributaria en la aplicación de los beneficios fiscales no puede calificarse, en términos generales, como meramente reactiva; de otro, cualquier mecanismo regular de suministro de información tributaria a órganos sectoriales debe quedar expresamente delimitado por el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En cuanto a la primera cuestión, debe distinguirse entre la aplicación inicial de muchos beneficios fiscales por los contribuyentes en sus autoliquidaciones y el conjunto de funciones de aplicación de los tributos atribuidas legalmente a la Administración tributaria. El artículo 83.1 de la Ley General Tributaria no configura la aplicación de los tributos como una actividad limitada a la comprobación posterior, sino como un conjunto amplio de actuaciones administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como a las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esta dimensión informativa, asistencial y preventiva se proyecta también sobre los beneficios fiscales, respecto de los cuales resulta fundamental que los contribuyentes conozcan *ex ante* los requisitos, límites, condiciones, incompatibilidades y consecuencias de su aplicación.

En este sentido, el artículo 34.1.a) de la Ley General Tributaria reconoce el derecho de los obligados tributarios a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y el artículo 34.1.o) reconoce asimismo el derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables. A ello se añade el deber de información y asistencia previsto en el artículo 85 de la misma ley, que se instrumenta, entre otras vías, mediante la publicación de textos actualizados y de doctrina administrativa, las comunicaciones y actuaciones de información, las contestaciones a consultas tributarias escritas, las actuaciones previas de valoración y la asistencia en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias. En particular, los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria regulan las consultas tributarias escritas y los efectos vinculantes de sus contestaciones, que constituyen un instrumento esencial para orientar la correcta aplicación de la normativa tributaria antes de que se produzca, en su caso, la autoliquidación del tributo.

Por tanto, la actuación de la Administración tributaria en materia de beneficios fiscales no se agota en la comprobación o corrección posterior de autoliquidaciones individuales. Comprende también actuaciones de información, asistencia, publicación de criterios, contestación de consultas, prevención de incumplimientos y fomento del correcto cumplimiento tributario. Esta conclusión se refuerza por el artículo 117.1.c) de la Ley General Tributaria, que incluye entre las funciones de gestión tributaria “*el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales*”, así como por el artículo 117.1.m), que incorpora expresamente la información y asistencia tributaria entre dichas funciones. De igual modo, el artículo 141.e) atribuye a la inspección tributaria la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, y el artículo 141.f) incluye la información a los obligados tributarios, con motivo de las actuaciones inspectoras, sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.

En consecuencia, aun cuando la aplicación práctica de muchos beneficios fiscales se produzca inicialmente mediante autoliquidación, no puede calificarse el papel de la Administración tributaria, en términos generales, como puramente reactivo. Lo anterior no implica que la Administración tributaria asuma la evaluación sectorial de los objetivos de política pública a los que puedan vincularse determinados beneficios fiscales, pero sí exige reconocer que su intervención en la aplicación de los tributos incluye una dimensión previa de información, asistencia y orientación al cumplimiento correcto, además de las funciones posteriores de comprobación, investigación y control.

Asimismo, debe diferenciarse la competencia sobre la política material o sectorial a la que pueda vincularse el objetivo perseguido por una determinada medida tributaria y la competencia sobre la aplicación y control del elemento tributario en que el beneficio fiscal se concreta. Los centros sectoriales pueden aportar información relevante para la definición de objetivos, indicadores o criterios de evaluación de las políticas materiales correspondientes,

pero ello no altera la naturaleza tributaria del beneficio fiscal ni desplaza las competencias de aplicación de los tributos atribuidas a la Administración tributaria.

En cuanto a la segunda cuestión, el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria atribuye carácter reservado a los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones y dispone que *“sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan”*, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos tasados en dicho precepto.

La información tributaria tiene, por tanto, una especial protección en nuestro ordenamiento jurídico, que se manifiesta en el principio general de reserva de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones, consagrado en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. Dicho principio de reserva de datos tributarios no constituye una previsión meramente disponible para el legislador, sino que responde a la necesaria articulación entre, de un lado, el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución Española y, de otro, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme al artículo 31.1 de la propia Constitución.

Esta conexión ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, investigación de operaciones bancarias por la Inspección de Hacienda, fundamentos jurídicos 3 y 5, en la que se admite que la Administración tributaria pueda recabar datos de trascendencia económica necesarios para la efectividad del sistema tributario y para la adecuada comprobación del cumplimiento del deber de contribuir.

“3. [...] ¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la norma fundamental, según el cual «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio». Y parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su

sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar.

[...]

5. [...] puede ser necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido, que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos [...].”

Ahora bien, la misma sentencia precisa que dicha potestad no puede entenderse como una facultad ilimitada, sino que debe ejercerse dentro de los límites legales, con sujeción a la finalidad tributaria de la información obtenida y al deber de sigilo de quienes accedan a ella, fundamentos jurídicos 6 y 7. En particular, el Tribunal Constitucional señala que la eventual injerencia en la intimidad que pudiera producirse para exigir el cumplimiento de ese deber no puede reputarse arbitraria cuando responda a dicha finalidad constitucional y se encuentre legalmente amparada, fundamento jurídico 8.

“8. No existen, pues, esas facultades ilimitadas de la Administración en materia fiscal [...]. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber [de todos de contribuir

al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo] *podiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de «arbitraria».* Y el art. 18.1 de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad «arbitrarias o ilegales» [...]. *Entiéndase que la Ley sólo puede autorizar esas intromisiones por «imperativos de interés público», circunstancia que se da en los supuestos aquí contemplados.»*

En consecuencia, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como Administración tributaria encargada de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, no puede comunicar o ceder a terceros los datos obtenidos en el desempeño de sus funciones salvo en los supuestos legalmente previstos y con el alcance exigido por la norma habilitante. Entre tales supuestos se encuentra la colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, si bien el propio artículo 95.1.k) de la Ley General Tributaria exige la *“previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados”*.

Al respecto, cabe señalar que la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, núm. 257/2023, de 1 de marzo de 2023 (rec. cas. 1845/2021, ROJ: STS 598/2023; ECLI:ES:TS:2023:598), aborda la cesión por la Agencia Tributaria a otra Administración de datos tributarios para el ejercicio de competencias no tributarias. En dicha sentencia, el Tribunal Supremo recuerda que el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria concreta los principios generales de protección de datos y establece una regla restrictiva de utilización y cesión de la información tributaria. En particular, en el Fundamento de Derecho Tercero, por remisión a la doctrina ya fijada por la Sala, declara lo siguiente:

“De tal precepto se deduce una concreción de los principios del régimen general de protección de datos y que es voluntad del legislador dotar de carácter reservado a los datos que elabora o recaba la Administración tributaria, luego sólo puede emplearlos para los fines tributarios que menciona y que le son propios.”

La sentencia añade, además, que el régimen del artículo 95 de la Ley General Tributaria se complementa con el artículo 58.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, conforme al cual, cuando una Administración pública solicite la transmisión de datos con trascendencia tributaria, *“deben identificarse los datos requeridos, sus titulares y la finalidad por la que se requieren”*, así como disponer del consentimiento expreso o de la autorización correspondiente cuando sean necesarios.

A partir de lo anterior, la citada Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 4.^a, núm. 257/2023, de 1 de marzo de 2023, fija una doctrina de particular relevancia para la redacción del anteproyecto:

“[...] si una Administración, para el ejercicio de las funciones que le son propias, solicita de la AEAT la cesión de datos tributarios, tal cesión será con fines tributarios; ahora bien, si es para el ejercicio de otras potestades ajenas a las tributarias y no hay una norma legal que lo prevea, deberá contar con la previa autorización del interesado. Por tanto el acto dictado con base en unos datos tributarios cedidos será conforme a Derecho si la cesión respeta las reglas del artículo 95.1 de la LGT.”

La misma doctrina ha sido reiterada recientemente por la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, núm. 433/2025, de 10 de abril de 2025 (rec. cas. 5733/2022, ROJ: STS 1592/2025; ECLI:ES:TS:2025:1592). En su Fundamento de Derecho Séptimo, el Tribunal Supremo reproduce la doctrina anterior y declara expresamente:

“[...] si es para el ejercicio de otras potestades ajenas a las tributarias y no hay una norma legal que lo prevea, deberá contar con la previa autorización del interesado. Por

tanto, el acto dictado con base en unos datos tributarios cedidos será conforme a Derecho si la cesión respeta las reglas del artículo 95.1 de la LGT.”

En aplicación de dicha doctrina, la sentencia concluye que la revocación de la licencia de autotaxi examinada en aquel caso había sido acordada sobre la base de “*datos obtenidos en forma contraria a Derecho*”. Esta reiteración jurisprudencial confirma que la referencia genérica a un canal regular de suministro de información a órganos sectoriales debe formularse con cautela, evitando que pueda interpretarse como una cesión sistemática de datos tributarios individualizados al margen de los supuestos previstos en el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.^a, núm. 1.520/2023, de 22 de noviembre de 2023 (rec. cas. 5352/2022, ROJ: STS 5692/2023; ECLI:ES:TS:2023:5692), no se refiere a una cesión de datos tributarios a órganos sectoriales, sino al tratamiento por la propia AEAT de datos personales de terceros en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria. Precisamente por ello resulta útil para delimitar el supuesto aquí examinado. La sentencia admite dicho tratamiento en la medida en que se produce dentro de las competencias de la Administración tributaria y para la efectiva aplicación de los tributos, subrayando que el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria consagra el carácter reservado y finalista de la información tributaria. En concreto, la sentencia señala:

“[...] el precepto alude al carácter reservado de los datos tributarios en poder de la Administración tributaria, destacando que solo pueden ser utilizados con fines tributarios dentro de sus funciones y en el marco o ámbito de sus competencias.”

Y, al analizar la licitud del tratamiento de datos en el procedimiento tributario, la misma sentencia destaca que los datos utilizados se revelaban “*adecuados, idóneos y proporcionados*” para el cumplimiento del fin tributario perseguido. Esta doctrina refuerza la necesidad de distinguir entre el tratamiento de información por la Administración tributaria para el ejercicio de sus propias

competencias y la cesión o comunicación de información tributaria a órganos sectoriales para finalidades evaluadoras o de política material.

En consecuencia, se considera conveniente matizar la redacción del anteproyecto de informe y de la recomendación 4. La cesión de datos individualizados o identificativos solo podría producirse cuando concurra habilitación legal suficiente, autorización del obligado tributario o alguno de los supuestos tasados previstos en el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria. La finalidad evaluadora de los beneficios fiscales puede justificar necesidades de información y coordinación, pero no constituye por sí sola título suficiente para una cesión general o regular de datos tributarios individualizados a órganos sectoriales.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“La aplicación efectiva de los beneficios fiscales por los contribuyentes en sus autoliquidaciones no agota la intervención de la Administración tributaria en esta materia. Conforme a los artículos 83.1, 85, 88, 89, 117.1.c) y m) y 141.e) y f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dicha intervención comprende actuaciones de información, asistencia y orientación al cumplimiento, además del reconocimiento, comprobación y control posterior de la procedencia de los beneficios o incentivos fiscales. En este sentido, la actuación de la Administración tributaria no puede calificarse, en términos generales, como puramente reactiva.

Sin perjuicio de la conveniencia de reforzar los mecanismos de seguimiento y evaluación *ex post* de los beneficios fiscales, y de mejorar la coordinación entre los centros competentes en los objetivos de política económica o social a los que puedan servir determinadas medidas tributarias y la Administración tributaria, cualquier

mecanismo de suministro regular de información tributaria a órganos sectoriales debe articularse con pleno respeto al carácter reservado de los datos tributarios consagrado en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y a la doctrina del Tribunal Supremo sobre el carácter finalista de su utilización. En consecuencia, la cesión de datos individualizados o identificativos solo podrá producirse cuando concorra habilitación legal suficiente, autorización del obligado tributario o alguno de los supuestos tasados en el citado precepto, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar, con carácter ordinario, información agregada, anonimizada o estadística para finalidades evaluadoras.”

13. ALEGACIÓN DECIMOTERCERA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.2 “Evaluaciones del impacto efectivo de los beneficios fiscales” y II.1.2.3 “Seguimiento de la implementación de los beneficios fiscales”, y en particular con la conveniencia de introducir cláusulas de temporalidad y evaluación de los beneficios fiscales, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (página 24):

“Para reforzar el enfoque de eficacia y eficiencia de las políticas públicas instrumentadas como BF, el Libro Blanco de la Reforma Tributaria recomendaba que se estableciera ‘una cláusula de condicionalidad para el mantenimiento de nuevos beneficios fiscales, de manera que se supediten siempre a la previa evaluación positiva’. En Francia, los nuevos BF que se creasen a partir de 1/1/2024, deberían tener una duración máxima de tres años, prorrogables siempre que superaran una evaluación positiva.”

Al respecto, no se formula objeción a la conveniencia de reforzar el seguimiento y la evaluación de los beneficios fiscales, especialmente cuando se trate de beneficios de nueva creación, de carácter incentivador, sectorial, coyuntural o experimental. No obstante, se considera conveniente matizar la redacción del anteproyecto de informe para evitar que la recomendación pueda interpretarse como una regla general de caducidad automática aplicable a todos los beneficios fiscales.

En primer lugar, la práctica normativa reciente ya incorpora beneficios fiscales con vigencia temporal expresa o limitada. Esta circunstancia se aprecia, entre otros ámbitos, en medidas aprobadas para responder a situaciones extraordinarias o coyunturales, en incentivos vinculados a la transición energética, en regímenes territoriales o singulares y en los beneficios fiscales asociados a acontecimientos de excepcional interés público, en la tabla que se muestra a continuación se relacionan un total de 43 beneficios fiscales con vigencia temporal limitada. Por tanto, la cuestión no consiste tanto en introducir *ex novo* la temporalidad en el sistema, sino en precisar en qué supuestos resulta adecuada, cómo debe justificarse en la memoria o documentación preparatoria de la norma y qué información debe recabarse para valorar, en su caso, la procedencia de una prórroga. Ello aconseja que la recomendación del Tribunal de Cuentas no se formule como si la temporalidad fuera una técnica ajena a la práctica reciente.

Tributo	Beneficio fiscal temporal	Vigencia
IRPF	Exención de ayudas directas a autónomos afectados por la DANA	2024



Tributo	Beneficio fiscal temporal	Vigencia
IRPF	Exención de ayudas para compensar pérdidas en explotaciones agrarias por la DANA	2024
IRPF	Bonificación por venta de bienes corporales producidos en Illes Balears	2023-2028
IRPF	Beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público	Máximo de 3 años
IRPF	Deducción por obras para reducir demanda de calefacción y refrigeración	06/10/2021-31/12/2026
IRPF	Deducción por obras de mejora del consumo de energía primaria no renovable	06/10/2021-31/12/2026
IRPF	Deducción por obras de rehabilitación en edificios residenciales	06/10/2021-31/12/2027
IRPF	Deducción por rentas obtenidas en la isla de La Palma	2022-2025
IRPF	Deducción por dotaciones a la reserva para inversiones en Illes Balears	2023-2028
IRPF	Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible	30/06/2023-31/12/2026
IRPF	Deducción por instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos	30/06/2023-31/12/2026
IRPF	Deducción por instalación de sistemas de autoconsumo renovables	2026
IRPF	Reducción de rendimientos del trabajo del régimen fiscal de la XXXVII Copa América	2023-2025
IRPF	Reducción de rendimientos de actividades económicas del régimen fiscal de la XXXVII Copa América	2023-2025
Impuesto sobre Sociedades	Libertad de amortización en inversiones del sector de la automoción	25/06/2020-30/06/2021
Impuesto sobre Sociedades	Libertad de amortización de inversiones en instalaciones de energías renovables	20/10/2022-31/12/2026
Impuesto sobre Sociedades	Libertad de amortización de determinados vehículos	2023-2026
Impuesto sobre Sociedades	Ajustes extracontables por reserva de inversiones en Illes Balears	2023-2025
Impuesto sobre Sociedades	Ajustes extracontables por ayudas para compensar pérdidas agrarias por la DANA	2024
Impuesto sobre Sociedades	Ajustes extracontables por ayudas por daños de borrascas	20/02/2026-31/12/2026



Tributo	Beneficio fiscal temporal	Vigencia
Impuesto sobre Sociedades	Tipo reducido del 25 % para diversas entidades	2015
Impuesto sobre Sociedades	Bonificación por venta de bienes corporales producidos en Illes Balears	2023-2028
Impuesto sobre Sociedades	Régimen fiscal aplicable a la XXXVII Copa América	01/04/2022-31/12/2025
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	Exención de ayudas directas a entidades no residentes con establecimiento permanente afectadas por la DANA	2024
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	Régimen fiscal aplicable a la XXXVII Copa América	01/04/2022-31/12/2025
IVA	Tipo reducido del 10 % para determinados suministros de energía eléctrica	26/06/2021-30/06/2022
IVA	Tipo reducido del 10 % para gas natural	01/01/2024-31/03/2024
IVA	Tipo reducido del 10 % para briquetas, pellets y leña	01/01/2024-30/06/2024
IVA	Tipo reducido del 10 % para determinados hidrocarburos	22/03/2026-30/06/2026
IVA	Tipo reducido del 4 % para mascarillas quirúrgicas desechables	19/11/2020-30/06/2023
IVA	Tipo del 0 % para material y equipos sanitarios COVID-19	23/04/2020-30/06/2023
IVA	Tipo del 0 % para test y vacunas COVID-19	24/12/2020-31/12/2022
IVA	Tipo del 0 % para determinados productos alimenticios	01/01/2023-30/09/2024
IVA	Tipo reducido del 5 % para determinados suministros de energía eléctrica	01/07/2022-31/12/2023
IVA	Tipo reducido del 5 % para gas natural	01/10/2022-31/12/2023
IVA	Tipo reducido del 5 % para briquetas, pellets y leña	01/10/2022-31/12/2023
IVA	Tipo reducido del 5 % para aceites y pastas alimenticias	01/01/2023-30/09/2024
IVA	Actividades no agrarias en régimen simplificado en Lorca	01/01/2011-31/12/2024

Tributo	Beneficio fiscal temporal	Vigencia
IVA	Actividades en régimen simplificado en municipios afectados por la DANA	2024
IGFEI ¹	Exención del hexafluoruro de azufre para sistemas eléctricos	01/09/2022-31/12/2023
IGFEI ¹	Exención de gases usados en inhaladores dosificadores farmacéuticos	01/09/2022-31/12/2026
IDR ²	Exención de entrega de residuos industriales en vertederos propios	2023-2025
Tasa fichas toxicológicas	Exención temporal	22/11/2012-31/05/2015

¹ Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

² Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos

En segundo lugar, no todos los beneficios fiscales presentan la misma aptitud para someterse a una cláusula de caducidad automática. En beneficios fiscales de alcance estable, vinculados a opciones de política fiscal de larga duración o integrados en regímenes tributarios de especial complejidad, la fijación de una caducidad general puede generar incertidumbre normativa y afectar a la seguridad jurídica. Ello no excluye su evaluación periódica y, en su caso, su modificación, pero aconseja distinguir entre evaluación, seguimiento, revisión normativa y caducidad automática.

En tercer lugar, debe tenerse en cuenta que los beneficios fiscales se establecen, modifican o suprimen con arreglo al marco constitucional y legal propio del sistema tributario, en particular la reserva de ley prevista en los artículos 133.3 de la Constitución Española y 8.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por ello, si se pretendiera establecer una regla general vinculante sobre duración máxima, prórroga o caducidad de beneficios fiscales, dicha regla debería articularse con el rango normativo adecuado y respetando la diversidad de figuras, tributos y finalidades afectadas.

La referencia comparada a Francia debe utilizarse con cautela. El artículo 7 de la Ley n.º 2023-1195, de 18 de diciembre de 2023, de programación de las finanzas públicas para los años 2023 a 2027, establece que las nuevas *dépenses fiscales* instituidas por una ley promulgada después del 1 de enero de 2024 serán aplicables durante un periodo determinado por la propia ley que las establezca, sin que dicho periodo pueda exceder de tres años. Asimismo, dispone que tales medidas solo podrán prorrogarse por un periodo máximo de tres años si han sido objeto de una evaluación previa presentada por el Gobierno al Parlamento sobre las principales características de los beneficiarios, su eficacia y su coste.

Debe advertirse, no obstante, que el precepto francés no formula en sentido estricto una exigencia de “*evaluación positiva*”, sino una exigencia de evaluación previa presentada al Parlamento. La evaluación opera como presupuesto de información y de control parlamentario para la eventual prórroga, no como un automatismo jurídico que sustituya la decisión normativa correspondiente.

Asimismo, la experiencia francesa aconseja presentar dicha referencia con cautela. La *Cour des comptes* ha señalado que el artículo 7 de la Ley de Programación de Finanzas Públicas 2023-2027 persigue principalmente incentivar la realización de evaluaciones antes de la reconducción de las nuevas *dépenses fiscales*, pero ha advertido también que nada impediría readoptar una medida fiscal idéntica al término del plazo sin evaluación previa (<https://www.ccomptes.fr/fr/documents/69436>). Más recientemente, en su *Note d'exécution*

budgétaire 2025 relativa a las *dépenses fiscales* (<https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2026-04/NEB-2026-Depenses-fiscales.pdf>), la *Cour des comptes* ha indicado que la Ley de Programación de Finanzas Públicas 2023-2027 no ha permitido imponer de manera efectiva ni un planeamiento del coste ni la duración máxima de tres años de las nuevas *dépenses fiscales*, añadiendo que ninguna de las once evaluaciones previstas por los artículos 7 y 22 de dicha ley se había realizado al cierre de 2025.

Por tanto, el ejemplo francés podría resultar útil como referencia de buena práctica en materia de temporalidad, inventario, seguimiento presupuestario y programación de evaluaciones, pero no debería trasladarse al caso español como si constituyera un sistema plenamente implantado de extinción automática de beneficios fiscales no evaluados ([https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/dyn/contenu/visualisation/1087933/file/Voies_et_moyens Tome 2 2026.pdf](https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/dyn/contenu/visualisation/1087933/file/Voies_et_moyens_Tome_2_2026.pdf)). La propia *Cour des comptes* subraya la insuficiente ejecución de las evaluaciones previstas, la limitada eficacia de los instrumentos de pilotaje y el carácter modesto de los resultados de las conferencias fiscales anuales.

En consecuencia, se considera más adecuado que el anteproyecto de informe utilice la experiencia francesa no como fundamento para recomendar una cláusula general e indiferenciada de caducidad de todo beneficio fiscal, sino como ejemplo de la conveniencia de reforzar, cuando la naturaleza de la medida lo permita, la fijación de vigencias temporales expresas, la identificación de la información necesaria para su seguimiento y la evaluación previa a su eventual prórroga. Esta formulación permite reconocer la utilidad del modelo comparado sin desconocer sus propias limitaciones prácticas ni la diversidad de beneficios fiscales existentes en el sistema tributario español.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Para reforzar el seguimiento y la evaluación de los beneficios fiscales, especialmente de los de carácter incentivador, sectorial, coyuntural o experimental, debería valorarse la incorporación de vigencias temporales expresas o cláusulas de revisión cuando la naturaleza de la medida lo permita. Esta recomendación debe formularse teniendo en cuenta que la práctica normativa reciente ya incorpora numerosos beneficios fiscales con vigencia limitada, por lo que el objetivo debería orientarse a sistematizar y motivar dicha técnica, así como a disponer de información suficiente sobre beneficiarios, coste, efectos y grado de cumplimiento de los objetivos antes de acordar eventuales prórrogas.

En este sentido, la experiencia francesa puede citarse como referencia comparada relevante, si bien con las debidas precisiones. El artículo 7 de la Ley francesa de programación de las finanzas públicas para 2023-2027 prevé una duración máxima de tres años para las nuevas *dépenses fiscales* creadas por leyes promulgadas después del 1 de enero de 2024 y vincula su eventual prórroga a una evaluación presentada por el Gobierno al Parlamento sobre beneficiarios, eficacia y coste. No obstante, los informes recientes de la *Cour des comptes* ponen de manifiesto que dicha regla opera, en la práctica, más como instrumento de disciplina presupuestaria, transparencia y presión evaluadora que como una cláusula automática y plenamente eficaz de caducidad. Por ello, la referencia comparada debe entenderse como una orientación para reforzar la temporalidad y evaluación de los beneficios fiscales cuando proceda, y no como un modelo trasladable mecánicamente a todos los beneficios fiscales, incluidos los de aplicación estable o integrados de forma duradera en la configuración legal del tributo.”

Asimismo, se solicita que la conclusión y recomendación número 5 correspondiente del anteproyecto de informe se ajuste en coherencia con la anterior redacción:

“Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que estudie, en coordinación con los departamentos ministeriales competentes por razón de la materia y con respeto a la reserva de ley tributaria, la conveniencia de promover, para los nuevos beneficios fiscales de carácter incentivador, sectorial, coyuntural o experimental, vigencias temporales expresas o cláusulas de revisión previa a su eventual prórroga, cuando resulte proporcionado y técnicamente viable; y, en su caso, que valore la regulación con rango de ley de los criterios generales aplicables a dicha temporalidad y revisión.”

14. ALEGACIÓN DECIMOCUARTA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.1 “Efectividad del sistema de beneficios fiscales”, II.1.2 “Evaluaciones del impacto efectivo de los beneficios fiscales” y II.1.2.3 “Seguimiento de la implementación de los beneficios fiscales”, y en particular con la eventual pérdida de enfoque integral de las ayudas públicas, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (páginas 23 y 24):

“A esta dificultad debe añadirse el riesgo de perder el enfoque integral para las ayudas públicas a actividades privadas que establece el art. 19.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. [...] Sin embargo, el uso del BF establece un canal paralelo al que no se aplica este control de la sobrefinanciación pública de actividades privadas.”

Al respecto, cabe señalar que no se formula objeción a la conveniencia de analizar, cuando proceda, la posible acumulación de subvenciones, ayudas públicas y beneficios fiscales vinculados a una misma inversión, actividad o finalidad. No obstante, se considera necesario matizar la referencia al artículo 19.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, pues dicho precepto responde a la lógica propia de la actividad subvencionada y de la financiación de su coste mediante subvenciones, ayudas, ingresos o recursos concurrentes.

En efecto, la propia Ley General de Subvenciones define la subvención, a sus efectos, como una disposición dineraria realizada por una Administración pública a favor de personas públicas o privadas, siempre que concurren los requisitos previstos en su artículo 2.1. Además, el artículo 2.4.g) de la misma Ley excluye expresamente del carácter de subvención a los beneficios fiscales y a los beneficios en la cotización a la Seguridad Social. Por tanto, sin perjuicio de la posible consideración de determinadas ventajas fiscales como ayudas públicas en otros planos jurídicos, singularmente en materia de ayudas de Estado, no resulta técnicamente adecuado trasladar de forma automática al conjunto de los beneficios fiscales el régimen de sobrefinanciación previsto para las subvenciones.

La regla del artículo 19.3 de la Ley General de Subvenciones opera, en particular, respecto de actividades subvencionadas cuyo coste puede ser contrastado con el conjunto de aportaciones recibidas. Sin embargo, no todos los beneficios fiscales responden a esa misma estructura. Muchos beneficios fiscales consisten en minoraciones de la deuda tributaria, exenciones, tipos reducidos, reducciones, bonificaciones o deducciones que inciden en la configuración o cuantificación del tributo, sin implicar una disposición dineraria ni la financiación directa de una actividad subvencionada en los términos propios de la Ley General de Subvenciones.

Por otra parte, en aquellos supuestos en que el beneficio fiscal se vincula a inversiones, gastos o actividades susceptibles de recibir simultáneamente subvenciones u otras ayudas públicas, la normativa tributaria incorpora en diversos casos reglas específicas de coordinación. Así

ocurre, por ejemplo, cuando la base de determinadas deducciones se minora por las subvenciones recibidas para financiar la actividad o inversión incentivada, o cuando se establecen límites conjuntos entre el importe de la deducción y las ayudas percibidas. Ello pone de manifiesto que la cuestión debe analizarse atendiendo a la naturaleza y regulación concreta de cada incentivo, y no mediante una afirmación general sobre el beneficio fiscal como canal paralelo carente de control.

Finalmente, debe distinguirse entre el control de sobrefinanciación propio del régimen de las subvenciones y los controles tributarios aplicables a la correcta aplicación de los beneficios fiscales. La improcedente aplicación de beneficios o incentivos fiscales queda sometida al régimen de comprobación y, en su caso, sancionador previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por tanto, la no aplicación automática del artículo 19.3 de la Ley General de Subvenciones no debe identificarse con una ausencia general de controles, sino con la existencia de un régimen jurídico distinto, de naturaleza tributaria, complementado en determinados supuestos por reglas específicas de coordinación con subvenciones u otras ayudas.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Cuando un beneficio fiscal esté vinculado a inversiones, gastos o actividades que puedan recibir simultáneamente subvenciones u otras ayudas públicas, resulta conveniente verificar si la normativa reguladora incorpora reglas de coordinación que eviten acumulaciones incompatibles con el coste de la actividad o con los límites aplicables. Esta cautela debe formularse atendiendo a la naturaleza de cada incentivo, diferenciando entre las minoraciones de deuda tributaria, las ayudas públicas dinerarias y aquellos supuestos específicos (como incentivos fiscales susceptibles de monetización) en los que la ventaja fiscal pueda aproximarse a una transferencia monetaria. En consecuencia, la no aplicación automática del control de sobrefinanciación previsto en el artículo 19.3 de la Ley General de Subvenciones no debe identificarse con la existencia de un canal paralelo carente de control, sino con la necesidad de aplicar, en cada caso, el régimen jurídico que corresponda y las reglas específicas de coordinación previstas en la normativa tributaria o en la normativa aplicable a las ayudas públicas.”

15. ALEGACIÓN DECIMOQUINTA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.1 “Integridad del presupuesto de beneficios fiscales” y II.2.1.1 “Metodología”, y en particular con la metodología de identificación y cuantificación de beneficios fiscales, el Tribunal de Cuentas recoge lo siguiente (páginas 25 y 26):

“La metodología de identificación y cuantificación de los BF en los PGE se contiene en la MBF -pág.7: I.2. Definiciones y criterios básicos para la delimitación de los beneficios fiscales-. El ámbito del PBF se refiere exclusivamente a los BF del Estado, lo que descarta los BF que afectan a las haciendas forales, los tributos cedidos a las comunidades autónomas, y se descuenta el efecto en la parte de los tributos estatales correspondiente a la participación de otras administraciones en los tributos del Estado.”

Al respecto, no se formula objeción a la afirmación de que el Presupuesto de Beneficios Fiscales del Estado no incorpora beneficios fiscales correspondientes a ámbitos forales ni importes que, por razón del sistema de financiación aplicable, no afectan presupuestariamente a la Hacienda estatal. No obstante, se considera conveniente precisar la redacción del párrafo citado, a fin de evitar que pueda interpretarse que la exclusión opera de forma absoluta sobre

toda figura tributaria formalmente cedida, y no sobre el importe del beneficio fiscal que no resulte atribuible al Estado.

El artículo 134.2 de la Constitución Española dispone que en los Presupuestos Generales del Estado “*se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*”. En el mismo sentido, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, incluye la memoria de beneficios fiscales entre la documentación complementaria que acompaña al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado. De ello se desprende que el criterio relevante para la delimitación del Presupuesto de Beneficios Fiscales estatal no es exclusivamente la calificación formal del tributo como cedido o no cedido, sino la determinación del importe del beneficio fiscal que afecta a los tributos del Estado y que resulta presupuestariamente imputable a este.

Esta es, asimismo, la aproximación seguida por la propia Memoria de Beneficios Fiscales para 2023, cuyo epígrafe I.2 precisa que el Presupuesto de Beneficios Fiscales tiene por ámbito el territorio de régimen fiscal común y se refiere exclusivamente a los beneficios fiscales del Estado, de modo que las cifras se expresan en términos netos de los descuentos que miden los efectos de las cesiones de los diversos tributos a las Administraciones territoriales. En consecuencia, en los tributos estatales cedidos total o parcialmente, la metodología no consiste necesariamente en excluir toda cuantificación vinculada al tributo, sino en determinar, cuando procede, el importe neto atribuible al Estado, una vez descontadas las partes correspondientes a otras Administraciones públicas territoriales.

Existen tributos parcialmente cedidos (como el IRPF, el IVA o determinados Impuestos Especiales) en los que el Presupuesto de Beneficios Fiscales sí incorpora la parte estatal de los beneficios fiscales, calculada en términos netos de las cesiones aplicables. Asimismo, en determinados tributos con régimen de cesión pueden existir importes vinculados a no residentes, a Ceuta y Melilla u otros supuestos que no forman parte del rendimiento cedido a las comunidades autónomas y que, cuando se dispone de información suficiente para su estimación, se incluye en el PBF estatal.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“La metodología de identificación y cuantificación de los BF en los PGE se contiene en la MBF —págs. 7 y 8, epígrafe I.2: Definiciones y criterios básicos para la delimitación de los beneficios fiscales—. El ámbito del PBF se refiere al territorio de régimen común y exclusivamente a la cuantificación de los beneficios fiscales del Estado. En consecuencia, no se incorporan los beneficios fiscales correspondientes a los regímenes forales ni los importes que no resultan atribuibles a la Hacienda estatal por corresponder a la parte del rendimiento cedida a las comunidades autónomas o a la participación de otras Administraciones públicas territoriales en los ingresos tributarios del Estado. En los tributos estatales cedidos total o parcialmente, las cifras se expresan, cuando procede su cuantificación, en términos netos de los descuentos derivados del sistema de financiación autonómica y local, sin perjuicio de la inclusión de aquellos importes que sí resulten imputables al Estado o que no formen parte del rendimiento cedido en aquellos casos en los que los que la recaudación del tributo se cede íntegramente a las comunidades autónomas.”

16. ALEGACIÓN DECIMOSEXTA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.1 “Integridad del presupuesto de beneficios fiscales” y II.2.1.2 “Beneficios fiscales identificados”, y en

particular con el inventario de incentivos fiscales y el empleo del término minoración tributaria, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (página 27):

“Se mantenía un inventario permanente de estas mermas en la capacidad recaudatoria del sistema tributario estatal, a las que se denominaba genéricamente ‘incentivos fiscales’. El inventario se actualizaba con ocasión de las reformas tributarias introducidas por las correspondientes normas legales, cuyos anteproyectos debían ser informados por la DGT, por lo que disponía de la información oportuna. El término ‘incentivo fiscal’ es un sinónimo de BF, por lo que su uso para cualquier elemento que disminuye la recaudación de un tributo, incluidas las debidas a su propio diseño —por ejemplo, la eliminación de la doble tributación— es confusa. Aunque era un concepto que únicamente se manejaba a nivel interno, sería recomendable el empleo de otros términos, como el de ‘minoración tributaria’, que se utilizará en este anteproyecto.

Sobre la base de este inventario, se actualiza la aplicación concreta de los criterios generales que definían los BF sobre estas minoraciones tributarias, lo que en la práctica se materializaba en la concreción de una relación de figuras que se consideraban BF en sentido propio y que, por tanto, debían integrarse en el PBF.”

Asimismo, el cuadro 5 se titula “Beneficios fiscales 2023 por tributo y tipo”, si bien incorpora columnas diferenciadas de “Total BF”, “Otras minoraciones” y “TOTAL”. El cuadro 6 se titula “Beneficios fiscales 2023 y sus variaciones posteriores”, si bien también distingue entre “BF”, “Otras minoraciones” y “TOTAL”.

Al respecto, cabe señalar que no se comparte la apreciación de que el empleo interno de la expresión “incentivos fiscales” resulte confuso ni que deba ser sustituido por otra denominación por el mero hecho de que el anteproyecto de informe prefiera utilizar la expresión “minoración tributaria”. La denominación utilizada en los trabajos internos del grupo de trabajo del Presupuesto de Beneficios Fiscales no tiene proyección externa ni se incorpora como categoría autónoma al Presupuesto de Beneficios Fiscales; su función es estrictamente instrumental y permite identificar un conjunto amplio de medidas, conceptos o elementos tributarios susceptibles de producir una merma recaudatoria, para aplicar posteriormente los criterios metodológicos de delimitación y determinar cuáles de ellos tienen la consideración de beneficios fiscales y cuáles no.

Precisamente por ello, la utilización interna de la expresión “incentivos fiscales” no implica una identificación conceptual con los beneficios fiscales en sentido estricto. Al contrario, el listado técnico distingue expresamente, para cada elemento incluido, si tiene o no la condición de beneficio fiscal. En consecuencia, el término utilizado por la Dirección General de Tributos no impedía diferenciar los beneficios fiscales de otras figuras que, aun incidiendo en la cuantificación de la deuda tributaria o reduciendo la recaudación potencial, no reunían los requisitos para ser calificadas como beneficios fiscales a efectos del PBF.

La fiscalización puede valorar, naturalmente, la integridad, coherencia y transparencia del Presupuesto de Beneficios Fiscales y de la metodología empleada para su elaboración. Sin embargo, no se considera adecuado presentar como deficiencia terminológica una denominación interna de trabajo que no ha producido confusión en el documento presupuestario ni ha impedido aplicar los criterios de calificación correspondientes. Lo relevante, a estos efectos, no es la denominación interna del listado, sino que existiera una metodología que permitiera distinguir entre el universo amplio de medidas o elementos tributarios analizados y el subconjunto de figuras finalmente calificadas como beneficios fiscales.

En este sentido, en los trabajos preparatorios del Presupuesto de Beneficios Fiscales se distingue entre una relación amplia de incentivos fiscales susceptibles de análisis y el subconjunto de dichas figuras que, una vez aplicados los criterios metodológicos de delimitación recogidos en la Memoria de Beneficios Fiscales, tienen la consideración de

beneficios fiscales y, en su caso, se integran en el Presupuesto de Beneficios Fiscales. Esta distinción resulta coherente con la propia metodología descrita en la Memoria de Beneficios Fiscales, que parte de la identificación de conceptos y parámetros tributarios que merman la capacidad recaudatoria del Estado y exige posteriormente verificar si concurren los rasgos que permiten calificarlos como beneficios fiscales.

Por ello, el uso interno de la expresión “incentivos fiscales” no debe interpretarse como una equiparación automática con los beneficios fiscales en sentido estricto, sino como una categoría amplia de trabajo sobre la que se aplican los criterios de calificación correspondientes. En este sentido, el listado técnico utilizado en los trabajos preparatorios del Presupuesto de Beneficios Fiscales relativo al año 2023 contenía una columna específica relativa a la condición de “Beneficio Fiscal”, precisamente para distinguir los elementos que tenían dicha consideración de aquellos otros que no la tenían. En consecuencia, sería más preciso indicar que la Dirección General de Tributos mantenía una relación o listado de incentivos fiscales en sentido amplio, dentro del cual se identificaban separadamente las figuras que tenían la consideración de beneficios fiscales y aquellas que constituían otras minoraciones tributarias.

Sin perjuicio de lo anterior, debe reconocerse que la normativa tributaria puede emplear conjuntamente las expresiones “beneficios” e “incentivos fiscales”. Así sucede, por ejemplo, en el artículo 8.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al referirse al *“establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*. Ahora bien, precisamente por esa diversidad de usos, se considera conveniente no trasladar esa posible equivalencia terminológica general al contexto específico del listado interno utilizado por el grupo de trabajo del Presupuesto de Beneficios Fiscales, en el que la expresión “incentivo fiscal” operaba como categoría amplia de análisis y no como calificación final de beneficio fiscal.

Asimismo, se considera conveniente matizar la referencia a que los anteproyectos de reformas tributarias *“debían ser informados por la DGT”*, así como la consecuencia que de dicha afirmación se extrae en el anteproyecto, en el sentido de que la Dirección General de Tributos “disponía de la información oportuna”.

Al respecto, cabe señalar que la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, no configura un informe preceptivo de la Dirección General de Tributos sobre toda iniciativa normativa con incidencia tributaria. Su artículo 26 regula el procedimiento de elaboración de los anteproyectos de ley, proyectos de real decreto legislativo y normas reglamentarias, atribuyendo al centro directivo competente la elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo y la solicitud de los informes, estudios y consultas que resulten preceptivos o que se estimen convenientes para garantizar el acierto y la legalidad del texto. En cambio, el informe que dicho precepto exige *“en todo caso”* es el de la Secretaría General Técnica del Ministerio o Ministerios proponentes, no el de la Dirección General de Tributos.

Por tanto, debe distinguirse entre la intervención material o técnica de la Dirección General de Tributos en iniciativas gubernamentales de contenido tributario y la existencia de un deber legal de informe preceptivo en todos los expedientes normativos que puedan afectar al sistema tributario. La Dirección General de Tributos puede intervenir cuando la iniciativa corresponde al Ministerio de Hacienda, cuando actúa como centro directivo competente por razón de la materia, cuando participa en la elaboración técnica de la propuesta o cuando es consultada por el órgano proponente. Sin embargo, esa intervención no puede presumirse con carácter preceptivo respecto de toda reforma tributaria.

Esta precisión resulta relevante porque la afirmación del anteproyecto no se limita a describir una intervención administrativa, sino que sirve de fundamento para concluir que la Dirección General de Tributos disponía, en todo caso, de la información oportuna para actualizar el

listado de incentivos fiscales y el inventario de beneficios fiscales. Dicha conclusión debe ser matizada. Incluso en el ámbito de las iniciativas normativas gubernamentales, el conocimiento de una modificación tributaria por la Dirección General de Tributos depende de la concreta configuración del expediente, del órgano proponente, del momento de tramitación y del estado de cierre técnico de los trabajos del Presupuesto de Beneficios Fiscales y de la Memoria de Beneficios Fiscales.

Además, no todas las modificaciones normativas con incidencia tributaria se producen mediante anteproyectos de ley tramitados conforme al procedimiento ordinario del artículo 26 de la Ley del Gobierno. Los reales decretos-leyes se sujetan a un régimen específico en el propio artículo 26.11 de dicha Ley, que excluye la aplicación ordinaria de dicho procedimiento con las excepciones que el propio precepto establece. Por su parte, las modificaciones introducidas en la tramitación parlamentaria de los proyectos de ley, las proposiciones de ley y las enmiendas parlamentarias no forman parte del procedimiento administrativo de elaboración normativa del Gobierno en los términos del artículo 26 de la Ley 50/1997.

Debe añadirse, asimismo, que el anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado presenta un régimen documental específico. La disposición adicional segunda del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo, establece que la documentación que debe acompañar al anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado es la prevista en el artículo 37.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Esta singularidad explica que las modificaciones introducidas en el curso de la tramitación presupuestaria no puedan ser tratadas, a estos efectos, como si todas ellas hubieran sido objeto de una intervención previa y completa de la Dirección General de Tributos en el marco ordinario de la MAIN.

En este mismo sentido, la propia Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 advierte que las modificaciones en la normativa tributaria que pudieran introducirse a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado durante su tramitación parlamentaria, mediante enmiendas en el Congreso o en el Senado, o mediante cualquier otra norma aprobada con posterioridad a la elaboración de la Memoria de Beneficios Fiscales, no pueden tener reflejo en las cuantificaciones de los incentivos que componen el Presupuesto de Beneficios Fiscales correspondiente.

En consecuencia, se considera procedente sustituir la afirmación categórica de que los anteproyectos de reformas tributarias *“debían ser informados por la DGT”* por una formulación más ajustada al régimen jurídico aplicable. La actualización del listado interno de incentivos fiscales y del inventario de beneficios fiscales debe ponerse en relación con el seguimiento de las modificaciones normativas conocidas por el grupo de trabajo y con la información disponible en el momento de elaboración de la Memoria de Beneficios Fiscales, no con una presunción general de informe preceptivo de la Dirección General de Tributos respecto de toda reforma tributaria.

Finalmente, si el anteproyecto de informe adopta la expresión “minoración tributaria” para referirse al conjunto de figuras que reducen la recaudación, incluidas aquellas no calificadas como beneficios fiscales, se considera conveniente que dicha terminología se refleje de forma coherente en los cuadros 5 y 6, cuyos títulos actuales se refieren exclusivamente a beneficios fiscales pese a que ambos incorporan también “otras minoraciones”, aun siendo preferible el de “incentivos fiscales”.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Este listado se actualizaba con ocasión del seguimiento de las modificaciones normativas con incidencia tributaria conocidas por el grupo de trabajo y, en particular, de aquellas iniciativas gubernamentales en las que intervenía la Dirección General de Tributos por razón de competencia material, por participación en la elaboración técnica de la propuesta o a solicitud del órgano proponente.

No obstante, dicha intervención no debe identificarse con la existencia de un informe preceptivo universal de la DGT sobre toda reforma tributaria. Conforme al artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, corresponde al centro directivo competente recabar los informes preceptivos y los estudios o consultas que se estimen convenientes, siendo preceptivo en todo caso el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio o Ministerios proponentes. Además, las modificaciones introducidas mediante enmiendas parlamentarias, proposiciones de ley, reales decretos-leyes o normas aprobadas con posterioridad al cierre técnico de la MBF no pueden equipararse, a estos efectos, a anteproyectos de ley tramitados ordinariamente con intervención previa de la DGT.

Por ello, la actualización del listado de incentivos fiscales y del inventario de beneficios fiscales debe entenderse referida a la información normativa disponible y conocida por el grupo de trabajo en el momento de elaboración del PBF y de la MBF correspondiente.”

En coherencia con lo anterior, se propone modificar la denominación de los cuadros 5 y 6, así como su reflejo en la relación de cuadros, en los siguientes términos:

“CUADRO 5. BENEFICIOS FISCALES E INCENTIVOS FISCALES CONSIDERADOS PARA EL PBF 2023, POR TRIBUTO Y TIPO.”

“CUADRO 6. BENEFICIOS FISCALES E INCENTIVOS FISCALES 2023 Y SUS VARIACIONES POSTERIORES.”

17. ALEGACIÓN DECIMOSÉPTIMA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.1 “Integridad del presupuesto de beneficios fiscales” y II.2.1.2 “Beneficios fiscales identificados”, y en particular con la aplicación de la metodología de clasificación de beneficios fiscales en determinados supuestos concretos, el Tribunal de Cuentas indica lo siguiente (páginas 29 y 30):

“Solo en algunos casos, enumerados a continuación, se ha encontrado alguna caracterización que podría generar dudas -partiendo de la base ya enunciada de que no hay reglas de aplicación universal e indubitada-:

Las exenciones en las tasas de tráfico a las misiones diplomáticas, establecidas en el art. 5.1.a) Ley 16/1979 [...], se consideran BF, pero no cumplen los requisitos, puesto que no son disponibles para el Reino de España por la inmunidad diplomática establecida en la Convención de Viena de Relaciones Diplomáticas.

La exención de tasas de la Jefatura Central de Tráfico a quienes soliciten duplicados de las autorizaciones administrativas para conducir o para circular por cambio de domicilio, se consideran BF, pero no parece que se deban al fomento de una actividad o a la protección de un conjunto de contribuyentes, sino a definir o modular el hecho imponible, por lo que no cumpliría los requisitos.”

Al respecto, se considera conveniente matizar la redacción propuesta, en la medida en que la apreciación de que una determinada exención “no cumple” los requisitos para ser calificada como beneficio fiscal exige una revisión específica de la estructura jurídica de la tasa, de la finalidad normativa de la exención, de la disponibilidad de la medida para el legislador estatal y de los antecedentes empleados en su incorporación al Presupuesto de Beneficios Fiscales. En este sentido, la documentación preparatoria de las tasas de la Jefatura Central de Tráfico

para el Presupuesto de Beneficios Fiscales relativo al año 2023 y la propia Memoria de Beneficios Fiscales incluyeron expresamente estas exenciones entre los conceptos que se entendía que originaban beneficios fiscales y que eran susceptibles de cuantificación. Por tanto, la cuestión no debería formularse como ausencia de motivación o como defecto metodológico general, sino, en su caso, como una duda de clasificación susceptible de revisión, confirmación o mayor explicitación en el marco ordinario de actualización del inventario.

En relación con las tasas, y a diferencia de los impuestos, cuyo hecho imponible se vincula a negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, las tasas tienen por hecho imponible, conforme al artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario. En particular, el artículo 3 de la Ley 16/1979, de 2 de octubre, sobre Tasas de la Jefatura Central de Tráfico, dispone que constituye el hecho imponible *“la realización de las actividades o la prestación de los servicios especificados en las tarifas que figuran en el artículo sexto”*, y el artículo 4 de la misma Ley identifica como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas a quienes, por solicitud propia o en virtud de preceptos legales o reglamentarios, afecten dichas actividades o servicios.

Desde esta perspectiva, debe distinguirse entre la delimitación del hecho imponible, la no sujeción, el devengo de la tasa y la exención. El artículo 20 de la Ley General Tributaria define el hecho imponible como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal; el artículo 21 sitúa el devengo en el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de dicha obligación; y el artículo 22 establece que son supuestos de exención aquellos en que, *“a pesar de realizarse el hecho imponible”*, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Por tanto, desde un punto de vista jurídico-tributario, una exención legal no equivale a una delimitación negativa del hecho imponible ni a un supuesto de no sujeción.

En las tasas, el hecho imponible se anuda a la prestación del servicio o a la realización de la actividad administrativa; el devengo puede producirse, según el artículo 15 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, cuando se inicie la prestación del servicio o cuando se presente la solicitud que inicia la actuación o el expediente (el devengo de las tasas de la Jefatura Central de Tráfico se produce, conforme al artículo 7 de la Ley 16/1979, en el momento de solicitarse los servicios sujetos a gravamen o, en su defecto, al realizarse la actividad impuesta por precepto legal o reglamentario); y la devolución procede, conforme al artículo 12 de la misma Ley, cuando la tasa se hubiese exigido y no se realice el hecho imponible por causas no imputables al sujeto pasivo. De ello se desprende que, si el servicio o actividad administrativa se realiza, pero la ley exime del pago a un determinado supuesto, la cuestión no se sitúa primariamente en la inexistencia del hecho imponible, sino en la naturaleza y finalidad de la exención. Si, por el contrario, se entendiera que no existe una verdadera actividad administrativa económicamente equiparable, o que la medida responde a una razón técnica de configuración del tributo, esa conclusión debería explicitarse de forma precisa, sin identificar automáticamente exención con modulación del hecho imponible.

En particular, respecto de la exención prevista para quienes soliciten duplicados de las autorizaciones administrativas para conducir o para circular por cambio de domicilio, regulada en el artículo 5.1.d) de la Ley 16/1979, debe tenerse en cuenta que la solicitud del duplicado determina la realización de una actividad administrativa incluida con carácter general en las tarifas de la tasa. La existencia de la exención no elimina por sí misma dicha actividad, ni transforma automáticamente el supuesto en no sujeto. Lo que se produce es que, pese a

concurrir una actuación administrativa que en términos generales estaría sujeta a tasa, la norma legal exonera del pago cuando el duplicado se solicita por cambio de domicilio.

Asimismo, en materia de tasas debe tenerse en cuenta que el principio de equivalencia del artículo 7 de la Ley 8/1989, conforme al cual las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o actividad que constituya su hecho imponible, convive con el principio de capacidad económica del artículo 8 de la misma ley, que exige tener en cuenta dicha capacidad en la fijación de las tasas cuando lo permitan las características del tributo. Además, el artículo 18 de dicha Ley contiene una regla específica sobre exenciones y bonificaciones en tasas, cuya formulación confirma la especial cautela con la que deben analizarse los beneficios tributarios en esta materia, sin que ello permita trasladar mecánicamente los criterios aplicables a impuestos directos o indirectos a las tasas.

En cuanto a las exenciones relativas a misiones diplomáticas, oficinas consulares, organizaciones internacionales y determinados miembros de su personal o familiares, previstas en el artículo 5.1.a) de la Ley 16/1979, se considera igualmente necesario evitar una conclusión categórica fundada en una referencia genérica a la inmunidad diplomática. El precepto no se refiere únicamente a misiones diplomáticas en sentido estricto, sino también a oficinas consulares, organizaciones internacionales con sede u oficina en España, personal técnico-administrativo y determinados familiares, así como a supuestos relativos a permisos de conducción y permisos de circulación vinculados a placas diplomáticas. Por ello, la eventual falta de disponibilidad de la medida por el legislador estatal debería analizarse atendiendo al concreto fundamento aplicable en cada caso: Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, Convención de Viena sobre Relaciones Consulares, acuerdos de sede, otros tratados o acuerdos internacionales o reglas de reciprocidad.

En consecuencia, se considera más adecuado que el anteproyecto distinga entre tres planos: la existencia de una exención legal en la normativa propia de la tasa; la eventual calificación de dicha exención como beneficio fiscal; y la posible revisión metodológica de esa calificación cuando concurren razones técnicas, administrativas, de facilitación del cumplimiento, de reciprocidad o de obligación internacional. Esta distinción permitiría recoger la duda advertida por el Tribunal de Cuentas sin presentar como errónea, en términos categóricos, la clasificación aplicada en el Presupuesto de Beneficios Fiscales relativo al año 2023.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Solo en algunos casos, enumerados a continuación, se ha encontrado alguna caracterización que podría generar dudas —partiendo de la base ya enunciada de que no hay reglas de aplicación universal e indubitada—. En particular, determinadas exenciones en las tasas de la Jefatura Central de Tráfico podrían requerir una revisión específica, caso por caso, a efectos de confirmar si responden a una finalidad de política fiscal, económica o social o si, por el contrario, se explican principalmente por razones técnicas, administrativas, de facilitación del cumplimiento de obligaciones administrativas, de reciprocidad, de cumplimiento de obligaciones internacionales o de delimitación estructural de la tasa.

Así, las exenciones en las tasas de tráfico aplicables a misiones diplomáticas, oficinas consulares, organizaciones internacionales y determinados miembros de su personal o familiares, establecidas en el artículo 5.1.a) de la Ley 16/1979, de 2 de octubre, sobre Tasas de la Jefatura Central de Tráfico, deben analizarse teniendo en cuenta el concreto alcance de las obligaciones internacionales, reglas convencionales o criterios de reciprocidad que resulten aplicables, así como su incidencia sobre la disponibilidad de la medida por el legislador estatal.

Asimismo, la exención de tasas de la Jefatura Central de Tráfico aplicable a quienes soliciten duplicados de las autorizaciones administrativas para conducir o para circular por cambio de domicilio, prevista en el artículo 5.1.d) de la Ley 16/1979, requiere

valorar si constituye una exención legal sobre un servicio o actividad administrativa sujeto con carácter general a la tasa o si responde principalmente a razones técnicas o administrativas vinculadas a la actualización de registros públicos, a la facilitación del cumplimiento de obligaciones administrativas o a la configuración propia del tributo. Por ello, su calificación como beneficio fiscal podría ser objeto de revisión o confirmación en el marco de los trabajos ordinarios de actualización de los beneficios fiscales.”

18. ALEGACIÓN DECIMOCTAVA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.1 “Integridad del presupuesto de beneficios fiscales” y II.2.1.3 “Distribución de beneficios fiscales por políticas de gasto”, y en particular con la clasificación por políticas de gasto, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (página 32):

“Como elemento de cierre, se asignaban a una línea denominada ‘sin clasificar’ aquellos BF para los que los criterios anteriores no habían servido para delimitar una política de gasto, o bien los que correspondían a varios conceptos que no podían desglosarse ni se conocía el peso de sus componentes. [...] Una manifestación inmediata de estos problemas se aprecia en que la línea de mayor peso en la anterior clasificación era precisamente la categoría de cierre ‘sin clasificar’, con más del 16 % del total, reconociendo la imposibilidad de determinar una política concreta a la que se destinaban 7.266 millones de euros.”

Al respecto, no se formula objeción a que el Tribunal de Cuentas ponga de manifiesto que la existencia de una categoría de cierre de peso relevante reduce la capacidad informativa de la distribución de los beneficios fiscales por políticas de gasto. En efecto, la categoría “sin clasificar” ascendía en el Presupuesto de Beneficios Fiscales relativo al año 2023 a 7.265,83 millones de euros, lo que representaba el 16,05 por ciento del total. No obstante, se considera necesario matizar el alcance que cabe atribuir a dicha circunstancia.

La clasificación por políticas de gasto contenida en la Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 constituye una operación metodológica de presentación presupuestaria, dirigida a agrupar los beneficios fiscales “*en función de las características o finalidades de los conceptos de los que provienen*”, mediante su adscripción a programas de gasto con el mayor rigor posible. Esta clasificación no convierte los beneficios fiscales en créditos presupuestarios ni en transferencias de gasto, sino que ofrece una distribución informativa de estimaciones de menor recaudación, en cumplimiento del mandato constitucional de consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

En particular, la regla de cierre prevista en la Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 contempla dos supuestos distintos. Por un lado, aquellos casos en los que, conforme a las reglas de asignación anteriores, no resulta factible ubicar el beneficio fiscal en un programa de gasto concreto. Por otro, aquellos supuestos en los que los importes de los beneficios fiscales corresponden a varios conceptos potencialmente adscribibles a múltiples programas o políticas distintas, sin que exista desglose suficiente ni se conozca el peso relativo de sus componentes. Esta segunda hipótesis no revela una ausencia de finalidad pública ni una imposibilidad de relacionar el beneficio fiscal con políticas públicas, sino la inexistencia de una base objetiva suficiente para distribuir importes parciales entre varias políticas sin introducir un criterio arbitrario.

Por ello, la expresión “*reconociendo la imposibilidad de determinar una política concreta a la que se destinaban 7.266 millones de euros*” debería matizarse. En primer lugar, porque la

categoría “sin clasificar” no equivale necesariamente a ausencia de objetivo o finalidad, sino a imposibilidad de adscripción unívoca o de desglose suficientemente fiable en determinados supuestos. En segundo lugar, porque el verbo “destinar” puede inducir a confusión, al sugerir una lógica propia del gasto presupuestario que no resulta trasladable sin matices a los beneficios fiscales. Resulta más preciso referirse a beneficios fiscales “clasificados”, “adscritos” o “vinculados” a efectos de presentación del Presupuesto de Beneficios Fiscales.

Asimismo, conviene matizar la afirmación según la cual las dudas de caracterización se habrían confirmado al examinar los beneficios fiscales vinculados a la sostenibilidad medioambiental y a la igualdad de género. El epígrafe II.2.1.4 incorpora una lectura transversal de determinados beneficios fiscales, en atención a objetivos propios de la fiscalización del Tribunal de Cuentas, pero esa lectura transversal no coincide necesariamente con la clasificación presupuestaria por políticas de gasto utilizada en la Memoria de Beneficios Fiscales. La ausencia de una correspondencia plena entre determinadas políticas transversales (como la sostenibilidad medioambiental o la igualdad de género) y las políticas de gasto presupuestario no permite concluir, por sí sola, que la asignación realizada sea inconsistente o carente de utilidad. Más bien pone de manifiesto que la clasificación por políticas de gasto tiene una finalidad informativa específica y no sustituye a un análisis sustantivo de impacto por objetivos transversales.

En consecuencia, se solicita que la redacción del epígrafe II.2.1.3 y, en su caso, la conclusión 13 del anteproyecto, se reformulen para reflejar que la categoría “sin clasificar” evidencia una limitación de desagregación y adscripción unívoca, pero no necesariamente una ausencia de finalidad pública ni una inconsistencia general de la metodología de clasificación.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“La categoría ‘sin clasificar’ actúa como categoría metodológica de cierre en la clasificación de los beneficios fiscales por políticas de gasto. En el PBF 2023 ascendía a 7.265,83 millones de euros, el 16,05% del total, lo que pone de manifiesto una limitación relevante en la capacidad de desagregación informativa de esta clasificación. No obstante, dicha categoría comprende supuestos de distinta naturaleza: aquellos en los que no resulta factible una adscripción unívoca a un programa de gasto concreto y aquellos en los que los importes corresponden a varios conceptos potencialmente vinculados a distintas políticas, sin que exista desglose suficiente ni se conozca el peso relativo de sus componentes. Por ello, su utilización no debe interpretarse necesariamente como ausencia de finalidad pública, sino como una regla de cierre destinada a evitar adscripciones o repartos carentes de base objetiva suficiente.

En este sentido, la clasificación por políticas de gasto constituye una presentación informativa de los beneficios fiscales cuantificados en el PBF, sin que los beneficios fiscales tengan la naturaleza de créditos presupuestarios ni de transferencias de gasto destinadas a una política concreta. Resulta, por tanto, más preciso referirse a beneficios fiscales clasificados, adscritos o vinculados a determinadas políticas de gasto a efectos de presentación presupuestaria.

El análisis de los beneficios fiscales relacionados con la sostenibilidad medioambiental y la igualdad de género debe entenderse, asimismo, como una aproximación transversal complementaria. La falta de correspondencia plena entre esos objetivos transversales y las políticas de gasto presupuestario no determina por sí sola la inconsistencia de la clasificación, sino que refleja los límites propios de una clasificación elaborada por referencia a programas y políticas de gasto.”

19. ALEGACIÓN DECIMONOVENA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.2 “Estimación presupuestaria del coste de los beneficios fiscales” y II.2.2.1 “Beneficios fiscales no cuantificados”, y en particular con los beneficios fiscales no cuantificados y el cuadro 10, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (página 36):

“Un 43% del total de BF no están cuantificados. [...] En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el hecho de que su recaudación esté cedida a las comunidades autónomas hace que sus BF no tengan relevancia para el presupuesto estatal. En todo caso, el análisis basado en el número de BF puede resultar equívoco respecto de su relevancia, basada en su importe.”

Esta precisión resulta coherente con el artículo 134.2 de la Constitución Española, que exige consignar en los Presupuestos Generales del Estado “*el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*”, y con el artículo 33.2.e) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. La finalidad del Presupuesto de Beneficios Fiscales no es ofrecer únicamente un recuento censal de figuras tributarias, sino expresar, en términos presupuestarios, la disminución de ingresos tributarios del Estado asociada a los beneficios fiscales. En el mismo sentido, la Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 señala que el Presupuesto de Beneficios Fiscales se refiere exclusivamente a los beneficios fiscales del Estado y que sus cifras se presentan en términos netos de los descuentos que miden los efectos de las cesiones a las Administraciones territoriales.

Asimismo, la falta de cuantificación no supone necesariamente que exista un coste no presupuestado de magnitud equivalente ni que se trate de figuras presupuestariamente relevantes. La propia Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 precisa que la incorporación de un beneficio fiscal al Presupuesto de Beneficios Fiscales está supeditada a la disponibilidad de alguna fuente fiscal o económica que permita llevar a cabo su estimación. Por ello, el número de beneficios fiscales no cuantificados refleja, en parte, limitaciones de información o de calidad estadística, y no puede equipararse sin más a una medida sin importancia presupuestaria.

Una parte relevante de los beneficios fiscales no cuantificados se concentra en tributos cuya incidencia presupuestaria estatal es inexistente, residual o limitada a supuestos específicos. No obstante, la referencia a los tributos cedidos debe formularse con precisión. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la cesión a las comunidades autónomas opera con carácter general de acuerdo con el alcance y los puntos de conexión previstos, respectivamente, en los artículos 32 y 33 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Sin embargo, ello no permite afirmar sin matices que la totalidad de los rendimientos o supuestos de gestión de dichos tributos quede siempre fuera del ámbito estatal. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones existen supuestos no cedidos vinculados a elementos de no residencia; y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados existen supuestos residuales no cedidos, además de la especialidad de Ceuta y Melilla. En el Impuesto sobre el Patrimonio concurre una cautela análoga.

Por ello, la cautela metodológica no debe formularse como una exclusión absoluta de toda relevancia estatal, sino como una advertencia sobre la limitada incidencia presupuestaria estatal de estos tributos en comparación con los principales tributos estatales. Así se aprecia en el siguiente cuadro de síntesis, elaborado a partir de los datos del propio cuadro 10 del anteproyecto:

	Total BF	BF no cuantificados	% NC s/ total BF	Recaudación 2023 (millones euros)	% recaudación s/ total
Total Cuadro 10	486	210	43,2%	146.156,70	100%
IRPF, IS e IVA	296	64	21,6%	130.875,50	89,5%
IRPF, IS, IVA e IIEE	330	78	23,6%	139.189,70	95,2%
ITPAJD, ISD, IP, Tributos Juego e IRD	94	86	91,5%	320,9	0,2%
Cuadro 10 tras segregar dichos tributos	392	124	31,6%	145.836,00	100%

El dato anterior permite apreciar que 86 de los 210 beneficios fiscales no cuantificados, esto es, aproximadamente el 41 por ciento del total de los beneficios fiscales no cuantificados incluidos en el cuadro, se concentran en tributos cuya recaudación conjunta apenas representa el 0,22 por ciento de la recaudación total considerada en el propio cuadro. Esta circunstancia no exige excluir dichos tributos del análisis, ni negar la existencia de supuestos residuales de incidencia estatal, pero sí aconseja evitar que el porcentaje agregado del 43,2 por ciento sea interpretado como indicador directo de relevancia presupuestaria.

La cautela anterior se confirma mediante un cálculo meramente ilustrativo realizado a partir de los datos del propio cuadro 10. Si se segregan las filas correspondientes al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los tributos sobre el juego recogidos en el cuadro y al impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos recogidos en el cuadro, la proporción de beneficios fiscales no cuantificados se reduce de 210 sobre 486 (43,2 por ciento) a 132 sobre 407 (32,4 por ciento). Si, adicionalmente, se segrega el Impuesto sobre el Patrimonio por su incidencia estatal limitada a contribuyentes no residentes y residentes en Ceuta y Melilla, la proporción resultante sería de 124 sobre 392 (31,6 por ciento). Estos cálculos no pretenden alterar el contenido del cuadro 10, sino únicamente mostrar que la lectura agregada del número de beneficios fiscales no cuantificados puede sobredimensionar su relevancia presupuestaria si no se acompaña de una referencia al peso recaudatorio estatal de los tributos afectados.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Un 43,2% del total de BF identificados no está cuantificado. En los tributos cuyos BF presentan mayor relevancia presupuestaria, IRPF, IS e IVA, los no cuantificados representan un 33,3%, 15,0% y 6,7%, respectivamente. Los tributos con mayor porcentaje de BF no cuantificados son, en términos generales, aquellos con menor peso recaudatorio estatal, excepción hecha de las tasas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre el Patrimonio, en los tributos sobre el juego y en el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, la lectura del porcentaje de BF no cuantificados requiere una cautela adicional. En estas figuras, el rendimiento está cedido a las comunidades autónomas con carácter general o la incidencia presupuestaria estatal queda circunscrita a supuestos no cedidos, residuales o

específicos. En particular, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se rigen por los puntos de conexión previstos en los artículos 31, 32 y 33 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, lo que exige evitar una afirmación absoluta de irrelevancia estatal, pero permite concluir que su peso en el PBF no es comparable al de los principales tributos estatales.

A efectos meramente interpretativos, si se segregan las filas correspondientes al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los tributos sobre el juego y al Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, la proporción de BF no cuantificados se reduce del 43,2% al 32,4%. Si, adicionalmente, se segrega el Impuesto sobre el Patrimonio, la proporción se situaría en torno al 31,6%. Esta cautela resulta especialmente relevante porque una parte sustancial de los BF no cuantificados se concentra en tributos con incidencia presupuestaria estatal inexistente, residual o limitada, mientras que los principales tributos por recaudación estatal presentan porcentajes de BF no cuantificados sensiblemente inferiores al porcentaje agregado. En todo caso, el análisis basado en el número de BF puede resultar equívoco respecto de su relevancia, basada en su importe.”

20. ALEGACIÓN VIGÉSIMA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.2 “Estimación presupuestaria del coste de los beneficios fiscales” y II.2.2.1 “Beneficios fiscales no cuantificados”, y en particular con las razones de falta de cuantificación de determinados beneficios fiscales, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (página 36):

“La AEAT ha proporcionado información sobre la mayoría de los BF no cuantificados [...] y las razones y justificaciones de su falta de cuantificación. La casuística que motiva la no cuantificación de determinados BF se puede reducir a dos tipos de razones: la falta de información suficiente y la escasa importancia cuantitativa de ciertas figuras, que no justificaría la tarea de su estimación.”

Al respecto, se considera conveniente precisar que las causas de no cuantificación no deberían presentarse como categorías homogéneas o equivalentes. En particular, la falta de información suficiente no constituye, en numerosos supuestos, una mera carencia instrumental o documental, sino una consecuencia directa de la propia naturaleza jurídica y declarativa de determinados beneficios fiscales, singularmente cuando se articulan mediante exenciones o supuestos de no integración.

En efecto, a diferencia de lo que sucede con muchas reducciones, deducciones o bonificaciones, que suelen aplicarse sobre una magnitud declarada o sobre una cuota previamente determinada, las exenciones operan normalmente en una fase anterior de la estructura liquidatoria del tributo. La renta, operación, prestación o manifestación de capacidad económica exenta no se integra en la base imponible, no genera cuota devengada o no da lugar a una minoración declarativa individualizada.

Esta dificultad es especialmente relevante en el IRPF, en el que muchas exenciones responden a rentas que, precisamente por estar exentas, no se incorporan a la base imponible ni tienen por qué ser declaradas de forma individualizada por el contribuyente. En algunos

supuestos puede existir información procedente de modelos informativos, de pagadores, de registros administrativos o de fuentes estadísticas externas, lo que permite efectuar una estimación. Sin embargo, en otros casos la información disponible no identifica suficientemente ni el número de beneficiarios, ni la cuantía individualizada de las rentas exentas, ni el momento en que se produce el efecto presupuestario conforme al criterio de caja utilizado en el Presupuesto de Beneficios Fiscales. Por tanto, la dificultad no reside en que la exención sea conceptualmente imposible de estimar, sino en que su configuración normativa no siempre genera una fuente declarativa adecuada para hacerlo con la robustez mínima exigible.

La propia Memoria de Beneficios Fiscales para el año 2023 refleja esta realidad metodológica. Por un lado, señala con carácter general que la incorporación de un beneficio fiscal al Presupuesto de Beneficios Fiscales está supeditada a la disponibilidad de alguna fuente fiscal o económica que permita llevar a cabo su estimación. Por otro, en el ámbito del IVA, distingue expresamente entre la información fiscal utilizada para los tipos reducidos y la información macroeconómica empleada para determinadas exenciones, al carecerse respecto de estas últimas de datos fiscales completos y fiables, dado que no se recogen en los modelos de declaración más que de forma complementaria y parcial y sin trascendencia liquidatoria. Esta misma lógica metodológica resulta trasladable, con las adaptaciones propias de cada tributo, a otros beneficios fiscales basados en exenciones o no integraciones.

Por ello, la falta de cuantificación de ciertos beneficios fiscales basados en exenciones no debe asimilarse sin más a una insuficiencia metodológica ni a una decisión fundada en su escasa importancia cuantitativa. En tales supuestos, la estimación exige reconstruir una magnitud contrafactual: identificar una renta u operación que no tributa, determinar su importe potencial, seleccionar el tipo o regla de gravamen que habría resultado aplicable en ausencia de la exención, ajustar el resultado al criterio presupuestario correspondiente y, en su caso, descontar la parte atribuible a otras Administraciones públicas. Cuando no existe una fuente fiscal, administrativa, estadística o económica suficientemente representativa para realizar esas operaciones, la no cuantificación constituye una cautela técnica razonable, no una omisión susceptible de ser equiparada a falta de transparencia.

En el IRPF de los 47 beneficios fiscales no cuantificados, 33 corresponden a exenciones. Este dato aconseja presentar la no cuantificación como una combinación de insuficiencia técnica de información, ausencia de magnitudes declarativas adecuadas, dificultad de reconstrucción contrafactual, disponibilidad temporal de datos y, solo en determinados casos, reducida relevancia recaudatoria esperada o escaso número de beneficiarios.

Asimismo, conviene distinguir los beneficios fiscales de nueva creación, temporales o vinculados a medidas coyunturales o excepcionales, respecto de aquellos cuya naturaleza estructural impide o dificulta una cuantificación anual suficientemente robusta. En los primeros, la disponibilidad de información puede depender del momento de aprobación de la medida, de su duración, del primer período de devengo afectado y del primer ciclo declarativo en que resulte posible observar su aplicación efectiva. En los segundos, la dificultad puede persistir mientras no exista una fuente declarativa, administrativa o estadística que permita estimar la medida con fiabilidad suficiente.

Esta cautela metodológica resulta coherente con lo señalado en las alegaciones primera y vigesimotercera, en las que se precisa igualmente que las magnitudes relativas a beneficios fiscales tienen naturaleza estimativa y contrafactual y no deben identificarse sin matices con recaudación efectiva dejada de ingresar.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“La AEAT ha proporcionado información sobre la mayoría de los BF no cuantificados (159, un 76% del total) y las razones y justificaciones de su falta de cuantificación. La casuística que motiva la no cuantificación de determinados BF responde, según los

casos, a causas de distinta naturaleza. En primer lugar, puede obedecer a la inexistencia o insuficiencia de información fiscal, administrativa, estadística o económica suficientemente representativa para realizar una estimación robusta, circunstancia especialmente relevante en determinados beneficios fiscales instrumentados mediante exenciones, no integraciones u otros supuestos que, por su propia configuración jurídica y declarativa, no generan una magnitud individualizada en las autoliquidaciones ni una cuota dejada de ingresar directamente observable. En segundo lugar, puede responder a la ausencia temporal de datos disponibles en medidas de nueva creación, temporales o excepcionales, cuya aplicación efectiva no se ha reflejado todavía en fuentes de información explotables. Finalmente, en determinados supuestos de reducida relevancia recaudatoria esperada o escaso número de beneficiarios, la no cuantificación puede estar vinculada a criterios de materialidad y proporcionalidad técnica de la estimación anual. Todo ello sin perjuicio de la revisión de la cuantificación cuando se disponga de información posterior suficiente.”

Por otra parte, se añade en la página 37 información contenida en informes internos de la Agencia Tributaria, al objeto de avalar la postura trasladada en el marco de sus trabajos al equipo auditor desde ese centro directivo.

Dado que dichos informes, tal como se indica por el propio Tribunal, son internos, se debe solicitar su retirada del informe definitivo que realice el Tribunal de Cuentas. Alternativamente, se sometería al criterio de ese Tribunal la siguiente redacción, que se desprende de lo trasladado al equipo fiscalizador, de manera que donde dice:

“Los órganos competentes de la AEAT han proporcionado informes internos que evalúan la importancia de la recaudación correspondiente a Ceuta y Melilla, y en su caso a las personas no residentes, en los siguientes tributos cedidos a las comunidades autónomas:

- *Impuesto de sucesiones y donaciones: importe estimado de 1,1 millón de euros para 2023 y de 0,3 millones de euros para 2024.*
- *Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: no se explicita una cifra para 2023, pero si se indica que el importe en 2024 fue de 0,3 millones de euros.*
- *Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos: ninguna instalación en Ceuta y Melilla se acogió a la exención, que estaría vigente únicamente los años 2023 a 2025, por lo que el importe sería nulo.*

En estos casos, la escasa repercusión en la recaudación estatal no justificaría los trabajos de cuantificación para cada PBF anualmente. Las estimaciones adicionales realizadas sobre 25 BF considerados de escasa importancia cuantitativa en distintos tributos han confirmado que las figuras de BF afectadas no justificarían su cuantificación para la elaboración del PBF en cada ejercicio”.

Pudiera decir:

Los órganos competentes de la AEAT han proporcionado información que refleja importes estimados acumulados de beneficios fiscales sobre los tributos cedidos en Ceuta y Melilla de entre 0,6 y 1,1 millones de euros por año (Impuesto de sucesiones y donaciones, Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos

documentados, Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos). En estos casos, la escasa repercusión en la recaudación estatal no justificaría los trabajos de cuantificación para cada PBF anual. Las estimaciones adicionales realizadas sobre 25 BF considerados de escasa importancia cuantitativa en distintos tributos han confirmado que las figuras de BF afectadas no justificarían su cuantificación para la elaboración del PBF en cada ejercicio.

21. ALEGACIÓN VIGESIMOPRIMERA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.2 “Estimación presupuestaria del coste de los beneficios fiscales” y II.2.2.2 “Cuantificación”, y en particular con el concepto de ingreso teórico, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (páginas 37 y 38):

“En el cuadro 11 se presentan las cifras del PBF 2023, agrupadas para los tributos más importantes, incluida la comparación con el ‘ingreso teórico’, o lo que se ingresaría por cada uno en el caso de no existir los BF, y que se obtiene sumando la previsión presupuestaria de ingresos y la estimación del coste de los BF.”

Al respecto, no se formula objeción a la utilización, a efectos analíticos, de una magnitud obtenida mediante la suma de la previsión presupuestaria de ingresos y la estimación del coste de los beneficios fiscales. Dicha magnitud constituye una referencia convencional útil para dimensionar el peso relativo de los beneficios fiscales respecto de los ingresos tributarios presupuestados y para calcular la ratio de beneficios fiscales sobre ingresos potenciales o teóricos.

No obstante, se considera conveniente matizar la afirmación de que el ingreso teórico representa “*lo que se ingresaría*” en caso de no existir los beneficios fiscales. La cuantificación del Presupuesto de Beneficios Fiscales se realiza, de acuerdo con la Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023, conforme al método de la “pérdida de ingresos” y al criterio de caja, esto es, mediante una estimación del importe en que los ingresos fiscales del Estado se reducen como consecuencia de la existencia de una disposición particular que establece el incentivo de que se trate. Este enfoque tiene naturaleza estática y no incorpora, por construcción metodológica, los eventuales efectos de comportamiento de los contribuyentes ni las interacciones económicas o tributarias que podrían derivarse de la supresión o modificación de los beneficios fiscales.

Esta precisión resulta, además, coherente con el propio planteamiento metodológico recogido en el anteproyecto, que distingue entre el enfoque de pérdida de ingresos o estimación estática, basado en los ingresos que se recaudarían en ausencia de la medida asumiendo que su eliminación no afecta al comportamiento del contribuyente, y el enfoque de ganancia de ingresos o estimación dinámica, que sí incorpora la respuesta de los contribuyentes ante la eliminación del gasto tributario.

Por ello, la suma de los ingresos presupuestados y del coste estimado de los beneficios fiscales debe entenderse como una magnitud analítica de referencia, adecuada para efectuar comparaciones presupuestarias, pero no como una previsión de la recaudación efectiva que se obtendría en caso de supresión de los beneficios fiscales.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“En el cuadro 11 se presentan las cifras del PBF 2023, agrupadas para los tributos más importantes, incluida la comparación con el denominado ‘ingreso teórico’, magnitud

que se obtiene, a efectos analíticos, sumando la previsión presupuestaria de ingresos y la estimación del coste de los beneficios fiscales. Esta magnitud permite calcular la ratio de beneficios fiscales sobre ingresos potenciales o teóricos, si bien responde al enfoque de pérdida de ingresos o estimación estática y, por tanto, no incorpora los eventuales efectos de comportamiento ni debe identificarse de forma directa con la recaudación efectiva que se obtendría en caso de supresión de los beneficios fiscales.”

22. ALEGACIÓN VIGESIMOSEGUNDA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.2 “Estimación presupuestaria del coste de los beneficios fiscales” y II.2.2.2 “Cuantificación”, y en particular con la estimación de determinadas exenciones en el IVA, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (página 39):

“El IEF se ocupaba de la estimación de la pérdida recaudatoria debida a las exenciones en el IVA, debido a que en estos casos no había declaraciones que proporcionaran información. Se hacía una extrapolación de los datos de contabilidad nacional a los que se aplicaba el tipo medio del impuesto -21 %- para obtener la hipotética pérdida de recaudación.”

Al respecto, se considera conveniente matizar la redacción, a fin de evitar una comprensión imprecisa de la metodología aplicada en la Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023. En primer lugar, el 21 por ciento no constituye el ‘tipo medio’ del IVA, sino el tipo general de gravamen del impuesto, conforme al artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La propia Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 lo identifica como elemento de referencia integrante de la estructura básica del impuesto, frente a los tipos reducidos del 0, 4, 5 y 10 por ciento.

En segundo lugar, la estimación de los beneficios fiscales asociados a determinadas exenciones en el IVA no se configura en la Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 como una mera extrapolación lineal de datos de contabilidad nacional. La metodología del IVA se describe como un sistema mixto que combina información fiscal y magnitudes macroeconómicas: los datos fiscales se emplean para la estimación de los tipos reducidos, mientras que las magnitudes macroeconómicas se utilizan para determinadas exenciones, al no disponerse, respecto de estas operaciones, de datos tributarios completos y suficientemente fiables a efectos de cuantificación, dado que los modelos de declaración solo recogen esa información de forma complementaria y parcial y sin trascendencia en la liquidación del impuesto.

En particular, para determinadas exenciones, la estimación parte de magnitudes macroeconómicas procedentes de la Contabilidad Nacional y otras fuentes estadísticas relativas al gasto en consumo final, consumo intermedio e inversión, según los sectores institucionales afectados. Sobre esa base se realiza un ajuste de homogeneización con la información fiscal disponible y, a continuación, se aplica el tipo general de gravamen del 21 por ciento como referencia estructural del impuesto. Posteriormente, las estimaciones se transforman del criterio de devengo al criterio de caja y se detrae la parte correspondiente a la participación de las Administraciones territoriales, a fin de obtener el importe atribuible al Estado.

Por ello, se solicita que se eviten dos imprecisiones terminológicas y metodológicas: calificar el 21 por ciento como tipo medio y describir la estimación como una mera extrapolación de datos de contabilidad nacional.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“Para determinadas exenciones en el IVA, la estimación se realiza a partir de magnitudes macroeconómicas procedentes de la Contabilidad Nacional y otras fuentes estadísticas, dado que la información fiscal disponible sobre estas operaciones no es completa ni suficientemente fiable a efectos de cuantificación. La estimación parte de la base correspondiente a las operaciones exentas, se ajusta para homogeneizarla con la información fiscal disponible y aplica el tipo general de gravamen del 21 por ciento, considerado como referencia estructural del impuesto, para obtener la estimación inicial de la pérdida recaudatoria asociada, antes de los ajustes de caja y de participación territorial que procedan.”

23. ALEGACIÓN VIGESIMOTERCERA

En la página 40 del informe se contiene el cuadro 12 (*Estimaciones de beneficios fiscales revisadas*), que responde a la explicación de la metodología seguida por el Tribunal en la evaluación de la aplicación efectiva de la metodología de cuantificación.

Si bien el contenido de este cuadro es, en esencia, correcto, se sugiere que se revise el rótulo de la primera columna con la denominación “órgano que realiza la estimación” en lugar de “órgano responsable”.

24. ALEGACIÓN VIGESIMOCUARTA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.3 “Coste efectivo de los beneficios fiscales para la Hacienda pública” y II.2.3.2 “Estimación del coste de los beneficios fiscales en 2023 y 2024”, y en particular con los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades, el Tribunal de Cuentas afirma lo siguiente (página 45):

“En el caso de los BF sobre el IS, mostrados en el cuadro 15, todos ellos se cuantifican por microsimulaciones, por lo que abarcan todo lo incluido en el PBF. En este caso no existe participación de las administraciones territoriales en la recaudación, por lo que no es necesario el ajuste señalado para el IRPF.”

Al respecto, se considera conveniente matizar la afirmación de que todos los beneficios fiscales de dicho Impuesto se cuantifican por microsimulaciones, pues la propia Memoria de Beneficios Fiscales para 2023 distingue entre el método general de microsimulación y determinados procedimientos específicos de estimación.

En particular, la Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 indica que, con carácter general, la metodología de estimación de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades se lleva a cabo mediante un sistema de microsimulación, pero añade expresamente que se exceptúan de dicho procedimiento determinados conceptos que no tienen reflejo en las declaraciones anuales del tributo o para los que, aun existiendo datos declarativos, se considera preferible utilizar un procedimiento distinto. Entre otros, se citan el tipo reducido del 1 por ciento aplicable a las sociedades de inversión, estimado con información agregada publicada por la CNMV; las deducciones por programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, calculadas a partir de certificaciones de los órganos competentes y datos estadísticos de ejercicios anteriores; la bonificación de rendimientos derivados de determinadas operaciones financieras; y el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje, estimado mediante un procedimiento específico.

Por ello, la afirmación del anteproyecto debería formularse en términos menos categóricos, sustituyendo la referencia a que todos los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades

se cuantifican por microsimulaciones por una mención a que la mayor parte se estima mediante el método general de microsimulación, sin perjuicio de la existencia de determinadas figuras cuantificadas mediante otros procedimientos o fuentes específicas.

Se propone, por ello, la siguiente redacción alternativa:

“En el caso de los beneficios fiscales sobre el IS, mostrados en el cuadro 15, la mayor parte se cuantifica mediante el método general de microsimulación, sin perjuicio de determinadas figuras que, conforme a la metodología descrita en la MBF 2023, se estiman mediante procedimientos específicos o a partir de otras fuentes de información. En este caso no existe participación de las administraciones territoriales en la recaudación, por lo que no es necesario el ajuste señalado para el IRPF.”

25. ALEGACIÓN VIGESIMOQUINTA

En relación con el apartado “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN” del anteproyecto de informe, epígrafes II.2 “Presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, II.2.3 “Coste efectivo de los beneficios fiscales para la Hacienda pública” y II.2.3.2 “Estimación del coste de los beneficios fiscales en 2023 y 2024”, y en particular con las estimaciones del coste efectivo de los beneficios fiscales, el Tribunal de Cuentas señala lo siguiente (páginas 45 a 47):

“Adicionalmente a la cuantificación basada en las propias declaraciones tributarias, el grupo de trabajo realiza también otro tipo de estimaciones del coste de los BF en los ejercicios cerrados, como parte de los trabajos para realizar el PBF para el año siguiente, aunque estos datos no se publican. [...] La mayor ventaja de estas estimaciones del coste efectivo de los BF es que ya se venían elaborando anualmente en el grupo de trabajo que redacta el PBF [...]”

Se considera necesario precisar la naturaleza de dichas cifras y evitar que su denominación como “*coste efectivo*” pueda inducir a entender que se trata de magnitudes liquidadas, definitivas o equivalentes a datos contables o presupuestarios.

En efecto, aun cuando determinadas estimaciones se elaboren con información posterior al cierre del ejercicio, con datos procedentes de declaraciones tributarias efectivamente presentadas o con información estadística y económica más reciente que la disponible al elaborar el Presupuesto de Beneficios Fiscales, su cuantificación sigue respondiendo a una hipótesis contrafactual: la comparación entre la situación derivada de la aplicación efectiva del sistema tributario y una situación hipotética en la que no existieran los beneficios fiscales considerados. Por ello, tales importes no constituyen derechos reconocidos, recaudación líquida, obligaciones reconocidas ni flujos económico-financieros liquidados, sino estimaciones actualizadas de la pérdida potencial de ingresos calculadas bajo determinadas hipótesis metodológicas.

Esta cautela resulta coherente con el propio anteproyecto, que en el epígrafe II.2.3.1 señala que los beneficios fiscales constituyen una magnitud virtual y que no se trata de cuantificar un flujo real, sino de estimar qué cantidades se habrían recaudado en caso de no existir los beneficios fiscales. Se considera conveniente que esa misma cautela se mantenga de forma homogénea en el epígrafe II.2.3.2, en los cuadros 14, 15 y 16, y en las conclusiones y recomendaciones vinculadas a este apartado.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que las actualizaciones disponibles no responden necesariamente a un proceso formalizado, periódico y definitivo de elaboración de beneficios fiscales estimados con información más actualizada. Se trata de trabajos técnicos de actualización, efectuados a medida que se dispone de información tributaria, estadística o económica más completa. Además, las cifras pueden no ser plenamente homogéneas con las

incluidas en la Memoria de Beneficios Fiscales del ejercicio correspondiente, bien por cambios normativos o metodológicos, bien porque determinados conceptos no pudieron cuantificarse en el momento de elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales y sí pudieron estimarse posteriormente.

Por otra parte, la Memoria de Beneficios Fiscales relativa al año 2023 ya incorpora una comparación pormenorizada con el Presupuesto de Beneficios Fiscales relativo al año 2022 y con las cantidades que se estimaban entonces para el año 2022, acompañada de cautelas expresas sobre la prudencia con la que deben compararse los resultados entre ejercicios. Por ello, se considera conveniente que el anteproyecto reconozca que ya existe una publicación parcial de estimaciones actualizadas en la Memoria de Beneficios Fiscales, sin perjuicio de que pueda valorarse su ampliación, sistematización o presentación diferenciada con las cautelas metodológicas oportunas.

Finalmente, la eventual inclusión de esta información en la Memoria de la Cuenta General del Estado debe diferenciarse de su posible publicación como información estadística o metodológica complementaria. La Cuenta General del Estado tiene un régimen jurídico y contable específico y es formada por la Intervención General de la Administración del Estado, por lo que cualquier incorporación de estimaciones contrafactuales de beneficios fiscales a dicha Memoria requeriría el criterio previo de los órganos competentes en contabilidad pública y un análisis específico de su encaje, alcance y forma de presentación

Esta precisión debería proyectarse también sobre los títulos y encabezados de los cuadros 14, 15 y 16 del anteproyecto, en los que la expresión “coste efectivo” puede inducir a interpretar las cifras como magnitudes definitivas o contables. Se considera más adecuado emplear expresiones como “estimaciones actualizadas”, “aproximaciones actualizadas al coste recaudatorio” o “estimaciones disponibles con información posterior al cierre del ejercicio”, con la precisión también de que en todo caso se refieren a los devengos ocurridos en 2022:

- Lo rotulado como “*PBF 2023*” debiera ser, por razones de precisión, referido a los devengos ocurridos en 2022 (“*PBF 2023 (devengo 2022)*” por “*PBF 2023*”).
- El rótulo “*Coste efectivo declaraciones 2023*” podría denominarse “Estimaciones actualizadas en 2024 (devengo 2022)”, y el “*Coste efectivo declaraciones 2024*” es en realidad “Estimación definitiva en 2025 (devengo 2022)”.

De esta manera, los cuadros reflejan de forma adecuada la comparación entre las estimaciones realizadas y las cifras de estimaciones actualizadas en ejercicios cerrados (no siendo correcto referirse a estas últimas como costes efectivos, e induciendo a error la referencia a 2023 y 2024).

Se propone por lo anterior la siguiente redacción alternativa para el párrafo:

“Las estimaciones actualizadas del coste de los beneficios fiscales, elaboradas con información disponible con posterioridad al ejercicio de referencia, pueden aportar información adicional relevante para el seguimiento del PBF y para mejorar la transparencia de las estimaciones. No obstante, dichas cifras deben presentarse con las cautelas propias de una magnitud contrafactual, diferenciándose expresamente de la recaudación liquidada, de los derechos reconocidos y de los flujos presupuestarios o económico-financieros. Asimismo, debe explicitarse su metodología, su grado de homogeneidad con las cifras incluidas en la MBF y su relación con la información comparativa que ya se publica en dicha Memoria. La eventual incorporación de esta información a la Memoria de la Cuenta General del Estado requeriría, en todo caso, el criterio de los órganos competentes en materia de contabilidad pública y un análisis específico de su encaje.”

26. ALEGACIÓN VIGESIMOSEXTA

En la página 50 del anteproyecto, apartado II.3.1.2. (*Cobertura de los riesgos de aplicación indebida de beneficios fiscales*), se describen las actuaciones de control que se llevan a cabo por parte del área de Gestión Tributaria, a partir de la información facilitada al equipo fiscalizador durante sus visitas a la Agencia Tributaria. Es importante destacar que, junto a este control de carácter extensivo, desde el área de Inspección se lleva a cabo un control de carácter intensivo, dirigido a riesgos detectados que requieran, para su comprobación, de un procedimiento de comprobación con mayores facultades, o que superen umbrales cuantitativos determinados.

Ahora bien, se debe someter al criterio de ese Tribunal la oportunidad de retirar del informe el detalle del funcionamiento del sistema de riesgos, por las siguientes razones principales:

- Si bien el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece, con carácter general, el carácter reservado de los datos tributarios, y la información que se contiene en este apartado del anteproyecto no tiene dicha condición, sí se entiende de naturaleza sensible por su relación con la lucha contra el fraude fiscal.
- La terminología empleada en la descripción del detalle del sistema de riesgos puede inducir, por no responder a términos técnico-jurídicos concretos, a confusiones de gran trascendencia que pudieran originar una fuente de conflictividad artificial en las actuaciones de la Agencia Tributaria.

Es por ello que se debe someter a criterio del Tribunal la siguiente propuesta de redacción del citado apartado, con la intención de que quede reflejado en todo momento su criterio:

La orientación concreta de estos controles se describe en la memoria de actuaciones 2024 de la AEAT, epígrafe 4.2 Control del fraude tributario y aduanero:

... La eficacia de la lucha contra el fraude descansa, en buena medida, en una adecuada identificación de los riesgos fiscales y selección de los contribuyentes que serán objeto de control. Esta selección eficiente de los obligados tributarios que han incurrido en riesgos fiscales es posible gracias al avanzado sistema de información de que dispone la Agencia... Las actuaciones de control desarrolladas pueden tener un carácter selectivo o bien dirigirse a la generalidad de contribuyentes. La diferenciación vendrá establecida por el riesgo fiscal. Las actuaciones de control selectivo ... culminan, normalmente, con las correspondientes liquidaciones administrativas que regularizan la situación tributaria...

La identificación de los riesgos fiscales de una declaración tributaria es global.

La alternativa basada en emplear recursos exclusivamente en comprobar aspectos concretos de una declaración —como la procedencia de los BF aplicados—, sin aprovechar la revisión para asegurarse del cumplimiento de todos los elementos del tributo, sería mucho menos eficaz.

Una evaluación completa de los sistemas de control de la AEAT sobre los BF debería extenderse a toda la gestión e inspección tributarias, lo que excede el objeto de la presente fiscalización.

27. ALEGACIÓN VIGESIMOSEPTIMA

En la página 51 del anteproyecto, apartado II.3.1.3. (*Actualizaciones del sistema de control*) se detalla el funcionamiento de la actualización del sistema de control en el área de Gestión, identificando la información facilitada al equipo fiscalizador durante sus visitas. Cabe añadir que, del mismo modo, el control que se lleva a cabo por parte de los órganos de Inspección también es objeto de una actualización y mejora continua, a partir de los resultados obtenidos en los controles realizados y atendiendo también tanto a las novedades normativas o en materia de criterios interpretativos que se producen, como a las fuentes de información con las que cuenta la AEAT para el desempeño de sus funciones.

No obstante lo anterior, se debe someter al criterio de ese Tribunal la oportunidad de retirar del informe el detalle de este apartado, por las siguientes razones principales:

- Si bien el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece, con carácter general, el carácter reservado de los datos tributarios, y la información que se contiene en este apartado del anteproyecto no tiene dicha condición, sí se entiende de naturaleza sensible por su relación con la lucha contra el fraude fiscal.
- La terminología empleada puede inducir, por no responder a términos técnico-jurídicos concretos, a confusiones de gran trascendencia que pudieran originar una fuente de conflictividad artificial en las actuaciones de la Agencia Tributaria.

Alternativamente, se realiza la siguiente propuesta de redacción del citado apartado, con la intención de que quede reflejado en todo momento su criterio:

Como se acaba de señalar, pueden identificarse riesgos en la aplicación de determinados BF, siendo característicos de un tipo de declaraciones tributarias, en las que la información de que dispone la AEAT es más extensa y detallada. Esto ha permitido requerir información para realizar un seguimiento de los procesos seguidos.

En ninguna de las revisiones realizadas se han encontrado debilidades reseñables. Tampoco en las actualizaciones o nuevas formulaciones para la identificación de los riesgos y su trazabilidad, y en general en los procesos analizados con la necesaria reserva por tratarse de información crítica para la eficacia de la lucha contra el fraude.

28. ALEGACIÓN VIGESIMOCTAVA

En la página 52 del anteproyecto, apartado II.3.2 (*Aplicación efectiva del sistema. Régimen especial de entidades sin ánimo de lucro*) se detalla el control que se realiza en el área de Gestión sobre la aplicación del régimen especial de entidades sin ánimo de lucro establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, identificando la información facilitada al equipo fiscalizador durante sus visitas.

Al respecto de este párrafo:

“Para la comprobación del requisito de la presentación y depósito de cuentas se extrajo una muestra de 20 fundaciones de ámbito estatal, con los datos publicados en la página web del Registro de Fundaciones. De estas fundaciones 18 habían optado por

el régimen fiscal especial, poniéndose de manifiesto que cinco de ellas no presentaron las cuentas anuales de 2024 pero seguían figurando en el censo, a pesar de que el depósito es un requisito obligatorio, de acuerdo con el art. 3.9º de la Ley 49/2002.”

Se señala, sobre la expresión “*poniéndose de manifiesto que cinco de ellas no depositaron las cuentas anuales de 2024 pero seguían figurando en el censo*” que la página web del Registro de Fundaciones no puede entenderse, a juicio de la Agencia Tributaria, como medio de comprobación del efectivo depósito de las cuentas. Así, no podría concluirse que el censo debía estar actualizado, por causa de lo señalado en la citada página web.

En el último párrafo de la página 52 se indica:

“Los órganos gestores de la AEAT han manifestado que el proceso de suministro de información por parte del patronato se realizaba entre 21 y 18 meses después de cerrado el ejercicio correspondiente, lo que impedía que la revisión de los requisitos se realizara con agilidad.”

Se alega que la Agencia Tributaria no puede manifestarse sobre la agilidad de las actuaciones del protectorado. Así, sólo pude afirmar que en tanto no se facilita esta información por su parte, no pueden desencadenarse en la Agencia Tributaria las revisiones que parten de la misma, habiéndose producido las mismas con la máxima agilidad a partir del momento de su disposición.

Por otro lado, el cuadro 20 del anteproyecto no refleja la “presentación de cuentas por las fundaciones de ámbito estatal”, sino el resumen de la información facilitada a la Agencia Tributaria por el patronato en un primer momento, sin perjuicio de depuraciones posteriores, y de la tramitación de los correspondientes procedimientos de rectificación censal, y de los recursos y reclamaciones sobre los mismos. Se somete a criterio de ese Tribunal la conveniencia de cambiar su rótulo por “INFORMACIÓN SOBRE PRESENTACIÓN DE CUENTAS POR LAS FUNDACIONES DE ÁMBITO ESTATAL”.

Al respecto de lo indicado en la página 53:

“En todo caso, la campaña de actualización del censo con esta información no se realizaba todos los años. La última vez que se llevó a cabo, entre diciembre de 2023 y enero de 2024, con información del ejercicio 2021 recibida en septiembre del año 2023, de las 1.238 a las que se requirió información, se retiraron del censo las 594 entidades que no contestaron y las 284 que presentaron alegaciones desestimadas, como se muestra en el cuadro 21.”

Se somete a criterio de este Tribunal la oportunidad de no incluir en su informe los resultados detallados de la campaña de depuración censal de referencia, por la criticidad de las actuaciones que implican en la lucha contra el fraude.

Es por ello que se propone la eliminación del cuadro 21, y la sustitución del citado párrafo por una redacción como la que sigue:

En todo caso, la campaña de actualización del censo con esta información no se realizaba todos los años. Se ha podido comprobar que la última vez que se llevó a cabo se retiraron del censo un número cierto de entidades, gracias a la información facilitada por el protectorado, tras la tramitación de los oportunos procedimientos de rectificación censal.

En cuanto al último párrafo de la página 53:

“Aunque el control necesariamente consume recursos, por tener que cruzarse con información de ingresos y participaciones en otras entidades, y siempre atendiendo al

volumen de incumplimientos tributarios que pudieran estar en cuestión, debería programarse alguna revisión regular.”

Se alega que la falta de presentación de la memoria económica no implica, por sí misma, un indicio de incumplimiento de la normativa aplicable para optar al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y tampoco para su ejercicio, por lo que a juicio de la Agencia Tributaria, no se puede concluir la necesidad de una revisión regular de carácter general sin tener en cuenta la diferencia entre cumplir con los requisitos para la aplicación del régimen en un momento determinado, y su ejercicio efectivo en el marco de las diferentes figuras impositivas y sus devengos.

29. ALEGACIÓN VIGESIMONOVENA

En relación con el apartado “CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES” del anteproyecto de informe, epígrafes III.1 “Sobre la efectividad del sistema de beneficios fiscales” y III.2 “Sobre la presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, el Tribunal de Cuentas formula diversas conclusiones y recomendaciones que reproducen, de forma sintética, afirmaciones contenidas en los resultados de fiscalización que han sido objeto de alegación específica (páginas 55 a 59, conclusiones 1, 2, 3, 4, 7, 8, 13, 14 y 18, y recomendaciones 1, 2, 3, 4, 5 y 7):

“Los beneficios fiscales (BF) están sometidos a reserva de Ley en la Constitución Española, pues constituyen excepciones a los principios rectores del sistema tributario —también de rango constitucional— por razones de interés público. Esto determina que la legitimidad de los BF se base en el cumplimiento de los principios generales de las políticas públicas: su eficacia en lograr sus fines y su eficiencia en hacerlo con un coste razonable [...]”

“El diseño de los BF que se han aprobado o modificado antes de 2023 no se documentaba adecuadamente, de modo que no se han podido identificar los objetivos que perseguían, las alternativas consideradas o su coste previsto, salvo algunas menciones en la Memoria de Análisis de Impacto Normativo (MAIN). [...] Esta exclusión constituía una derogación legal por vía reglamentaria [...]”

“[...] cuando este desarrollo incluye el reconocimiento de BF sin que exista habilitación legal expresa ni fijación de criterios, límites o pautas para ello, se está vaciando de contenido la reserva de Ley establecida en el art. 133.3 de la Constitución.”

“No se realizaba un seguimiento de la implementación de los BF por parte de los órganos administrativos competentes en las respectivas políticas públicas. Este seguimiento es complejo en general, pero en el caso de los BF se ve imposibilitado por corresponder en exclusiva la competencia de su control a la Administración tributaria y no a la Administración sectorial correspondiente [...]”

“El grupo de trabajo de elaboración de los PBF, y los órganos que lo componen, realizaban anualmente estimaciones y actualizaciones del coste de los BF en ejercicios cerrados, que constituirían las mejores estimaciones posibles del coste efectivo de los mismos, y permitirían cumplimentar las recomendaciones previas del Tribunal de Cuentas y proporcionar así información sobre el impacto real de los BF sobre la recaudación tributaria estatal.”

Al respecto, se considera necesario que dichas conclusiones y recomendaciones mantengan plena coherencia con las matizaciones que, en su caso, sean aceptadas en relación con los resultados de fiscalización de los que traen causa.

En particular, las conclusiones no deberían mantener formulaciones categóricas sobre la identificación sin matices de los beneficios fiscales con políticas públicas, la supuesta derogación legal por vía reglamentaria en materia de la MAIN, el vaciamiento de la reserva de ley en el método de estimación objetiva del IRPF, la imposibilidad de seguimiento sectorial, la posibilidad de establecer canales ordinarios de suministro de información tributaria a órganos sectoriales o la identificación de las estimaciones actualizadas con el coste efectivo o el impacto real de los beneficios fiscales, cuando tales extremos hayan sido objeto de precisión en las alegaciones precedentes.

En primer lugar, en relación con la naturaleza de los beneficios fiscales, debe distinguirse entre su función como elementos del sistema tributario y su eventual utilización al servicio de finalidades de política económica o social. El artículo 133.3 de la Constitución Española exige que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado se establezca en virtud de ley, y el artículo 134.2 de la Constitución Española impone su consignación en los Presupuestos Generales del Estado. Por su parte, el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, *“podrán servir como instrumentos de la política económica general”*. En consecuencia, la eficacia y la eficiencia son criterios relevantes para el diseño, seguimiento y evaluación de estas medidas, pero no constituyen, por sí solas, el fundamento de su legitimidad constitucional o legal.

En segundo lugar, respecto de la documentación del diseño de los beneficios fiscales, se considera más ajustado afirmar que la documentación examinada no siempre permite reconstruir de forma completa y homogénea los objetivos, alternativas consideradas e impacto presupuestario previsto de determinados beneficios fiscales, especialmente cuando las medidas se incorporan en normas de contenido amplio, en leyes de Presupuestos Generales del Estado o durante la tramitación parlamentaria. Esta precisión permite mantener la recomendación de mejora documental y transparencia, sin convertirla en una afirmación general de ausencia de documentación adecuada ni en una conclusión categórica sobre la existencia de una derogación legal por vía reglamentaria.

Asimismo, en relación con la afirmación de que los beneficios fiscales recogidos en las propias normas reguladoras del tributo al que afectan suelen contener menos información en el preámbulo sobre las finalidades perseguidas, se considera necesario precisar que la mayor o menor extensión del preámbulo no constituye, por sí sola, un indicador de la calidad del diseño de la medida tributaria. El preámbulo no es elemento normativo en sentido estricto y su contenido se rige por criterios de técnica legislativa que no exigen la justificación individualizada de cada precepto. La finalidad de los beneficios fiscales integrados en la norma reguladora del tributo puede deducirse del articulado, de la estructura del propio tributo y de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la función extrafiscal del sistema tributario, así como de la documentación preparatoria que, en cada caso, hubiera acompañado a la iniciativa. Por ello, esta circunstancia debe formularse, en su caso, como una recomendación de mejora documental, sin proyectarla como una deficiencia general atribuible a las normas reguladoras de los tributos.

En relación con la afirmación de que un 43% del total de beneficios fiscales identificados no se cuantifica, en los términos expuestos en las alegaciones precedentes relativas al epígrafe II.2.2.1, debe diferenciarse entre causas de distinta naturaleza, evitando una formulación que pueda interpretarse en términos exclusivos de carencia documental o de materialidad. Una parte sustancial de los beneficios fiscales no cuantificados corresponde a exenciones, no integraciones u otros supuestos que, por su propia configuración jurídica y declarativa, no generan magnitudes individualizadas susceptibles de cuantificación robusta. Otra parte se vincula a medidas de nueva creación, temporales o excepcionales, cuya aplicación efectiva no ha podido reflejarse aún en las fuentes de información disponibles. Finalmente, una proporción significativa se concentra en tributos cuya incidencia presupuestaria estatal es

inexistente, residual o limitada a supuestos no cedidos, residuales o específicos, sin que la lectura agregada del porcentaje pueda equipararse a un indicador directo de relevancia presupuestaria.

En tercer lugar, en relación con el régimen de estimación objetiva del IRPF, la conclusión debería reflejar la existencia de una habilitación legal específica para la determinación ministerial de los signos, índices o módulos que integran el cálculo del rendimiento neto, sin perjuicio de que pueda considerarse conveniente reforzar la explicitación de la cobertura normativa aplicable cuando tales elementos sean calificados como beneficios fiscales a efectos del PBF. De este modo, la recomendación de mejora normativa puede mantenerse, pero evitando la afirmación de que se ha producido un vaciamiento del principio de reserva de ley.

En cuarto lugar, respecto del seguimiento de la implementación de los beneficios fiscales, se considera conveniente sustituir la afirmación de que dicho seguimiento se ve “imposibilitado” por una formulación que refleje que presenta dificultades específicas derivadas de la naturaleza tributaria de estas medidas, de la distribución competencial entre órganos tributarios y sectoriales y del carácter reservado de los datos tributarios. Cualquier canal estable de información a órganos sectoriales debe articularse con pleno respeto al artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y, cuando proceda, mediante información agregada, anonimizada o con la cobertura legal expresa que resulte necesaria.

Asimismo, en relación con la eventual introducción de cláusulas de vigencia temporal o de condicionalidad asociadas a la evaluación de los beneficios fiscales, se considera conveniente que, en su caso, la recomendación se formule como una propuesta de estudio o valoración normativa, sin proyectarla automáticamente sobre todos los beneficios fiscales vigentes ni desconocer la diversidad de figuras, finalidades, tributos y técnicas normativas existentes.

Finalmente, en relación con las referencias al “coste efectivo” o al “impacto real” de los beneficios fiscales, se considera necesario precisar que las estimaciones y actualizaciones realizadas con posterioridad a la elaboración del PBF constituyen aproximaciones basadas en la información más actualizada disponible, pero no equivalen necesariamente a una medición directa, definitiva e íntegra de la pérdida recaudatoria efectiva atribuible a cada beneficio fiscal. Por ello, las conclusiones y recomendaciones que se refieran a esta materia deberían emplear expresiones como “estimaciones actualizadas”, “aproximaciones al coste recaudatorio” o “estimaciones disponibles”, evitando que la expresión “coste efectivo” pueda interpretarse como una magnitud liquidada, contablemente determinada o plenamente equivalente al impacto recaudatorio real de cada beneficio fiscal.

Se propone, por ello, que las conclusiones y recomendaciones afectadas se ajusten con carácter correlativo a las matizaciones que, en su caso, sean aceptadas en relación con los resultados de fiscalización, sustituyendo las formulaciones categóricas por redacciones equivalentes a las siguientes:

“En los términos expuestos en los resultados, los beneficios fiscales, como elementos del sistema tributario sometidos a reserva de ley, pueden servir a finalidades de política económica o social. Por ello, sin perjuicio de su fundamento constitucional y legal, resulta conveniente que su diseño, seguimiento y evaluación permitan valorar la eficacia y eficiencia de tales medidas cuando ello sea posible atendiendo a su configuración normativa y a la información disponible.”

“En los términos expuestos en los resultados, la documentación examinada no siempre permite reconstruir de forma completa y homogénea los objetivos, alternativas consideradas e impacto presupuestario previsto de determinados beneficios fiscales, sin perjuicio de las especialidades procedimentales propias de cada instrumento normativo, de la intervención de distintos órganos promotores y de la cobertura normativa aplicable, diferenciando, en su caso, entre la reserva de ley y el desarrollo

reglamentario correspondiente. Por ello, se considera conveniente reforzar la trazabilidad documental del diseño de los beneficios fiscales y su conexión con los elementos exigibles en los instrumentos de análisis normativo que resulten procedentes.”

En relación con la información de detalle de los beneficios fiscales en normas con múltiples medidas y con la motivación de los beneficios fiscales en las normas reguladoras del tributo, se propone sustituir la formulación actual por una redacción equivalente a la siguiente:

“Cuando las modificaciones del sistema de beneficios fiscales se incorporan en normas que incluyen un número amplio de medidas, la información de detalle sobre cada una de ellas puede resultar más limitada. Asimismo, los beneficios fiscales recogidos en las normas reguladoras del tributo al que afectan suelen no incluir en el preámbulo una mención individualizada de la finalidad perseguida, sin perjuicio de que dicha finalidad pueda deducirse del articulado, de la estructura del tributo en que se integran, de la doctrina constitucional sobre la función extrafiscal del sistema tributario y de la documentación preparatoria correspondiente. Por ello, resulta conveniente reforzar la trazabilidad documental del diseño de los beneficios fiscales, con alcance proporcionado a su relevancia y al cauce normativo utilizado, sin que la mayor o menor concreción del preámbulo constituya por sí sola un indicador determinante de la calidad de la medida tributaria.”

En relación con los beneficios fiscales no cuantificados, se propone sustituir la formulación actual por una redacción equivalente a la siguiente:

“Un porcentaje relevante de los beneficios fiscales identificados —el 43,2% en el PBF 2023— no se cuantificaba, por causas de distinta naturaleza. En primer lugar, la inexistencia o insuficiencia de información fiscal, administrativa, estadística o económica suficientemente representativa, circunstancia especialmente relevante en los beneficios fiscales instrumentados mediante exenciones, no integraciones u otros supuestos que, por su propia configuración jurídica y declarativa, no generan magnitudes individualizadas en las autoliquidaciones ni cuotas dejadas de ingresar directamente observables. En segundo lugar, la ausencia temporal de datos en medidas de nueva creación, temporales o excepcionales, cuya aplicación efectiva no se había reflejado aún en las fuentes de información explotables. Finalmente, en determinados supuestos de reducida relevancia recaudatoria esperada, la no cuantificación puede vincularse a criterios de materialidad y proporcionalidad técnica. Una parte sustancial de los beneficios fiscales no cuantificados se concentra en tributos cuya incidencia presupuestaria estatal es inexistente, residual o limitada a supuestos no cedidos, residuales o específicos, mientras que los principales tributos por recaudación estatal presentan porcentajes de beneficios fiscales no cuantificados sensiblemente inferiores al porcentaje agregado.”

En relación con los beneficios fiscales vinculados al método de estimación objetiva del IRPF, se propone sustituir la referencia al “*vaciamiento del principio de reserva de Ley*” por una formulación más matizada:

“En relación con determinadas reducciones vinculadas al método de estimación objetiva del IRPF, la regulación vigente parte de una habilitación legal específica para que la orden ministerial determine los signos, índices o módulos aplicables y permita su adecuación a determinadas circunstancias excepcionales. Sin perjuicio de ello, se considera conveniente reforzar la identificación expresa de la cobertura normativa y de la justificación de aquellas medidas que, por su finalidad o efectos, sean calificadas como beneficios fiscales a efectos del PBF.”

Respecto del seguimiento de la implementación de los beneficios fiscales, se propone sustituir las afirmaciones absolutas por la siguiente redacción:

“No se ha acreditado la existencia de un procedimiento general y sistemático de seguimiento sectorial de la implementación de los beneficios fiscales por los órganos competentes en las respectivas políticas públicas, sin perjuicio de las evaluaciones realizadas y del control tributario desarrollado por la Administración tributaria en el ámbito de sus competencias. Cualquier eventual mecanismo de suministro de información a órganos sectoriales deberá articularse con cobertura normativa suficiente y con pleno respeto al carácter reservado de los datos tributarios.”

“La eventual introducción de reglas de vigencia temporal, revisión periódica o condicionalidad asociada a la evaluación de los beneficios fiscales constituye una opción de política normativa que, en su caso, debería ser objeto de valoración específica atendiendo a la naturaleza, finalidad, configuración y rango normativo de cada medida.”

En relación con las estimaciones actualizadas del coste de los beneficios fiscales, se propone sustituir las referencias al “coste efectivo” o “impacto real” por una formulación que refleje su naturaleza estimativa:

“Las estimaciones y actualizaciones realizadas con posterioridad a la elaboración del PBF constituyen aproximaciones basadas en la información más actualizada disponible y permiten mejorar el conocimiento de la pérdida de ingresos asociada a los beneficios fiscales. No obstante, dichas magnitudes conservan naturaleza estimativa y no equivalen necesariamente a una medición directa, definitiva e íntegra de la pérdida recaudatoria efectiva, en particular cuando no incorporan todos los posibles efectos de comportamiento o cuando se obtienen mediante metodologías heterogéneas según el tributo o el beneficio fiscal considerado.”

30. ALEGACIÓN TRIGÉSIMA

En relación con el apartado “CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES” del anteproyecto de informe, epígrafes III.1 “Sobre la efectividad del sistema de beneficios fiscales” y III.2 “Sobre la presupuestación y coste de los beneficios fiscales”, y en particular con las recomendaciones relativas a la publicidad de la documentación de diseño y a la publicación de estimaciones actualizadas, se solicita revisar su formulación (páginas 56 y 59, recomendaciones 1 y 7):

“Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que estudie las mejores alternativas para dar publicidad a la documentación sobre el diseño de los beneficios fiscales [...]”

“Al Ministerio de Hacienda, se recomienda implementar la recogida sistemática de información sobre el coste efectivo de los beneficios fiscales en el último ejercicio cerrado [...]”

Las recomendaciones deben formularse de modo proporcionado y operativo. En materia de MAIN, la recomendación debería referirse a beneficios fiscales de relevancia suficiente y a alternativas regulatorias y no regulatorias en los términos de la Ley del Gobierno y del Real Decreto 931/2017, evitando imponer una evaluación sectorial completa en toda medida menor o de técnica tributaria.

En materia de publicación de estimaciones actualizadas, debe evitarse que la recomendación se interprete como obligación de presentar un coste efectivo contable. Lo viable es recomendar una publicación metodológicamente acotada de estimaciones actualizadas, con cautelas sobre su carácter contrafactual y sobre su diferencia respecto de la liquidación presupuestaria.

Se propone, por ello, sustituir cada una de las recomendaciones afectadas por las siguientes redacciones alternativas, formuladas de forma diferenciada para cada una de ellas:

En relación con la recomendación 1, sobre publicidad de la documentación de diseño de los beneficios fiscales, se propone la siguiente redacción:

“Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que estudie las alternativas más adecuadas para reforzar, con alcance proporcionado a la relevancia de la medida y al cauce normativo utilizado, la información disponible sobre el diseño de los beneficios fiscales, en particular en lo relativo a la identificación de objetivos, alternativas de regulación estudiadas (incluida la alternativa de no aprobar nueva regulación) y, cuando resulte técnicamente posible, estimación o acotación del orden de magnitud de su impacto recaudatorio. Esta información se canalizará a través de los instrumentos de análisis normativo previstos en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y en el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, sin perjuicio del régimen documental específico aplicable al anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado conforme a la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.”

En relación con la recomendación 7, sobre publicación de estimaciones actualizadas del coste de los beneficios fiscales, se propone la siguiente redacción:

“Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que valore la sistematización y publicación de las estimaciones actualizadas del coste de los beneficios fiscales elaboradas con información posterior a la aprobación del Presupuesto de Beneficios Fiscales, con expresa indicación de su carácter contrafactual y estimativo, de su metodología, de su grado de homogeneidad con las cifras incluidas en la Memoria de Beneficios Fiscales y de su diferenciación respecto de la liquidación presupuestaria, de los derechos reconocidos y de los flujos económico-financieros liquidados. La eventual incorporación de esta información a la Memoria de la Cuenta General del Estado requeriría, en todo caso, el criterio previo de los órganos competentes en materia de contabilidad pública y un análisis específico de su encaje, alcance y forma de presentación.”

Se propone, por ello, que las recomendaciones 1 y 7 del anteproyecto se ajusten, en su redacción final, en coherencia con las matizaciones y propuestas formuladas en las alegaciones precedentes que ese Tribunal de Cuentas estime total o parcialmente atendibles, sin perjuicio de la concreta redacción que en su caso se considere oportuna.

31. ALEGACIÓN TRIGESIMOPRIMERA

En la página 57 del anteproyecto, la recomendación 4:

“Recomendación 4

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que estudie la posibilidad de establecer una estructura estable de apoyo en la AEAT para suministrar información a los órganos de la Administración del Estado, competentes en distintas políticas públicas, sobre la implementación de los BF relativos a las mismas, con las debidas garantías para la confidencialidad de los datos personales.”

En primer lugar, adicionalmente a lo indicado sobre que el suministro de información debe realizarse con las debidas garantías para la confidencialidad de los datos personales, en el caso de la Agencia Tributaria, debe tenerse en cuenta el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece, con carácter general, el carácter reservado de los datos tributarios, siendo esta confidencialidad un derecho general de los

contribuyentes, de forma que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo las excepciones previstas en el apartado 1 de este mismo artículo.

Por tanto, la cesión de información tributaria solo sería posible si se trata de alguno de los supuestos tasados previstos en el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria o, en su defecto, si el suministro de información de que se trate, sin consentimiento del interesado, está previsto expresamente en otra norma legal, o así se prevé en la normativa comunitaria.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha suscrito numerosos convenios en materia de suministro e intercambio de información con organismos de la Administración General del Estado, en virtud de la Orden de 18 de noviembre de 1999 por la que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el artículo 113.1 (actual 95.1) de la Ley General Tributaria (BOE, 30-noviembre-1999). Procede la formalización de convenios cuando el suministro de datos haya de efectuarse periódicamente o de forma continuada en el tiempo y dichos datos se refieran a un elevado número de interesados o afectados por los mismos.

En la actualidad, todas las Comunidades Autónomas tienen suscrito un Convenio de cesión de información para finalidades no tributarias. Asimismo, muchas Entidades Locales se encuentran adheridas a los Convenios suscritos entre la Agencia Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias en materia de suministro de información tributaria o de intercambio de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria.

Como consecuencia de los convenios de cesión de información a otras Administraciones, la Agencia Tributaria atendió, durante 2023, cerca de 112 millones de peticiones de información relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (cerca de 36 millones del Ministerio de Sanidad).

En la actualidad, la utilización de registros administrativos de origen fiscal es de uso generalizado para operaciones estadísticas de gran transcendencia para los ciudadanos como, entre otras muchas, la Encuesta de Población Activa o la Estadística Estructural de Empresas. Estos registros administrativos permiten un uso directo de la información fiscal, y su utilización reduce la carga administrativa para ciudadanos y empresas en la elaboración de encuestas. Por ejemplo, destaca la suscripción en 2023 de un convenio con el Alto Comisionado para la lucha contra la pobreza infantil en materia de cesión de información para fines estadísticos y de colaboración.

Los registros administrativos también son de utilidad en el cumplimiento de las funciones de otros organismos públicos, como es el caso de la gestión y seguimiento del Ingreso Mínimo Vital por parte del Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones o la realización de evaluaciones dentro del Spending Review de la Comisión Europea por parte de la Autoridad Independiente de Responsabilidad fiscal (AIReF).

Además, la Agencia Tributaria colabora en el proyecto ES_Datalab que facilita a la comunidad investigadora el acceso a las bases de datos de distintas instituciones para trabajos científicos de interés público.

Por todo lo anterior, se entiende que la Agencia Tributaria ya dispone de una estructura estable de apoyo en la AEAT para suministrar información a los órganos de la Administración del Estado competentes en distintas políticas públicas, siendo preciso además considerar que

la finalidad evaluadora de los beneficios fiscales puede justificar necesidades de información a los mismos, pero no una cesión general de datos tributarios individualizados.

Es por ello que, de entender ese Tribunal necesaria la conservación de la Recomendación 4 conceptualmente, se somete a su criterio la oportunidad de modificar su redacción en los siguientes términos:

“Recomendación 4

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que potencie el suministro información a los órganos de la Administración del Estado, competentes en distintas políticas públicas, sobre la implementación de los BF relativos a las mismas, con el debido respecto a lo señalado por la Ley General Tributaria en su artículo 95.”

32. ALEGACIÓN TRIGESIMOSEGUNDA

En la página 60, sobre la recomendación 8:

“Recomendación 8

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que, con la participación de la AEAT, promueva ante el protectorado y el registro de fundaciones de ámbito estatal un procedimiento más ágil de comprobación y suministro de información sobre la presentación y depósito de cuentas de estas entidades, al menos de aquellas acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.”

Se alega que la Agencia Tributaria no puede manifestarse sobre la agilidad de las actuaciones del protectorado. Así, sólo pude afirmar que en tanto no se facilita esta información por su parte, no pueden desencadenarse en la Agencia Tributaria las revisiones que parten de la misma, habiéndose producido las mismas con la máxima agilidad a partir del momento de su disposición. Por otro lado, se debe señalar a ese Tribunal la complejidad para este organismo de participar en la promoción de la agilidad en las actuaciones propias de otro, en este caso, dependiente del Ministerio de Cultura, por ausencia de competencias respecto de las mismas.

33. ALEGACIÓN TRIGESIMOTERCERA

En la página 61, sobre la recomendación 9:

“Recomendación 9

A la AEAT, se recomienda que realice las campañas de regularización del censo de entidades de régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 con mayor frecuencia.”

Se señala que, coincidiendo con el criterio del Tribunal manifestado en el anteproyecto, las campañas de referencia se están realizando con mayor regularidad.

34. ALEGACIÓN TRIGESIMOCUARTA

En la página 61, la recomendación 10 establece lo siguiente:

“Recomendación 10

Al Ministerio de Hacienda, se recomienda que, con la participación de la AEAT, concierte con las comunidades autónomas un procedimiento regular de suministro de información sobre el cumplimiento de los requisitos de presentación de cuentas anuales de las fundaciones de ámbito autonómico, al menos de aquellas acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.”

A este respecto, cabe señalar que el Departamento de Gestión Tributaria ha comenzado a mantener contactos con los órganos responsables de las Comunidades Autónomas, a los efectos previstos en la recomendación formulada.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en su Título IV regula los órganos de coordinación de la gestión tributaria. En particular, en el artículo 65 se crea el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, “órgano colegiado, integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos”.

En el apartado 4 del citado precepto establece que el Consejo Superior puede funcionar en Pleno o a través de una o varias Comisiones o grupos de trabajo, temporales o permanentes, que en todo caso deberán tener una composición paritaria entre las representaciones de la Hacienda del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En cuanto a sus funciones, el artículo 65.3, letra i) establece la siguiente: “i) Proponer la implantación de sistemas específicos de intercambio telemático de información en asuntos que sean de interés mutuo para la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía”.

En la medida en que pudiera afectar a los tributos cedidos (por ejemplo, el IRPF), en el seno del Consejo Superior, y en particular, de su grupo de trabajo de intercambio de información, la Agencia Tributaria trasladará a las Comunidades Autónomas el interés del Estado en articular algún tipo de suministro de información sobre el cumplimiento de los requisitos de presentación de cuentas anuales de las fundaciones de ámbito autonómico, al menos de aquellas acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

35. ALEGACIÓN TRIGESIMOQUINTA

Sobre la conclusión 25, reflejada en la página 61:

“25. La AEAT realizaba campañas informativas sobre los requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial de entidades sin fines de lucro, incluyendo el relativo a la memoria económica anual, pero no se hacía un seguimiento anual sobre su cumplimiento. La obligación de elaborar una memoria económica anual no era exigible a las entidades con menos de 20.000 euros de ingresos anuales y sin participaciones en sociedades mercantiles, pero debería realizarse un estudio de riesgos para detectar incumplimientos en los casos más significativos (epígrafe II.3.2).”

Se alega por la Agencia Tributaria que el incumplimiento de presentación de la memoria económica no implica, por sí misma, un indicio de incumplimiento de la normativa aplicable

para optar al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y tampoco para su ejercicio.

Así, ya se detectan los “casos significativos” de incumplimiento de esta obligación cuando se realiza el ejercicio efectivo de la opción por el régimen, en el marco de las diferentes figuras impositivas y sus devengos.

36. ALEGACIÓN TRIGESIMOSEXTA

En relación con la relación de cuadros, con determinados cuadros y con diversos pasajes de los apartados “RESULTADOS DE FISCALIZACIÓN”, “CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES” y “ANEXOS” del anteproyecto de informe, se formulan finalmente las siguientes observaciones de carácter formal (páginas 5, 15, 27, 28, 30, 36, 37 y 58, cuadro 10 y anexo 2):

1. En la relación de cuadros (página 5) y en el título del cuadro 2 (página 15), debe corregirse la errata ortográfica en “establicidos”:
 - Donde dice: “CUADRO 2. BENEFICIOS FISCALES ESTABLICIDOS TEMPORALMENTE EN RESPUESTA A EMERGENCIAS QUE HAN SIDO EXAMINADOS”.
 - Debe decir: “CUADRO 2. BENEFICIOS FISCALES **ESTABLECIDOS** TEMPORALMENTE EN RESPUESTA A EMERGENCIAS QUE HAN SIDO EXAMINADOS”.
2. En la página 27, donde se indica “se actualiza la aplicación concreta de los criterios”; la forma verbal “actualiza” puede resultar semánticamente imprecisa, pues el contexto parece referirse a la revisión o análisis de la aplicación concreta de los criterios. Se sugiere sustituirla por “revisa” o “analiza”:
 - Donde dice: “[...] Sobre la base de este inventario, se actualiza la aplicación concreta de los criterios generales que definían los BF sobre estas minoraciones tributarias [...]”.
 - Se sugiere que diga: “[...] Sobre la base de este inventario, se **revisa** la aplicación concreta de los criterios generales que definían los BF sobre estas minoraciones tributarias [...]”.
3. Adicionalmente, en el cuadro 5 (página 28), conviene revisar el título para que no denomine “beneficios fiscales” al conjunto de datos cuando el propio cuadro distingue entre BF y otros incentivos fiscales, u otras minoraciones tributarias en la concepción del Tribunal de Cuentas:
 - Donde dice: “CUADRO 5. BENEFICIOS FISCALES 2023 POR TRIBUTO Y TIPO”
 - Se sugiere que diga: “CUADRO 5. **BENEFICIOS FISCALES E INCENTIVOS FISCALES CONSIDERADOS PARA EL PBF** 2023 POR TRIBUTO Y TIPO”
4. En la página 30, al aludir a la tributación conjunta en el IRPF, “deducción por tributación conjunta en el IRPF”, debe sustituirse “deducción” por “reducción”, denominación que se emplea para esa figura.
 - Donde dice: “[...] la deducción por tributación conjunta en el IRPF o los tipos reducidos en el IVA.”
 - Debe decir: “[...] la **reducción** por tributación conjunta en el IRPF o los tipos reducidos en el IVA.”

5. En la página 37, debe corregirse la construcción “para permitan”, que combina indebidamente la preposición “para” con una forma verbal conjugada. Procede usar el infinitivo “permitir”:
 - Donde dice: “[...] Los modelos de declaración de ciertos tributos no están diseñados para permitan conocer los datos desagregados [...]”
 - Debe decir: “[...] Los modelos de declaración de ciertos tributos no están diseñados para **permitir** conocer los datos desagregados [...]”
6. En la página 37, el adverbio de afirmación “sí” debe escribirse con tilde para distinguirlo de la conjunción condicional “si”:
 - donde dice: “[...] no se explicita una cifra para 2023, pero si se indica que el importe en 2024 fue de 0,3 millones de euros.”
 - Se sugiere que diga: “[...] no se explicita una cifra para 2023, pero **sí** se indica que el importe en 2024 fue de 0,3 millones de euros.”
7. En la página 58, la referencia “Esta identificación” resulta poco precisa, ya que el antecedente inmediato es “El seguimiento”. Se propone reformularla para explicitar el referente:
 - Donde dice: “[...] El seguimiento de los BF existentes en el sistema tributario estatal correspondía a la Dirección General de Tributos (DGT) de la Secretaría de Estado de Hacienda. Esta identificación, como primer paso para la elaboración anual del PBF, se llevaba a cabo [...]”.
 - Se sugiere que diga: “[...] El seguimiento de los BF existentes en el sistema tributario estatal correspondía a la Dirección General de Tributos (DGT) de la Secretaría de Estado de Hacienda. **La identificación de los beneficios fiscales**, como primer paso para la elaboración anual del PBF, se llevaba a cabo [...]”.
8. En la página 58, donde se indica “Esta identificación, como primer paso [...]”, se propone sustituir por “**La identificación de los beneficios fiscales**, como primer paso [...]”.
9. En el cuadro 10, se solicita revisar las denominaciones de los tributos, en particular ITPAJD, tributos sobre el juego y tributos cedidos.

Donde dice:	Se sugiere que diga:
Imp.Transmisiones Patrimoniales	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
Imp.Renta No Residentes	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
Imp.Sucesiones Donaciones	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
Imp.Patrimonio	Impuesto sobre el Patrimonio
Imp.Juego	Tributos sobre el juego
Imp.Primas Seguro	Impuesto sobre Primas Seguro
Imp.Gases Fluorados de Efecto Invernadero	Impuesto Gases Fluorados de Efecto Invernadero
Imp.Transacciones Financieras	Impuesto sobre Transacciones Financieras

Imp.Residuos Nucleares	Impuesto sobre la producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos
Imp.Depósito Residuos	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos

10. En el anexo 2, se solicita revisar la relación normativa para que no se interprete como identificación exhaustiva o automática de todos los preceptos con contenido de beneficio fiscal. En particular, deben formularse las siguientes precisiones:

- En relación con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, los artículos 56 a 61, integrantes del título V “*Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente*”, regulan el mínimo personal y familiar, que opera como elemento de cuantificación del impuesto vinculado a la capacidad económica del contribuyente y no constituye beneficio fiscal a efectos del Presupuesto de Beneficios Fiscales ni de la Memoria de Beneficios Fiscales.
- En relación con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, dentro de los artículos 21 a 26 del título IV, únicamente los artículos 23, sobre reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles, y 25, sobre reserva de capitalización, tienen la condición de beneficio fiscal en sentido propio. El resto de preceptos del bloque citado responden a técnicas de eliminación de la doble imposición o a reglas estructurales del tributo que no se califican como beneficios fiscales.
- En relación con la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, no tienen la consideración de beneficios fiscales las exenciones reguladas en los artículos 9, 21, 61, 64 octies y 94, ni las devoluciones reguladas en los artículos 10, 52, 62, 64 nonies y 95. Dichos preceptos responden, en su caso, a reglas estructurales o técnicas del tributo, sin reunir los rasgos exigidos para su calificación
- como beneficios fiscales conforme a los criterios metodológicos aplicados en la Memoria de Beneficios Fiscales.
- En relación con la Ley 19/1994, de 6 de julio, el título VI, relativo al régimen jurídico aplicable a las Zonas Francas de Canarias, no contiene la regulación de beneficio fiscal alguno, sin perjuicio de los regímenes propios del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que sí incorporan beneficios fiscales y se encuentran recogidos en otros títulos de la propia Ley.
- En relación con el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, la minoración establecida en su artículo 5 respecto del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica durante el ejercicio 2023 no tiene la condición de beneficio fiscal a efectos del Presupuesto de Beneficios Fiscales.

En consecuencia, y sin perjuicio de las presiones anteriores, y las modificaciones que éstas pudieran originar, se sugiere modificar la redacción que introduce la relación de normas tributarias que se citan:

- Donde dice: “[...] las normas más relevantes para encontrar la regulación de los beneficios fiscales sobre los tributos estatales, ordenadas según la



importancia cuantitativa de los mismos según el PBF son las siguientes (esta relación no tiene pretensión de exhaustividad):”

- Se sugiere que diga: “[...] las normas más relevantes para encontrar la regulación de los beneficios fiscales sobre los tributos estatales, ordenadas según la importancia cuantitativa **que tienen en el PBF**, son las siguientes **(relación orientativa y no exhaustiva, que no implica que todos los preceptos citados contengan necesariamente un beneficio fiscal)**.”