

## INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD DESARROLLADA POR LAS UNIDADES DE MÓDULOS DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL EJERCICIO 2002

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la

misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado en su sesión de 27 de octubre de 2005, el Informe de Fiscalización de la actividad desarrollada por las Unidades de Módulos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio 2002, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, según lo prevenido en el art. 28.4 de la Ley de Funcionamiento.

### ÍNDICE

#### 1. INTRODUCCIÓN

- 1.1 Iniciativa de la fiscalización
- 1.2 Antecedentes, objetivos y alcance de la fiscalización
- 1.3 Organización y competencias de las Unidades de Módulos
- 1.4 Régimen de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA
- 1.5 Censo de contribuyentes en módulos
- 1.6 Recaudación tributaria
- 1.7 Planificación de las actuaciones de control de la AEAT
- 1.8 Tratamiento de alegaciones

#### 2. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

- 2.1 Análisis de la normativa
- 2.2 Dotaciones de personal de las Unidades de Módulos
- 2.3 Evolución del censo de contribuyentes en módulos
- 2.4 Plan de control integral de contribuyentes en módulos. Plan de visitas
- 2.5 Formación y mantenimiento del censo
- 2.6 Depuración censal integral
- 2.7 Control de incumplimientos. sistema de control de presentación de autoliquidaciones (SCPA)
- 2.8 Regularización de obligaciones tributarias. Actas de inspección
- 2.9 Procedimiento sancionador

#### 3. CONCLUSIONES

#### 4. RECOMENDACIONES

#### ANEXOS

RELACIÓN DE SIGLAS Y ABREVIATURAS		
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria	SCGA Sistema Consolidado de Gestión de Actas SCPA Sistema de Control de Presentación de Autoliquidaciones
BDC	Base de Datos Centralizada	UCGGE Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas
BDP	Bases de Datos Provinciales	
DCI	Depuración Censal Integral	
DIT	Departamento de Informática Tributaria	
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas	
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido	
LGT	Ley General Tributaria	
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado	
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos	

#### 1. INTRODUCCIÓN

##### 1.1 Iniciativa de la fiscalización.

La fiscalización de la actividad desarrollada por las Unidades de Módulos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) está incluida entre las previstas a realizar por iniciativa del Tribunal de Cuentas en el Programa de Fiscalizaciones para el año 2003, aprobado por el Pleno en su reunión de 18 de diciembre de 2002.

Las Directrices Técnicas de la fiscalización fueron establecidas mediante acuerdo del Pleno de 26 de febrero de 2004.

##### 1.2 Antecedentes, objetivos y alcance de la fiscalización.

En el Informe de fiscalización del sistema de control de la AEAT sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias periódicas, ejercicios de 1998 y 1999, que fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 19 de septiembre de 2002, se analizaban las distintas actuaciones de control realizadas por la AEAT sobre las citadas obligaciones (básicamente declaraciones-liquidaciones trimestrales), entre las que se encontraban las correspondientes a los contribuyentes incluidos en regímenes de estimación objetiva o de módulos, efectuándose asimismo un análisis de eficacia sobre los instrumentos de planificación relativos a tales obligaciones. En dicho Informe se expresaba la opinión del Tribunal de Cuentas acerca de la gestión y el control de la AEAT sobre las obligaciones tributarias periódicas, indicando las deficiencias detectadas en aspectos como el mantenimiento y depuración de los censos de obligados, la tramitación y el procesamiento informático de las declaraciones-liquidaciones y el control de los incumplimientos, así como las insuficiencias en la planificación.

Las actuaciones de control desarrolladas por las Unidades de Módulos sobre el colectivo de contribuyentes que tributan en regímenes de estimación objetiva, junto con la introducción en los últimos ejercicios de significativas modificaciones en los sistemas informáticos de la AEAT, a las que se hará referencia posteriormente, así como el seguimiento de las deficiencias detectadas en el anterior Informe constituyen los antecedentes que acreditan la oportunidad de la presente fiscalización, emprendida con la finalidad de evaluar la actividad desarrollada por las referidas Unidades, que tienen atribuidas competencias de órganos de Gestión y de Inspección tributaria, sobre los contribuyentes acogidos al régimen de módulos.

La fiscalización se ha centrado especialmente en el análisis de los sistemas y procedimientos utilizados por las Unidades de Módulos de la AEAT, comprendiendo los siguientes objetivos:

- a) Comprobar el cumplimiento de la legalidad en la actuación de las Unidades de Módulos.
- b) Verificar los procedimientos empleados por las Unidades de Módulos en su doble función de órganos de Gestión y de Inspección, analizando en particular los siguientes aspectos:

— Adecuación de las actividades de formación, mantenimiento y depuración del Censo de contribuyentes en régimen de módulos.

— Análisis de la gestión y control por las Unidades de Módulos del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

— Análisis de la aplicación del Plan de Control Integral de los contribuyentes en régimen de módulos en el ejercicio 2002.

Las comprobaciones sobre la aplicación de los procedimientos se han realizado en los servicios centrales de la AEAT y mediante visitas a las Delegaciones Especiales de Madrid, Andalucía y Valencia, incluyendo la selección de expedientes mediante muestreo aleatorio de las distintas actuaciones desarrolladas por las Unidades de Módulos en las Administraciones de Alcobendas (Madrid), Parque (Sevilla) y Guillem de Castro (Valencia), pertenecientes respectivamente a las Delegaciones Especiales señaladas.

Aunque las actuaciones fiscalizadoras se refirieron fundamentalmente al ejercicio 2002, también se han realizado comprobaciones relativas al ejercicio 2003 en la medida que se ha considerado necesario para efectuar el análisis de los procedimientos, teniendo en cuenta además que la introducción de las nuevas aplicaciones informáticas se produjo a lo largo del año 2002.

Por otra parte, se considera que la evaluación de las actividades desarrolladas por las Unidades de Módulos no depende exclusivamente de la consecución de los objetivos internos y de la aplicación de los procedimientos establecidos, sino que es necesario efectuar además el análisis de determinados factores que condicionan la actuación de estas Unidades. Por ello, en la presente fiscalización se han analizado también la incidencia de las modificaciones legislativas del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA, la efectiva dotación de medios personales de las Unidades de Módulos y la composición y evolución del Censo de contribuyentes incluidos en este régimen de tributación.

En el transcurso de los trabajos de fiscalización no se han producido limitaciones, sin perjuicio de las dificultades de obtención de información derivadas de la implantación durante el ejercicio 2002 de las aplicaciones informáticas empleadas para la gestión por parte de las Unidades de Módulos, así como de la falta de datos históricos debido al diseño de las mismas.

En relación con lo anterior, en los ejercicios previos al 2002 las actuaciones de control se efectuaban mediante las Bases de Datos Provinciales (BDP) de la AEAT. A partir del citado ejercicio, el Censo de contribuyentes se incorporó a la Base de Datos Centralizada (BDC) y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias pasó a efectuarse a través del nuevo Sistema de Control de Presentación de Autoliquidaciones (SCPA). Las aplicaciones informáticas derivadas de

este cambio se fueron integrando progresivamente en el sistema de control a lo largo del ejercicio 2002, por lo que sólo estuvieron parcialmente operativas en ese año.

Además, debe señalarse que la información que se incorpora a la BDC se actualiza permanentemente a la fecha de consulta, sin que se puedan obtener directamente datos históricos de cada ejercicio, lo que dificulta el seguimiento de las actuaciones realizadas. Esta observación, común al conjunto de aplicaciones informáticas desarrolladas por la AEAT para la gestión tributaria, ya se recogía en el anterior Informe de fiscalización del sistema de control de la AEAT sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias periódicas, ejercicios de 1998 y 1999, impidiendo un adecuado ejercicio del control, tanto interno como externo.

### 1.3 Organización y competencias de las Unidades de Módulos.

La AEAT es una entidad de derecho público de las previstas en la Disposición adicional novena de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda, con personalidad jurídica y patrimonio propio, que actúa con autonomía de gestión y plena capacidad pública y privada en el cumplimiento de sus fines, siendo la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero. La AEAT fue creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, precepto en el que se establece su régimen de actuación y funcionamiento, sin perjuicio de su normativa específica de desarrollo.

En el marco de las competencias atribuidas a la AEAT, corresponden al Departamento de Gestión Tributaria las funciones de información y asistencia al contribuyente y las de verificación y control, con la finalidad de fomentar el cumplimiento voluntario de la normativa tributaria. Las dos primeras funciones se desarrollan principalmente por los órganos de Gestión y, en cuanto a las de verificación y control, se complementan con las facultades de comprobación e investigación del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, sin perjuicio en ambos casos de las especialidades en las materias atribuidas al Departamento de Aduanas y de Impuestos Especiales.

En el ejercicio 2002 el desempeño de las funciones atribuidas al Departamento de Gestión Tributaria se llevaba a cabo a través de sus servicios centrales, estructurados en cinco Subdirecciones Generales, y de sus servicios territoriales, articulados a su vez en Dependencias Regionales, Dependencias y Servicios de Gestión Tributaria en las Delegaciones Especiales, Delegaciones y Administraciones de la AEAT, respectivamente.

En el área de Gestión tributaria las funciones de verificación y control se desarrollan, con carácter general, por los órganos de la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del obligado. Las Dependencias Regionales tienen asignadas las funciones de coordinación de las campañas de comprobación a desarrollar por los órganos de Gestión de la demarcación territorial de cada Delegación Especial, así como, en el caso concreto de las Unidades de Módulos, las de planificación sectorial de sus actuaciones.

Las Unidades de Módulos fueron creadas por la Resolución de 2 de junio de 1994 de la Presidencia de la AEAT, correspondiéndoles la gestión y control integral de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado del IVA, así como de otros regímenes especiales de este último impuesto, como el de la agricultura, ganadería y pesca y el del recargo de equivalencia. Estas Unidades pueden radicar en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT en que así se disponga, exceptuando las correspondientes a Navarra y el País Vasco.

En particular, a las Unidades de Módulos se les atribuyen por la citada Resolución de 1994 las siguientes funciones principales:

- Mantenimiento y depuración del Censo de contribuyentes en los regímenes citados.
- Información y asistencia a los contribuyentes en módulos.
- Desarrollo del programa de visitas.
- Control de incumplimientos con aplicación del procedimiento de gestión o de inspección, según corresponda, incluida la tramitación de los expedientes de recargos, intereses, sanciones y recursos relacionados con la aplicación de estos regímenes tributarios.
- Tramitación de los expedientes de reducción de módulos.

Las Unidades de Módulos ejercen las funciones de órgano de Inspección en los términos previstos en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, y demás normas de desarrollo, a efectos del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas al régimen de estimación objetiva. Asimismo, se les atribuyen las funciones de órganos de Gestión para controlar el cumplimiento del resto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes acogidos a este régimen.

La Resolución de 24 de junio de 1999 de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria determinó, entre otras cuestiones, la creación de la Unidad Central de Módulos, bajo la dependencia de la Subdirección General de Verificación y Control Tributario, incorporando además

el contenido de la anterior Resolución de 2 de junio de 1994 en lo relativo a las Unidades de Módulos integradas en la estructura de las Dependencias territoriales de Gestión Tributaria.

A la Unidad Central de Módulos le corresponde, según la normativa, asistir a la Subdirección General de Verificación y Control Tributario en las funciones de coordinación y planificación de las actuaciones de las Unidades de Módulos, prestándole su apoyo en la elaboración de normas que afectan a pequeños y medianos empresarios, actuando como interlocutor permanente con los sectores económicos y sus entidades representativas y participando en la revisión de los procedimientos, criterios de actuación y aplicaciones informáticas de seguimiento y control.

En especial, la citada Resolución de 24 de junio de 1999 atribuye a la Unidad Central de Módulos las siguientes funciones:

- Planificación por sectores de las actuaciones de comprobación.
- Resolución de incidencias y coordinación de las Unidades de Módulos en el ejercicio de sus funciones.
- Tramitación de expedientes de reducción del rendimiento neto relativos a zonas geográficas determinadas o sectores económicos concretos.
- Análisis de sectores económicos que se estudie o pretenda incluir o excluir en el régimen de estimación objetiva.

No obstante, la Unidad Central de Módulos no se constituyó en la práctica hasta finales del ejercicio 2004, cuando se le dotó de personal, de manera que anteriormente sus funciones venían realizándose por el personal de la Subdirección General de Verificación y Control Tributario, a la que se encuentra adscrita.

Con posterioridad al período objeto de la fiscalización, la Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, ha realizado numerosas modificaciones organizativas, tanto a nivel central como territorial, derogando expresamente la anterior Resolución de 24 de junio de 1999. En relación con las Unidades de Módulos, debe destacarse la modificación introducida sobre los procedimientos de planificación y selección de los contribuyentes con riesgo fiscal y, especialmente, la atribución de competencias de gestión e inspección a estas Unidades respecto a los contribuyentes que desarrollan actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva y que hubieran renunciado a los mismos (colectivo de renunciantes), aspecto este último que no se encontraba definido anteriormente entre las funciones de las Unidades de Módulos y que se analiza posteriormente en el epígrafe 2.3.1 de este Informe.

### 1.4 Régimen de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA.

La anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT), en vigor durante el período fiscalizado, contemplaba la aplicación voluntaria del régimen de estimación objetiva por los sujetos pasivos cuando lo determinase la ley propia de cada tributo.

En ese sentido, mediante la también derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en vigor desde el 1 de enero de 1992, y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, se introdujo una importante reforma de la tributación en el IRPF de los rendimientos de actividades empresariales y profesionales, remitiéndose básicamente a la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible por los contribuyentes en régimen de estimación objetiva que presentaba dos modalidades: por coeficientes y mediante la utilización de signos, índices o módulos aplicables a determinadas actividades (régimen de módulos).

Por su parte, el régimen especial simplificado del IVA, regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se aplica a aquellos contribuyentes acogidos voluntariamente al mismo que reúnan las características del régimen de estimación objetiva en el IRPF, determinándose el importe de las cuotas devengadas en concepto de IVA, para cada actividad a que resulte aplicable, en virtud de los índices, módulos y demás parámetros señalados conforme a la Orden que anualmente dicte el Ministro de Economía y Hacienda.

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introdujo determinadas modificaciones en el régimen de estimación objetiva del IRPF, incluyendo como novedades más significativas, además de la supresión de la estimación por coeficientes, la incompatibilidad de este régimen con la estimación directa para distintas actividades de un mismo contribuyente, la obligada coordinación con el régimen simplificado y el de la agricultura, ganadería y pesca del IVA y la consideración de las amortizaciones del inmovilizado en el cálculo del rendimiento neto. En cuanto al IVA, se estableció la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados al desarrollo de las actividades en el régimen simplificado. Asimismo, se regularon las obligaciones formales para adaptarlas a las nuevas medidas de tributación, entre las que destaca la obligación de llevar libro registro de facturas recibidas relativas a las adquisiciones por las que se haya soportado el impuesto.

Posteriormente, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque deroga la normativa anterior, mantiene los mis-

mos criterios para la determinación de la base imponible del IRPF, es decir, establece con carácter general la tributación en estimación directa, si bien contempla la aplicación, con carácter voluntario, del régimen de estimación objetiva de los rendimientos de actividades económicas para aquellos contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en la normativa reguladora de este régimen, salvo que renuncien a él o estén excluidos de su aplicación, en los términos previstos en el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero. De la misma forma se expresa el vigente Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

En consecuencia, se puede afirmar que la regulación del régimen de módulos, que comprende fundamentalmente el de estimación objetiva en el IRPF y el régimen simplificado en el IVA, se ha mantenido con cierta continuidad desde 1992, aunque con un grado de complejidad creciente en su aplicación.

Las circunstancias que caracterizan al régimen de estimación objetiva del IRPF son, principalmente, las siguientes:

- El régimen de estimación objetiva se aplica a cada una de las actividades económicas que anualmente se fije mediante Orden por el Ministro de Economía y Hacienda.

- Este régimen no puede aplicarse por los contribuyentes en los que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica en el régimen de estimación directa.

b) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediatamente anterior supere, para el conjunto de sus actividades económicas, la cantidad de 450.000 euros o bien, para el conjunto de sus actividades agrícolas y ganaderas, la cantidad de 300.000 euros.

- Este régimen se aplica conjuntamente con el régimen especial simplificado del IVA o alguno de los demás regímenes especiales del mismo, como el de la agricultura, ganadería y pesca y el del recargo de equivalencia.

Los contribuyentes incluidos en el régimen de módulos que cumplan las condiciones señaladas tienen la obligación de presentar, respecto a cada tributo y ejercicio, cuatro declaraciones-liquidaciones correspondientes a los trimestres naturales del año, en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre y en los 30 primeros del mes de enero del año posterior, coincidiendo esta última con la declaración de final de ejercicio del IVA. Estas autoliquidaciones corresponden a pagos fraccionados del IRPF de contri-

buyentes en estimación objetiva (modelo 131) y declaraciones-liquidaciones trimestrales y final del IVA en régimen simplificado (modelos 310 y 311, respectivamente), debiendo presentarse, además, la declaración anual del IRPF.

En el caso de aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, no existe la obligación para el contribuyente, con carácter general, de presentar declaraciones-liquidaciones trimestrales por este impuesto ni pagos fraccionados del IRPF, al estar sometidos la práctica totalidad de sus ingresos a retención, por lo que desde el punto de vista de su control no se aplican los mismos procedimientos que para el régimen simplificado, aunque se les considera incluidos también en módulos.

Para el ejercicio 2002, tanto las actividades incluidas en los regímenes de estimación objetiva como las cuantías aplicables a los índices y módulos se determinaron mediante Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de noviembre de 2001. Además, las cifras del volumen de rendimientos que determinaban la exclusión de la aplicación del régimen de módulos se situaron en el mismo ejercicio en 450.759,08 euros para las actividades empresariales y en 300.506,05 euros para las actividades agrícolas y ganaderas.

#### 1.5 Censo de contribuyentes en módulos.

El Censo de contribuyentes en el régimen de módulos en el ejercicio 2002 presentaba un volumen potencial de 2.355.731 obligados, de los que el 20,52% habían renunciado al mismo (renunciantes), por lo que había un total de 1.872.271 contribuyentes que tributaban en módulos. Las citadas cifras de contribuyentes potenciales y reales son similares a las de otros ejercicios, como se muestra en el subapartado 2.3.

Debe señalarse que en el cómputo de obligados tributarios en régimen de módulos se incluyen, dependiendo del año que se considere, aproximadamente un total de 1.100.000 contribuyentes que se encuentran sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, lo que representa más del 50% del censo y a los que, como se ha señalado, no les resulta aplicable el mismo procedimiento de control que al resto de contribuyentes en módulos. También resulta relevante el volumen de renunciados que se produce cada ejercicio, alrededor de un 20% del Censo, siendo más elevado este porcentaje para los titulares de actividades empresariales y, en cambio, muy reducido para los agricultores y ganaderos. La problemática que plantean estas consideraciones se analiza posteriormente en el subapartado 2.3 del presente Informe.

#### 1.6 Recaudación tributaria.

Desde el punto de vista de la recaudación tributaria, los ingresos procedentes de las actividades en régimen de módulos no representan una cuantía elevada de la recaudación total, tanto en el IRPF como en el IVA,

pero el establecimiento de este régimen de tributación ha facilitado la obtención de un determinado volumen de ingresos procedentes de un conjunto de sectores económicos que tradicionalmente presentaban un elevado nivel de fraude, de difícil control en el régimen de estimación directa por tratarse de actividades de reducida dimensión y cuyos ingresos, por lo general, no están sometidos a retención.

Asimismo, el importe de la deuda tributaria liquidada por las Unidades de Módulos en el ejercicio de sus funciones de control tampoco presenta magnitudes elevadas, pero tales actuaciones son especialmente rele-

vantes para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes en módulos.

En los cuadros 1 y 2 se presentan, para los ejercicios 2002 y 2003, los datos de recaudación neta, después de devoluciones, procedente de actividades en régimen de módulos por pagos fraccionados en el IRPF (modelo 131) y declaraciones en el régimen simplificado del IVA (modelos 310 y 311), comparándolos con otras magnitudes significativas en cada impuesto, a partir de la información que figura en el Informe anual de recaudación tributaria de ese último año.

CUADRO 1

#### Recaudación líquida por IRPF

(Cifras en millones de euros)

AÑO	INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES (1)	IRPF RECAUDAC. NETA TOTAL	TOTAL PAGOS FRACC.	PAGOS FRACC. FRACC. MÓDULOS (MOD. 131)	PAGOS FRACC. MÓDULOS / RECAUDAC. NETA TOTAL IRPF (%)	PAGOS FRACC. MÓDULOS / TOTAL PAGOS FRACC. (%)
2002	123.144	44.344	2.570	850	1,92	33,07
2003	130.176	46.451	2.728	869	1,87	31,85
Variación Anual (%)	5,7	4,8	6,2	2,2		

(1) Estado + CC.AA., sin tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.

CUADRO 2

#### Recaudación líquida por IVA

(Cifras en millones de euros)

AÑO	INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES (1)	IVA RECAUDAC. NETA TOTAL	IVA RÉGIMEN GENERAL Y SIMPLIFICADO	IVA DECL. RÉG. SIMPLIFICADO (MOD. 310/311)	DECL. RÉG. SIMPLIF. / RECAUDAC. NETA IVA (%)	DECL. RÉG. SIMPLIF. / RÉG. GENERAL Y SIMPLIF. (%)
2002	123.144	36.913	14.438	540	1,46	3,74
2003	130.176	40.579	16.198	669	1,65	4,13
Variación Anual (%)	5,7	9,9	12,2	23,9		

(1) Estado + CC.AA., sin tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.

## 1.7 Planificación de las actuaciones de control de la AEAT.

El instrumento básico de planificación de la AEAT es el Plan anual de Objetivos, que cifra los resultados que se propone alcanzar cada año, de acuerdo con sus dos líneas estratégicas de actuación: por una parte las que tienen por objeto fomentar e incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, por otra, aquéllas que pretenden garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través del control tributario.

El Plan de Objetivos para el ejercicio 2002 contenía tres grupos de objetivos e indicadores: el primero referido a objetivos generales, entre los que destacaba la «Recaudación líquida global», hacia la que están orientados el resto de objetivos, así como otros relacionados con la potenciación de la colaboración de la AEAT con otras Administraciones Públicas; el segundo grupo de objetivos se refería a la mejora en la gestión de los tributos, vinculada especialmente con la mejora de la información y asistencia al contribuyente, asociándoles un total de 24 indicadores; y un tercer grupo de objetivos que estaban relacionados con el control del cumplimiento tributario, derivados de los resultados de la actividad de control, entendida en sentido amplio, y que incluía dos indicadores, uno relativo a las áreas de Gestión e Inspección y otro sobre recuperación de deuda (Recaudación).

Por otra parte, el Plan General de Control Tributario establece las actuaciones a realizar anualmente para la consecución de los objetivos relacionados con el control o la lucha contra el fraude, estando inspirado a su vez, junto con el anterior Plan de Objetivos, en el Programa Director del Control Tributario que contiene las líneas estratégicas de las actuaciones de control de la AEAT en un marco temporal más amplio, siendo aplicable en el ejercicio fiscalizado el correspondiente al período 1999-2002.

Formando parte del Plan General de Control Tributario para 2002, aprobado por la Resolución 2/2002, de 22 de enero, de la Dirección General de la AEAT, se encontraba el Plan Parcial de Gestión Tributaria que se centra en las actuaciones de verificación y control que desarrollan los órganos de Gestión Tributaria e incluye, entre otros, el Plan de Control Integral de contribuyentes en módulos. La concreción de las actuaciones se lleva a cabo en cada Dependencia Regional mediante el plan de actividades a desarrollar por las Delegaciones y Administraciones dependientes de cada Delegación Especial.

Estas actividades presentan determinadas características que repercuten sobre el alcance del control. Así, las actuaciones de los órganos de Gestión tributaria constituyen controles masivos o extensivos en cuanto que, fundamentalmente, se verifica la presentación de las declaraciones, se comprueba su coherencia formal y aritmética y se explota sistemáticamente la información

que figura en las bases de datos tributarias de la AEAT. En el caso concreto de las Unidades de Módulos, dichas actividades se complementan con las que realizan en su función de órgano de Inspección, lo que implica la realización de actuaciones de investigación y comprobación con el objeto de obtener datos distintos a los declarados y a los que obran en poder de la Dependencia tributaria.

Por último, la planificación de las actuaciones y el control de objetivos se complementan con el denominado Programa Especial de Calidad, en el que se recogen actuaciones que la AEAT desea potenciar y que no siempre tienen una medida cuantitativa que se pueda reflejar mediante objetivos e indicadores. Respecto al año 2002, estas actuaciones se clasificaban en tres apartados diferentes: actuaciones de calidad de seguimiento plurianual; actuaciones de calidad con origen en compromisos de los distintos Departamentos en el ejercicio de su labor directiva y en la búsqueda de la máxima eficacia en el trabajo de la organización; y actuaciones de calidad a potenciar por las Delegaciones Especiales con mediciones anuales.

## 1.8 Tratamiento de alegaciones.

Los resultados de las actuaciones fiscalizadoras fueron puestos de manifiesto al Presidente y al Director General de la AEAT y a las personas que ostentaron dichas responsabilidades durante el período objeto de fiscalización, de conformidad con lo previsto en el artículo 44 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, habiéndose recibido únicamente las alegaciones formuladas por el actual Director General de la Entidad.

Se han incorporado al Informe las modificaciones que se han considerado oportunas a raíz de las alegaciones, no siendo objeto de contestación las que constituyen meras explicaciones o aclaraciones al contenido del Informe.

## 2. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

### 2.1 Análisis de la normativa.

#### 2.1.1 Configuración de la tributación en módulos.

La tributación en el régimen de módulos se basa fundamentalmente en la definición de parámetros físicos, denominados signos, índices o módulos, determinantes para el cálculo del rendimiento de cada una de las actividades incluidas en este régimen, con independencia del volumen real de ingresos, simplificándose de esta forma tanto las obligaciones de los contribuyentes como las actuaciones de comprobación de las Unidades de Módulos.

Como ya se ha señalado, en el año 1998 se produjo una reforma sustancial de la tributación en módulos, con la modificación de la estimación objetiva en el IRPF y

del régimen simplificado del IVA, en virtud de la Ley 66/1997, desarrollada al efecto por el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, así como por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 13 de febrero de 1998, introduciendo la posibilidad de aplicar la amortización de los elementos del inmovilizado en el cálculo del rendimiento neto de la actividad en el IRPF y de practicar, en el régimen simplificado del IVA, la deducción de las cuotas soportadas, tanto por operaciones corrientes como por la adquisición de activos fijos, entre otras novedades.

A partir de este cambio normativo, se ve afectada la gestión de las Unidades de Módulos sobre los contribuyentes, por cuanto no basta ya con la verificación de los parámetros físicos, sino que son necesarias otras comprobaciones como, por ejemplo, las que se realizan sobre los libros registro de bienes de inversión, la afectación a la actividad de los bienes objeto de amortización o la correcta aplicación de los coeficientes de amortización; y, en cuanto al IVA, las comprobaciones que se efectúan sobre el libro registro de facturas recibidas. En definitiva, se pasa de un sistema totalmente objetivo, en el que todos los parámetros eran fácilmente determinables a efectos de ser declarados por el contribuyente e, igualmente, de sencilla comprobación por los Agentes tributarios, a un sistema más complejo que incluye conceptos adicionales a los parámetros físicos y que, al mismo tiempo, son fuente de mayores controversias entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos.

#### 2.1.2 Orden Ministerial para la aplicación del régimen de módulos (O.M. de 28 de noviembre de 2001).

La regulación específica para cada ejercicio del régimen de módulos se establece por las Órdenes que anualmente dicta el Ministro de Economía y Hacienda, las cuales se caracterizan, en general, por su continuismo, manteniendo la estructura vigente en años anteriores y adaptando su redacción a las modificaciones normativas aplicables en el respectivo ejercicio. Constan de tres anexos en los que se especifican las actividades incluidas en este régimen, las cuantías de los módulos y las normas de cálculo del rendimiento, tanto para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales (Anexo I de la Orden) como para las actividades empresariales (Anexo II de la Orden), dictándose además otras normas comunes a todas las actividades (Anexo III de la Orden).

Para el ejercicio 2002, objeto de la fiscalización, se aprobó la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de noviembre de 2001, de cuyo análisis resultan determinados aspectos destacables que se exponen a continuación.

#### Actividades accesorias

La Orden Ministerial establece que las operaciones económicas incluidas en cada actividad en módulos se

determinarán según las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y comprenderán, además, aquéllas que se incluyen expresamente en los Anexos I y II de la propia Orden, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Se define como actividad accesorias de las relacionadas en el Anexo I de la Orden (actividades agrícolas, ganaderas y forestales) aquélla cuyo volumen de ingresos imputable resulte inferior al correspondiente a la actividad principal sujeta a estimación objetiva. En este caso, la calificación de una actividad como accesorias no reviste dificultad alguna para las Unidades de Módulos, al estar obligados los contribuyentes acogidos a la estimación objetiva a la llevanza de libros registro de ingresos, puesto que para estas actividades el rendimiento se determina a partir de los ingresos obtenidos, permitiendo dichos registros la comprobación de la condición de actividad accesorias.

Sin embargo, en el caso de las actividades del Anexo II de la Orden (actividades empresariales), se define la actividad accesorias como aquélla cuyo volumen de ingresos no supere el 40% del volumen correspondiente a la actividad principal, pero estos contribuyentes no están obligados a llevar libros registro de ingresos y el rendimiento de la actividad principal se determina sobre la base de parámetros físicos (módulos), lo que impide la calificación de una actividad como accesorias mediante los procedimientos de comprobación de las Unidades de Módulos, haciendo imposible la verificación de las incompatibilidades establecidas por el Reglamento del IRPF. Se considera conveniente, por tanto, que se modifique la definición de actividad accesorias para estas actividades empresariales, limitando, por ejemplo, los ingresos de la actividad accesorias a una cantidad fija específica para cada actividad principal o a un porcentaje sobre el rendimiento neto declarado por la actividad incluida en módulos, sobrepasado el cual se excluiría del régimen de estimación objetiva.

#### Módulos de actividades empresariales

En todas las actividades relacionadas en el Anexo II de la Orden Ministerial, el módulo de personal no asalariado determina el mayor rendimiento por unidad antes de amortizaciones. Por ello, la comprobación de este parámetro resulta fundamental para la cuantificación del rendimiento neto de la actividad y, en consecuencia, en la eficacia de las actuaciones de las Unidades de Módulos. No obstante, la cuantificación objetiva de este módulo, tal como se encuentra definido en la Orden, presenta numerosos problemas a las citadas Unidades, dificultando el ejercicio de su función de control.

Así, la Orden define como personal no asalariado al empresario y, en su caso, al cónyuge y a los hijos menores de edad que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado. A efectos de la cuantificación de este módulo

lo, el empresario se computa como una persona no asalariada (1 persona/año), excepto en los supuestos que pueda acreditarse una dedicación a la actividad inferior a 1.800 horas al año, en cuyo caso se computará la parte proporcional que corresponda al tiempo efectivo dedicado a la actividad; y se establece, además, una presunción para las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad, computándose en 0,25 personas/año el tiempo dedicado a las mismas, salvo que pueda acreditarse una dedicación efectiva superior o inferior. Para el resto del personal no asalariado, la norma dispone que se computará como 1 persona/año la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas al año, o bien, cuando el número de horas trabajadas sea inferior a dicha cifra, la parte proporcional de las efectivamente trabajadas.

Sin embargo, la norma incluye una relación abierta de causas objetivas (como, por ejemplo, el ejercicio de una pluralidad de actividades) que el empresario puede alegar a efectos de una menor imputación del módulo de personal no asalariado, pero que en ocasiones resultan de difícil acreditación, de modo que la Administración tributaria no puede verificarlas, así como también es prácticamente imposible la comprobación de las horas efectivamente dedicadas a la actividad por este personal.

Asimismo, otros parámetros utilizados en la determinación del rendimiento de las actividades sujetas a este régimen resultan de difícil objetivación, por la dificultad material para su comprobación, según la actividad de que se trate, como es el caso, por ejemplo, de módulos como el de las distancias recorridas por transportistas y taxistas.

Por tanto, el control sobre la cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas en el régimen de módulos, basado en la comprobación de parámetros objetivos, se aplica en muchas ocasiones por las Unidades de Módulos de la AEAT aceptando lo declarado por los contribuyentes, sin posibilidad de verificarlo; y, en concreto, la tributación se sustenta principalmente en el módulo de personal no asalariado, que a veces resulta de difícil valoración y comprobación.

Módulos incluidos en actividades agrícolas, ganaderas y forestales

En las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, para las que en el cálculo del rendimiento se utilizan los ingresos reales del contribuyente, también existen dificultades de valoración y comprobación que desvirtúan la aplicación del régimen de estimación objetiva. Así, en actividades que utilizan procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, para la determinación del rendimiento se multiplica el valor de estos productos utilizados en el proceso, a precio de mercado, por el índice de rendimiento neto previsto en cada Orden Ministerial. El problema radica en la dificultad para conocer la cantidad de productos que se incorporan al proceso, sin

que la Administración tributaria pueda, por lo general, verificar el valor de los ingresos computados. En el caso de actividades ganaderas, se plantea a las Unidades de Módulos la misma dificultad para la comprobación, entre otros aspectos, de la cuantía de los alimentos adquiridos a terceros, como piensos y otros productos.

Otros aspectos de la normativa, tales como la reducción del rendimiento por gastos extraordinarios debidos a incendios, inundaciones u otras catástrofes o el régimen aplicable a las subvenciones y ayudas, aunque no sea un problema exclusivo de estas actividades, contribuyen a incrementar las dificultades para su control por las Unidades de Módulos. En el primer caso, la minoración del rendimiento neto por gastos extraordinarios se aplica de forma subjetiva por los Jefes de las Unidades de Módulos, pudiendo oscilar, según el criterio adoptado por cada uno de ellos, desde la aceptación total de cualquier tipo de gasto extraordinario hasta la más absoluta restricción, aplicando únicamente la reducción de rendimientos prevista con carácter general. Se considera que para la aplicación de estas reducciones deberían definirse coeficientes o índices objetivos que limitaran la discrecionalidad en la aplicación de la norma. En cuanto a la imputación temporal de las subvenciones de capital, exige la identificación de los bienes de inversión y analizar su posible amortización, como ocurre en el caso de las subvenciones para compra de tierras que, por tratarse de un bien no amortizable, deberían imputarse a un único ejercicio según el criterio de devengo, pero la falta de información histórica sobre las subvenciones concedidas por las distintas Administraciones autonómicas impide su efectiva comprobación. Además, frecuentemente se fracciona el pago de estas subvenciones en varios ejercicios económicos, en cuyo caso resulta injusta la imputación de las mismas a un solo ejercicio cuando se trata de estos bienes no amortizables.

### 2.1.3 Supuestos de fraude fiscal.

Con independencia de los problemas de aplicación del régimen de tributación en módulos que se han señalado en el epígrafe anterior, la simplificación del cálculo del rendimiento de las actividades sujetas al régimen de estimación objetiva frente a la estimación directa, si bien ha logrado un incremento de la recaudación tributaria procedente de numerosos sectores económicos que con anterioridad presentaban dificultades para su control por la AEAT, posibilita en la práctica determinadas situaciones de fraude fiscal, puestas de manifiesto en el transcurso de la fiscalización, como son las que se señalan a continuación.

Situaciones producidas por la no consideración de los ingresos reales

Con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 66/1997 y por el Real Decreto 37/1998, los empre-

sarios incluidos en el régimen de módulos, aunque estaban sujetos a la obligación de expedir y entregar facturas, podían no hacerlo en la práctica, al tributar únicamente en función de parámetros objetivos; e incluso podía darse el caso de emisión de facturas falsas o por importe superior al real a otros empresarios o entidades acogidos a la estimación directa, los cuales utilizaban estas facturas, recibidas del empresario en estimación objetiva, para reducir su rendimiento real y deducir mayor cuota de IVA. En el caso de facturas por un importe superior al real, al existir una operación real, el control por la AEAT resultaba muy difícil, especialmente si la prestación era un servicio y no un bien material.

La situación anterior, principalmente, dio lugar a la reforma de 1998, estableciendo entre otros aspectos la posibilidad de deducir el IVA soportado en el régimen simplificado, con lo que se pretendía terminar en gran medida con la práctica habitual de no exigir facturas por los contribuyentes en módulos. Sin embargo, a pesar de la mejora producida, la reforma dio origen a una nueva situación de posible fraude entre los propios empresarios acogidos a estimación objetiva, pudiendo ser, potencialmente, receptores de facturas falsas o por importe superior al real emitidas por otros contribuyentes en módulos, pues éstos continúan sin tributar por sus ingresos reales, subsistiendo además la posibilidad de emisión de facturas falsas o sobrevaloradas a empresarios en estimación directa, siempre lógicamente que el emisor no supere las cifras de actividad que le excluirían del régimen de estimación objetiva.

Situaciones producidas por la no consideración de los gastos reales

Antes de la reforma de 1998 los contribuyentes en módulos no podían deducirse el IVA soportado, por lo que los empresarios en estimación directa que no emitían facturas a sus clientes en estimación objetiva se beneficiaban de no computar dichas operaciones como ingresos a efectos del cálculo de su rendimiento, pues no serían declaradas por ninguna de las partes.

Con la reforma citada se pretendió terminar en gran medida con la práctica de los empresarios en el régimen de módulos de no exigir facturas de sus compras por no poder deducir el IVA soportado, sobre todo en el régimen simplificado de este impuesto. Sin embargo, los empresarios sometidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, pueden continuar con la práctica de no exigir facturas respecto de sus compras y gastos corrientes, al no tener que declarar por este impuesto, con carácter general, salvo por determinadas operaciones.

Situaciones producidas por la incompatibilidad entre la estimación directa y la estimación objetiva

Antes del ejercicio 1998, la posibilidad de que un contribuyente pudiera tener varias actividades económi-

cas, unas acogidas a estimación objetiva y otras en estimación directa, podía fomentar la realización de operaciones entre ellas con el fin de reducir la tributación, tales como desviar inversiones, gastos y costes de personal, o declarar operaciones ficticias o por un valor superior al de mercado entre dichas actividades, que beneficiaran a las sometidas a estimación directa, reduciendo su rendimiento, con la consiguiente dificultad para su detección y comprobación por los órganos de la AEAT.

A partir de la reforma de 1998 se ha establecido la prohibición de que un empresario pueda estar sometido al régimen de estimación objetiva por determinadas actividades económicas y a estimación directa por otras, pero es factible evitar la incompatibilidad atribuyendo la titularidad de cada actividad a sujetos diferentes, como pueden ser otros miembros de la unidad familiar o bien mediante la creación de sociedades civiles o comunidades de bienes, que tributan en el IRPF en régimen de atribución de rentas.

Especialmente en las actividades de los sectores agrícola y ganadero se producen casos de unidades familiares en los que uno de los cónyuges tributa en régimen de estimación directa y el otro está acogido a estimación objetiva, pudiendo producirse el desvío de los gastos originados en la actividad en módulos a la actividad en estimación directa, siendo el cónyuge que tributa en este último régimen el que realiza la totalidad o la mayoría de las compras e inversiones para que las facturas consten a su nombre, e incluso asumiendo la contratación de empleados para deducir el coste de personal o la titularidad de los préstamos para poder deducirse los gastos financieros.

En estos supuestos corresponde a las Unidades de Módulos demostrar la existencia de una única realidad económica que debe tributar conjuntamente, ya sea en estimación objetiva o en estimación directa; o bien, si se trata de dos actividades diferentes, determinar los rendimientos y los gastos imputables a cada una de ellas.

### 2.2 Dotaciones de personal de las Unidades de Módulos.

La creación y regulación de las Unidades de Módulos por la Resolución de 2 de junio de 1994 de la Presidencia de la AEAT y, con posterioridad, por la Resolución de 24 de junio de 1999, determinó las competencias y funciones de estas unidades administrativas dotadas de capacidad para un control integral dada su doble función de órganos de Gestión y de Inspección tributaria, tal como se indica en la introducción del presente Informe. Sin embargo, en lo que hace referencia a estas Unidades, durante el período fiscalizado todavía no se había desarrollado el artículo 10 de esta última Resolución, que establecía que las dotaciones de personal de las Unidades de Módulos se concretarían en las correspondientes Relaciones de Puestos de Trabajo, como sí se ha hecho con otros órganos como, por ejemplo, las Unidades de Gestión de Grandes Empresas.

Asimismo, como se ha señalado anteriormente, hasta finales del ejercicio 2004 no se ha dotado de una estructura administrativa a la Unidad Central de Módulos, cuyas funciones se desarrollaban anteriormente con personal perteneciente a la Subdirección General de Verificación y Control del Departamento de Gestión Tributaria.

Esta falta de desarrollo de una estructura administrativa y de personal propia de las Unidades de Módulos, a pesar del tiempo transcurrido desde su creación, ha dado lugar a una implantación desigual de las mismas en las Delegaciones y Administraciones a nivel nacional. Según datos de la AEAT, a finales de 2003, de un total de 205 Unidades de Módulos creadas sólo 138 estaban dotadas (un 67%), si bien la situación ha evolucionado favorablemente, puesto que a comienzos de 2005, sobre un total de 203 Unidades creadas, las dotadas se elevaban ya a 155 (un 76%).

En la práctica, las Unidades de Módulos cuentan, generalmente, con la asignación de un funcionario perteneciente al grupo B como Jefe de Unidad y un número variable de Agentes tributarios y personal administrativo del grupo C o D. Dentro de cada Delegación Especial, las dotaciones por Delegaciones y Administraciones presentan una gran variedad de situaciones, cambiantes en el tiempo, a su vez, por las modificaciones que se producen por concursos y traslados de puestos de trabajo, dando lugar a vacantes y sustituciones por personal que realiza además otras funciones, lo que afecta necesariamente a la eficacia de estas Unidades.

En particular, se considera que la cobertura del puesto de Jefe de Unidad resulta decisiva para el desarrollo de sus funciones, recogiendo en el cuadro núm. 3 la cobertura efectiva de las plazas de Jefe de Unidad de Módulos por Delegaciones Especiales de la AEAT, a partir de los datos obtenidos en los trabajos de fiscalización.

CUADRO 3

## Cobertura de puestos de Jefe de Unidad en las Unidades de Módulos

DELEGACIÓN ESPECIAL	TOTAL PUESTOS DE JEFE DE UNIDAD	TOTAL PUESTOS CUBIERTOS	COBERTURA (%)
ANDALUCÍA	48	33	69
ARAGÓN	10	6	60
ASTURIAS	6	6	100
BALEARES	6	4	67
CANARIAS	5	5	100
CANTABRIA	5	5	100
CASTILLA - LA MANCHA	12	10	84
CASTILLA Y LEÓN	15	14	94
CATALUÑA	36	19	53
EXTREMADURA	6	6	100
GALICIA	11	11	100
MADRID	24	24	100
MURCIA	5	5	100
NAVARRA (1)	0	0	-
PAIS VASCO (1)	0	0	-
LA RIOJA	3	3	100
VALENCIA	25	13	52
<b>TOTAL</b>	<b>217</b>	<b>164</b>	<b>76</b>

Datos a fecha de 1 de mayo de 2004

(1) En Navarra y el País Vasco no se establecen Unidades de Módulos, por su peculiar régimen fiscal.

Se observa que, frente a una cobertura media del 76%, en las Delegaciones Especiales con mayor número de Unidades de Módulos y, correlativamente, con el mayor censo de contribuyentes en este régimen, el porcentaje de cobertura de estos puestos desciende sensiblemente, como ocurre en el caso de Andalucía (69%), que pre-

senta el mayor número de contribuyentes, seguida de las Delegaciones Especiales de Cataluña (53%) y Valencia (52%).

Por otra parte, la insuficiencia de cobertura de los puestos de trabajo asignados a las Unidades de Módulos se mantiene en ocasiones durante períodos de tiem-

po prolongados, de forma que las tareas propias de estas Unidades se van abandonando en beneficio de otras actuaciones de control tributario, dirigidas al cumplimiento de los objetivos generales señalados a las Administraciones, debido a la mayor eficacia en términos de recaudación de las tareas habituales de los órganos de Gestión (por ejemplo, control de las declaraciones-liquidaciones del IRPF, Impuesto sobre Sociedades o IVA) frente a la obtenida específicamente por las Unidades de Módulos, según se desprende de los datos incluidos en los cuadros 1 y 2 del subapartado 1.6 de este Informe.

Al respecto, el apartado primero del Anexo de la Resolución de 24 de junio de 1999 establece que «en aquellas Administraciones o Dependencias en las que no esté dotada la plaza o ésta se encuentre vacante, la jefatura de Unidad se desempeñará por el Jefe de Unidad de la Delegación o Administración que se determine expresamente por el Delegado Especial correspondiente». Se ha comprobado en las tres Delegaciones visitadas, ya mencionadas, que esta previsión normativa no se cumplía, adoptando en la práctica las propias

Delegaciones, mediante circulares internas, las medidas que consideraban más apropiadas para solventar las distintas situaciones, sin ajustarse al procedimiento establecido en la norma.

En definitiva, todas estas consideraciones permiten señalar que se hace necesaria, con el fin de lograr un adecuado desarrollo de las funciones de las unidades competentes para la aplicación y control de la tributación en régimen de módulos, la elaboración y definición de la estructura propia de las Unidades de Módulos, debiendo participar la Unidad Central de Módulos, en particular, en la coordinación y la resolución de las incidencias que se presenten en materia de personal en aquellas Unidades, entre otras cuestiones.

## 2.3 Evolución del censo de contribuyentes en módulos.

El Censo de contribuyentes incluidos en el régimen de módulos sufrió una ligera disminución entre los ejercicios 2001 y 2003, presentando la evolución que indica el cuadro núm. 4.

CUADRO 4

## Censo de contribuyentes en módulos

AÑO	CENSO POTENCIAL	TOTAL RENUNCIANTES	RENUNCIANTES (%)	CONTRIBUYENTES EN MÓDULOS (1)
2001	2.387.636	485.256	20,32	1.902.380
2002	2.355.731	483.460	20,52	1.872.271
2003	2.294.363	450.426	19,63	1.843.937

Fuente: Memoria anual de la AEAT 2002 y elaboración propia. Datos de 2003 a 11-03-2004.

(1) Las cifras recogen las variaciones sufridas hasta el primer trimestre del ejercicio siguiente al señalado.

En el censo potencial señalado no se computan los obligados tributarios en otras situaciones censales, tales como los que se encuentran en baja, cese o exclusión del régimen, que suponían en el ejercicio 2003, hasta la fecha de toma de datos, 344.680, 263.522 y 46.332 contribuyentes, respectivamente, cuya consideración elevaría el censo de ese ejercicio a un total de 2.948.897 obligados, según se observa en el Anexo I, que recoge el desglose por situaciones censales.

Como ya se ha indicado, resulta significativo el porcentaje de renunciantes que se produce anualmente, en torno al 20% del Censo. Asimismo, en el cómputo de contribuyentes se incluyen, dependiendo del

año que se considere, una cifra aproximada de 1.100.000 agricultores y ganaderos que se encuentran sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, lo que representa más del 50% del censo de contribuyentes en módulos. Estos dos aspectos relacionados con el censo se analizan a continuación.

## 2.3.1 Renunciantes al régimen de módulos.

En el ejercicio 2003, la distribución del censo por Delegaciones Especiales y el porcentaje de renunciantes presentan las cifras que recoge el cuadro núm. 5.

CUADRO 5

## Contribuyentes en módulos y renunciantes. Ejercicio 2003

DELEGACIONES ESPECIALES	CENSO POTENCIAL	RENUNCIANTES TOTAL	RENUNCIANTES (%)	CONTRIBUYENTES EN MÓDULOS
ANDALUCÍA	493.673	85.927	17,41	404.596
ARAGÓN	107.870	14.918	13,83	92.523
ASTURIAS	58.535	13.778	23,54	44.482
BALEARES	40.379	13.884	34,38	25.485
CANARIAS	66.774	8.724	13,06	57.946
CANTABRIA	30.802	9.147	29,70	21.469
CASTILLA - LA MANCHA	177.680	25.709	14,47	151.182
CASTILLA Y LEÓN	211.167	36.297	17,19	174.664
CATALUÑA	297.915	78.061	26,20	215.618
EXTREMADURA	98.713	20.038	20,30	78.426
GALICIA	179.340	48.090	26,81	130.849
MADRID	160.423	39.761	24,79	119.443
MURCIA	64.473	12.907	20,02	50.271
NAVARRA	115	23	20,00	82
PAÍS VASCO	554	30	5,42	510
LA RIOJA	27.495	3.952	14,37	23.475
VALENCIA	293.998	39.180	13,33	252.913
UCGGE	3	0	0,00	3
<b>TOTAL</b>	<b>2.294.363</b>	<b>450.426</b>	<b>19,63</b>	<b>1.843.937</b>

Como ya se ha indicado, el volumen de renunciantes es mucho más reducido en las actividades agrícolas y ganaderas que en el resto de actividades en módulos. Según la información suministrada por la AEAT el porcentaje medio de renunciantes en el conjunto de las actividades empresariales (no agrícolas) llega, aproximadamente, hasta un 36% del censo potencial de contribuyentes, con grandes variaciones entre diferentes actividades, mientras que para los sectores agrarios dicho promedio se reduce hasta el 2%. Esta circunstancia debe ser puesta en relación, entre otros factores, con el menor grado de control ejercido sobre estas últimas actividades, según se expone en el siguiente epígrafe.

De acuerdo con el Reglamento del IRPF, la renuncia al régimen de módulos se puede producir por renuncia expresa en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad o durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto, o bien por renuncia tácita cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto, en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

Entre las actuaciones prioritarias de control a desarrollar en 2002, el Plan General de Control Tributario contempla la atención preferente a los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que hayan renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva en el IRPF y a los regímenes especiales del IVA coordinados con éste.

Sin embargo, entre las funciones de las Unidades de Módulos definidas en la Resolución de 24 de junio de 1999, vigente durante el período fiscalizado, no se encontraba previsto el control de los renunciantes, de modo que cuando un contribuyente pasaba a dicha situación y dejaba de encontrarse incluido en el Censo de módulos, aun cuando se cumpliera el procedimiento previsto de traslado de expedientes al Departamento de Inspección para su regularización por el procedimiento inspector, en la práctica dicho contribuyente quedaba, generalmente, excluido del Plan de Inspección, en función del nivel de presunto fraude o sector de actividad incluidos en los objetivos del citado Plan. Esta situación, no obstante, ha quedado subsanada posteriormente por la Resolución de 19 de febrero de 2004, al incluir entre las funciones de las Unidades de Módulos el control de las obligaciones fiscales de aquellos contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva que renuncien al mismo.

Por otra parte, del análisis de los renunciantes en las Delegaciones visitadas durante la fiscalización se ponen de manifiesto distintas observaciones acerca de las situaciones originadas por la renuncia de los contribuyentes, en función del grado de control ejercido por las Unidades de Módulos:

— El porcentaje de contribuyentes que renuncian al régimen de estimación objetiva del IRPF y al régimen simplificado del IVA depende, en gran medida, del sector de actividad económica en que se encuentra el

contribuyente y de las actuaciones ejercidas por las Unidades de Módulos, en términos de visitas efectuadas y actas de inspección practicadas.

— Determinados sectores económicos, tales como los relacionados con las actividades auxiliares de la construcción, presentan porcentajes de renunciantes muy por encima de la media. En estos sectores, que presentan estructuralmente valores añadidos elevados y en los que se localiza una parte importante de la economía sumergida, por lo que tienen dificultades de acreditación del IVA soportado, el factor determinante de la renuncia es, según los responsables consultados, la cuota estimada de IVA devengado por operaciones corrientes, más que el rendimiento neto estimado a efectos del IRPF. Por el contrario, los sectores de actividad relacionados con el comercio al por menor presentan, generalmente, porcentajes de renunciantes muy bajos con respecto a los valores medios.

### 2.3.2 Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Como se ha indicado anteriormente, los contribuyentes acogidos a este régimen especial de tributación del IVA no se encuentran sometidos a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto por las operaciones que realizan y tampoco están obligados a presentar declaraciones trimestrales ni a la llevanza de registros contables. Estos agricultores y ganaderos

recuperan el IVA soportado (que, al no repercutir el impuesto y no presentar declaración, no se lo pueden deducir) mediante una compensación que resulta de aplicar un porcentaje sobre el precio de venta de los productos o servicios, teniendo derecho los empresarios que abonen la citada compensación a deducírsela como si fuera una cuota de IVA soportado. Por su parte, a efectos de la estimación objetiva del IRPF no están obligados a realizar pagos fraccionados y para el cálculo del rendimiento neto de estas actividades se toman en consideración los ingresos reales, al estar sometidos a retención, aplicándose sobre aquéllos los índices correctores que establece la Orden Ministerial.

Las características señaladas hacen que el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca sea, en la práctica, un régimen distinto del de la estimación objetiva, encontrándose incluidas estas actividades, no obstante, en el ámbito de las actuaciones de las Unidades de Módulos, aunque entre los objetivos de control de las mismas no se encuentra definido ninguno específico para este colectivo de contribuyentes.

Sin embargo, el censo de agricultores y ganaderos en estimación objetiva presenta un volumen muy importante. Dentro del Censo de contribuyentes en módulos en el año 2003, que asciende a un total de 1.843.937 sujetos pasivos, los contribuyentes con actividades agrícolas y ganaderas suponen un 57,67% del total a nivel nacional, con el desglose por Delegaciones Especiales de la AEAT que se recoge en el cuadro núm. 6.

CUADRO 6

## Contribuyentes en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA

DELEGACIONES ESPECIALES	CONTRIBUYENTES EN MÓDULOS	CONTRIBUYENTES EN EL RÉG. ESPECIAL DE LA AGRICULTURA	CONTRIBUYENTES EN RÉG. AGRICULTURA / TOTAL CONTRIB. EN MÓDULOS (%)
ANDALUCÍA	404.596	263.711	65,18
ARAGÓN	92.523	61.938	66,94
ASTURIAS	44.482	24.892	55,96
BALEARES	25.485	7.062	27,71
CANARIAS	57.946	13.885	23,96
CANTABRIA	21.469	10.348	48,20
CASTILLA - LA MANCHA	151.182	113.423	75,02
CASTILLA Y LEÓN	174.664	118.041	67,58
CATALUÑA	215.618	70.068	32,50
EXTREMADURA	78.426	62.025	79,09
GALICIA	130.849	84.342	64,46
MADRID	119.443	27.548	23,06
MURCIA	50.271	28.085	55,87
NAVARRA	82	64	78,05
PAÍS VASCO	510	458	89,80
LA RIOJA	23.475	15.054	64,13
VALENCIA	252.913	162.459	64,24
UCGGE	3	0	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.843.937</b>	<b>1.063.403</b>	<b>57,67</b>

Si se realiza el análisis por Delegaciones, se encuentra que, por ejemplo, en Andalucía, que detenta el censo de contribuyentes en módulos más numeroso, algunas provincias superan el 70% de agricultores y ganaderos y en algunas Administraciones la gran mayoría de los contribuyentes en estimación objetiva pertenecen a este grupo.

Las actuaciones sobre este colectivo de contribuyentes se refieren fundamentalmente al control anual sobre las declaraciones del IRPF y, salvo en algún caso particular, en las Delegaciones visitadas se ha comprobado que las Unidades de Módulos no llevan a cabo control específico alguno. Esta función de control se efectúa dentro de la campaña anual del IRPF para el conjunto de contribuyentes, en la que no existen herramientas informáticas de control masivo sobre aspectos como la aplicación de los índices correctores del rendimiento de las actividades agrícolas y ganaderas, tal y como se prevé para el régimen de estimación objetiva.

Se puede afirmar que el control de estas actividades por las Unidades de Módulos se efectúa principalmente en relación con su situación censal, existiendo, por lo demás, dificultades de comprobación que exceden de su capacidad de control pues, con independencia de los problemas de valoración del rendimiento de estas actividades, algunos de los cuales ya se han señalado en el análisis de la normativa, es posible que existan actividades agrícolas o ganaderas en estimación objetiva a las que les sean imputados los rendimientos de otras actividades (de titularidad del cónyuge, por ejemplo), que de esta manera reducen su tributación en el Impuesto sobre Sociedades o en estimación directa en el IRPF, declarando escasos ingresos y un considerable volumen de gastos.

#### 2.4 Plan de Control Integral de contribuyentes en módulos. Plan de visitas.

Para el ejercicio 2002 el Plan de Control Integral contempla, además de las actuaciones de forma-

ción, mantenimiento y depuración del Censo de contribuyentes en módulos, la ejecución de un plan anual de visitas que posibilite la toma de datos sobre los parámetros físicos y los índices objetivos en los que se basa la tributación en este régimen, así como la detección y regularización de los incumplimientos.

Respecto a estas actuaciones, que coinciden básicamente con las funciones asignadas a las Unidades de Módulos, se establece genéricamente que la selección de contribuyentes a visitar se efectuará en función de la información disponible sobre incumplimientos y la existencia de sectores de actividad en los que, presumiblemente, existe mayor riesgo atendiendo a su problemática específica en materia de amortizaciones en el IRPF y deducciones en el IVA, por lo que la concreción de las actuaciones a realizar queda en el ámbito de lo que las Delegaciones Especiales decidan incluir en sus planes de actividades de las Unidades de Módulos. Al respecto, en el curso de la fiscalización se solicitaron los citados planes de actividades de todas las Delegaciones Especiales de la AEAT, con el resultado de que únicamente en cuatro de éstas (Aragón, Cataluña, Galicia y Andalucía) se definen directrices a las Unidades de Módulos sobre sectores de riesgo a seleccionar o parámetros a considerar en las actuaciones de control.

#### 2.4.1 Resultados del plan de visitas.

El Plan de Control Integral determina el número mínimo de visitas a realizar en el año para el conjunto de las Unidades de Módulos de las Dependencias territoriales de la AEAT, presentándose en el cuadro núm. 7 las previsiones establecidas junto con los resultados obtenidos en los ejercicios 2002 y 2003, desglosados por Delegaciones Especiales.

CUADRO 7

#### Plan de Control Integral. Visitas a contribuyentes en módulos

DELEGACIONES ESPECIALES	PREVISIÓN PLAN 2002	RESULTADOS 2002	%	PREVISIÓN PLAN 2003	RESULTADOS 2003	%
ANDALUCÍA	23.177	19.504	84,15	18.542	22.741	122,65
ARAGÓN	5.608	6.446	114,94	4.486	4.898	109,18
ASTURIAS	3.486	3.511	100,71	2.789	2.280	81,74
BALEARES	2.867	1.979	69,02	1.979	1.990	100,56
CANARIAS	6.050	6.815	112,64	4.840	4.752	98,18
CANTABRIA	2.122	2.386	112,44	1.698	2.350	138,40
CASTILLA - LA MANCHA	6.429	6.513	101,30	5.143	5.283	102,72
CASTILLA Y LEÓN	9.145	8.988	98,28	7.316	7.901	108,00
CATALUÑA	24.326	21.044	86,51	19.461	20.692	106,33

DELEGACIONES ESPECIALES	PREVISIÓN PLAN 2002	RESULTADOS 2002	%	PREVISIÓN PLAN 2003	RESULTADOS 2003	%
EXTREMADURA	3.145	2.782	88,45	2.000	2.656	132,80
GALICIA	9.637	12.119	125,75	7.710	9.377	121,62
MADRID	12.630	12.477	98,79	10.104	9.452	93,55
MURCIA	3.284	3.056	93,05	2.627	2.758	104,99
NAVARRA	-	-	-	-	-	-
PAÍS VASCO	-	-	-	-	-	-
LA RIOJA	1.136	550	48,42	909	856	94,17
VALENCIA	13.262	8.149	61,44	8.149	5.812	71,32
<b>TOTAL</b>	<b>126.304</b>	<b>116.319</b>	<b>92,09</b>	<b>97.753</b>	<b>103.798</b>	<b>106,18</b>

Estas visitas se complementan con las actuaciones de control de las Unidades de Módulos, tanto las que tienen un carácter de control masivo o extensivo, en la medida en que se desarrollan con medios y facultades de comprobación limitados al ámbito de los órganos de Gestión y cuya regularización se realiza mediante liquidaciones provisionales, como las actuaciones de comprobación e investigación en el ejercicio de su función inspectora, dando lugar en tal caso a la regularización de los incumplimientos mediante actas de inspección. En el Plan de Control Integral se establecen para estas Unidades de Módulos objetivos en términos de actas de inspección, cuyos resultados se exponen en el epígrafe 2.8.3 del presente Informe.

En relación con los resultados obtenidos respecto a las visitas se pueden realizar las siguientes observaciones:

— Según consta en el manual de procedimientos de las Unidades de Módulos, hasta el ejercicio 1999 el objetivo inicial del número de visitas a contribuyentes se establecía para cada año en el 50% de las actividades incluidas en el régimen de módulos, con excepción de las actividades agrarias, de modo que las visitas a cada empresario tuvieran carácter bianual. De haber continuado con este objetivo, las visitas a realizar en 2003, para un censo de 780.534 contribuyentes en módulos, exceptuadas las actividades agrarias, deberían haber alcanzado un total de 390.267, cifra imposible de cumplir con las dotaciones de personal existentes en dichas Unidades.

Por ello, en los últimos ejercicios se abandonó el citado objetivo, estableciéndose un número mínimo de visitas, que en el ejercicio 2002 fue del 16% de los contribuyentes incluidos en el Censo y el 12,52% en 2003, lo que supone una notable disminución de las actuaciones previstas de control masivo, no justificada por una variación en el número de sujetos pasivos, que se mantiene estable de un ejercicio a otro. Con estos porcentajes, se necesitarían entre 6 y 8 años para visitar al total de contribuyentes incluidos en el Censo, sin contar con las actividades agrarias. En función del

plazo general de 4 años que establece la normativa respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias, dicho objetivo resulta claramente insuficiente, por no contribuir al cumplimiento tributario generalizado, establecido como criterio de las actuaciones de control masivo, ni a la percepción de proximidad de la Administración tributaria sobre las actividades económicas sujetas a este régimen.

— Por otra parte, el incremento porcentual de los resultados frente a las previsiones de visitas obtenidos en 2003 respecto a los del ejercicio 2002, no es debido a una mejora de la gestión por parte de las Unidades de Módulos; antes al contrario, se observa una reducción del número total de visitas en un 11%, siendo aquel incremento consecuencia de haberse disminuido los objetivos establecidos en el último ejercicio en un 23%. Del análisis individual se desprende que, con la excepción de Andalucía, Baleares y La Rioja, todas las Delegaciones Especiales han empeorado en sus resultados, en mayor o menor medida.

#### 2.4.2 Control de objetivos.

En primer lugar, deben señalarse las dificultades encontradas en el desarrollo de la fiscalización para la obtención de los datos de visitas, por la disparidad de cifras que se obtienen según la fuente consultada. Se han comparado las cifras de previsiones y resultados de objetivos de visitas incluidos en el Plan de Control Integral con las facilitadas directamente por las Delegaciones Especiales, encontrándose diferencias significativas en los resultados de 2002 en cinco Delegaciones (Andalucía, Aragón, Cataluña, Madrid y La Rioja). A su vez, si se comparan estos resultados con los reflejados en la aplicación informática INFO del Censo de módulos, que en este caso proporciona datos históricos, las cifras difieren en todas las Delegaciones, de forma que el número total de visitas realizadas, según dicha aplicación, sería de 111.743 para el ejercicio 2002, frente a las 116.319 indicadas en el cuadro anterior, que incluye los datos aportados por las Delegaciones Especiales (fuente de la que también se han obtenido las cifras de



resultados del ejercicio 2003) o las 121.626 recogidas en el Plan de Control como visitas efectuadas en 2002.

La circunstancia anterior denota una deficiencia de control interno respecto a los objetivos y los resultados que se produce, principalmente, por la falta de integración de las aplicaciones del sistema de control implantado en el ejercicio, junto a defectos de grabación en la aplicación del plan de visitas, insuficientemente desarrollada hasta el momento.

Por otra parte, en ejercicios anteriores al año 2000 los diferentes Planes de Control de la Gestión Tributaria contemplaban un indicador relativo al importe esperado de las liquidaciones practicadas, pero a partir de ese ejercicio no se utilizaba más que acumulado en un único indicador conjunto de las actuaciones de control de la AEAT. Sin embargo, algunas de las Delegaciones Especiales continuaban utilizando aquel indicador específico en la planificación de las actuaciones de las Unidades de Módulos, por su importancia sobre el control del Censo de contribuyentes y en la selección de sectores de actividad objeto de atención prioritaria, pudiendo utilizarse además como medida de la eficacia alcanzada por estas Unidades.

En consecuencia, se considera que la planificación de las actuaciones de las Unidades de Módulos, en la parte que les afecta dentro del Plan Parcial de Gestión Tributaria, presenta cierta insuficiencia de directrices de control específicas, debido a la escasez de indicadores utilizados y a la falta de concreción de los sectores de riesgo y parámetros de comprobación. También resulta significativa la inexistencia, ya indicada anteriormente, de objetivos específicos de actuación en relación con el colectivo de renunciantes y los contribuyentes en módulos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA. Estas observaciones, junto a la escasa fiabilidad de los datos proporcionados por las aplicaciones informáticas, hacen del Plan de Control Integral, en lo que respecta a la actuación de las Unidades de Módulos, un instrumento de seguimiento de las actuaciones meramente indicativo y no suficientemente sistemático y eficaz.

## 2.5 Formación y mantenimiento del censo.

El artículo 107 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 dispuso la obligación de elaborar el Censo de contribuyentes, estableciendo que las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales, o que satisfagan rendimientos sujetos a retención, deberán comunicar a la Administración Tributaria, a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, modificaciones y cese en el desarrollo de tales actividades. El desarrollo reglamentario previsto en la Ley tuvo lugar mediante el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios,

profesionales y otros obligados tributarios, posteriormente modificado por el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento que regula determinados censos tributarios, en vigor desde el 1 de septiembre de 2003.

El artículo 4 del citado Real Decreto 1041/1990, vigente durante el período fiscalizado, establece el contenido común del Censo de empresarios, profesionales o retenedores, especificando que en la inscripción o registro de cada persona o entidad deberán constar, entre otros, los siguientes datos: sus apellidos y nombre, razón o denominación social completa; su número de identificación fiscal; su domicilio fiscal en España; y las declaraciones o declaraciones-liquidaciones periódicas que deban presentar ante la Administración Tributaria, por razón de sus actividades empresariales o profesionales o por satisfacer rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

La gestión censal del colectivo de contribuyentes en módulos se efectúa mediante la información obtenida a través de la declaración censal (modelos 036 y 037), junto con la contenida en las declaraciones de alta, baja y variación en el IAE. Las altas en este último tributo determinan que el declarante pase a formar parte del Censo de contribuyentes en módulos, una vez realizadas las oportunas comprobaciones sobre la inclusión de la actividad declarada en este régimen.

A partir del ejercicio 2002 el Censo de empresarios, profesionales o retenedores, que incluye el Censo de contribuyentes en módulos, se incorporó a la Base de Datos Centralizada del Departamento de Informática Tributaria (DIT), con el objetivo de conseguir un único censo nacional que integrase todas las actividades con independencia de su lugar de realización, por lo que todas las altas producidas desde el 1 de enero de ese año figuran en la citada base de datos. La información anterior a dicho ejercicio sobre cuotas y parámetros de los contribuyentes continúa desde entonces en las Bases de Datos Provinciales.

Las situaciones censales en las que se pueden encontrar los contribuyentes en módulos, según las aplicaciones informáticas utilizadas para la gestión del Censo, son las siguientes:

1. Incluido.
2. Excluido, por sobrepasar los límites establecidos para este régimen.
3. Renuncia, por iniciativa propia expresa o bien tácita al presentar la declaración trimestral en régimen de estimación directa.
4. Revocado, que consiste en su inclusión en el Censo de módulos cuando, transcurrido un período mínimo de tres años, el contribuyente revoque expresamente la renuncia, que en otro caso se entiende tácitamente prorrogada de año en año.
5. Baja, por finalización de una determinada actividad.

6. Cese, cuando se deja de ejercer cualquier actividad.

7. Incluido/revocado, suma de las situaciones 1 y 4 anteriores.

8. Total.

En el Anexo 1 se muestra el detalle, a la fecha de consulta, de estas situaciones censales para el total nacional desglosado por contribuyentes, actividades y locales. La aplicación permite realizar la consulta individual de contribuyentes, incluida la gestión de sanciones relacionadas con la falta de presentación de la declaración censal o por retraso de la misma.

Las comprobaciones sobre la formación, mantenimiento y gestión del Censo de módulos se han realizado sobre una muestra de 139 contribuyentes pertenecientes a las tres Administraciones visitadas en las Delegaciones de Madrid, Sevilla y Valencia. En relación con el contenido de las declaraciones censales y declaraciones de alta, baja y variación en el IAE, se ha comprobado si consta la información requerida por el Real Decreto 1041/1990 y, respecto al contenido del Censo, las verificaciones se han referido a que todos los datos del contribuyente que el Real Decreto establece como obligatorios figuran en las bases de datos de la AEAT, con independencia de que se hayan obtenido por declaración censal o por otros medios (por ejemplo, por presentación de otros modelos tributarios).

En relación con las declaraciones censales, con independencia de algunas deficiencias o errores genéricos (entre los que destacan la falta de la fecha en las declaraciones de modificación de la situación censal, lo que impide verificar el cumplimiento del plazo de presentación), cabe resaltar que los impresos de declaración dan lugar habitualmente a confusiones en las casillas a rellenar, lo que produce incongruencias en la información que soportan y, por consiguiente, a enmiendas y correcciones a posteriori por parte de la Administración. Por otra parte, dado que algunos de los datos del contribuyente se obtienen de documentos diferentes a la declaración censal, en ocasiones surgen diferencias entre los datos reflejados en dichas declaraciones y los que figuran en las bases de datos de la AEAT.

Con respecto al contenido del Censo de módulos, a pesar de las incongruencias y errores señalados en la información incluida en las declaraciones censales, al analizar la base de datos de la AEAT se ha comprobado que la gran mayoría de las deficiencias encontradas en la muestra de declaraciones habían sido subsanadas, obteniéndose un archivo completo con la información que demanda el Real Decreto 1041/1990. No obstante, se mantenían algunos errores relacionados con el sector de actividad del contribuyente, que no coincidía con el de la declaración censal correspondiente, así como el caso de contribuyentes que, debiendo estar incluidos en el Censo, figuraban en la situación de baja.

## 2.6 Depuración Censal Integral.

### 2.6.1 Procedimientos de depuración censal.

Las tareas de control censal en relación con empresarios y profesionales se realizan, con carácter general, tanto por los órganos de Gestión Tributaria como por los de Inspección, dentro del ámbito de sus respectivas competencias. El fin del control censal es la obtención de un Censo de contribuyentes en el que figuren relacionados todos los obligados y no aparezcan personas o entidades ajenas a la correspondiente relación o deber tributario. De esta manera, se pretende cumplir la finalidad del mismo, consistente en determinar quiénes son los obligados tributarios, qué declaraciones deben presentar y con qué periodicidad.

La depuración censal se realiza a través de una serie de campañas de periodicidad anual. A partir de la campaña de 2002 esta depuración se lleva a cabo mediante una aplicación denominada Depuración Censal Integral (DCI) integrada en la BDC de la AEAT. Esta novedad ha supuesto notables mejoras en la depuración del Censo, de modo que, tanto la incorporación de contribuyentes que cumplan los criterios de depuración como su tratamiento y la obtención de documentos, se realiza desde entonces de manera centralizada a nivel nacional.

Los objetivos de la campaña de depuración censal integral son los siguientes:

- Verificación de la coherencia de los datos suministrados por el contribuyente en las distintas declaraciones presentadas y el cruce con los datos obtenidos por otras fuentes.
- Clasificación según los criterios de depuración previamente establecidos y que pueden variar de un ejercicio a otro.
- Aplicar un tratamiento integral a cualquiera de las actuaciones con el censo depurado: bien sea emisión de requerimientos o tramitación de altas, bajas y modificaciones no declaradas por los obligados tributarios.
- Comunicación al contribuyente, de una sola vez y en un único documento, de todas las incoherencias detectadas, con objeto de evitar la generación de varias cartas por distintas aplicaciones y referidas a la misma incoherencia o a otras.
- Agrupar los tratamientos en función de los distintos colectivos y/o diferentes órganos gestores.
- Automatización de las tareas referentes a la generación, emisión y envío de los documentos a través de la aplicación de Gestión de Notificaciones y Centro de Impresión.

La campaña de depuración censal se basa en la obtención de un censo de contribuyentes para depurar su situación y que cumplen una serie de criterios, establecidos previamente por el Departamento de Gestión Tributaria, clasificados en función de los motivos por

los que se encuentran en dicho censo de depuración. Además, se pueden seleccionar tantos atributos como se considere conveniente, con el fin de delimitar con mayor precisión el colectivo sometido a la depuración.

El procedimiento para la depuración censal se inicia con la generación anual de un fichero de contribuyentes seleccionados a priori para la depuración de su situación censal, en función de los criterios generales definidos para el respectivo ejercicio, pasando estos contribuyentes a la situación denominada «Presuntos para depurar». A continuación, el Jefe de Dependencia o Administrador delimita, según los criterios y atributos que estime conveniente, el grupo de contribuyentes sobre los que se llevarán a cabo actuaciones en el ejercicio, que pasan a la situación de «Marcado para depurar», quedando el resto de contribuyentes en la de «Marcado para no depurar».

Sobre los contribuyentes seleccionados, los órganos de Gestión Tributaria llevan a cabo las actuaciones concretas de depuración de su situación censal, que podrán ser las siguientes:

— Seleccionar de forma individual cada contribuyente o bien de forma colectiva un grupo de contribuyentes para el envío de cartas por correo certificado, quedando inicialmente en la situación denominada «Propuesto para carta». Las fases por las que pueden pasar estos contribuyentes son las siguientes: Carta confirmada; Carta emitida; Carta no notificada; Carta notificada; Carta no atendida; y Carta atendida.

— Seleccionar de forma individual cada contribuyente o bien de forma colectiva un grupo de contribuyentes para la realización de visitas por los Agentes tributarios, sin necesidad de haberse emitido carta previa o bien como consecuencia del resultado de una carta ya enviada, siempre que a raíz de ello el contribuyente no haya sido dado de baja del Censo de depuración por haber dejado de cumplir los criterios fijados. Las situaciones por las que pueden pasar estos contribuyentes a visitar son las siguientes: Propuesto para visita; Visita confirmada; Obtención listado de visitas; y Visita realizada.

— Dar de baja al contribuyente del Censo de depuración integral en cualquier momento, cuando desaparezcan las causas que motivaron su inclusión en el procedimiento. En tal caso, pasa a la situación denominada «Baja en DCI», pudiendo producirse dicha baja de alguna de las siguientes maneras:

1. Depurado automáticamente: cuando, antes de emitirse la carta o de realizarse la visita del Agente, la aplicación verifica que han dejado de existir las condiciones que ocasionaron la selección para la depuración.

2. Depurado manualmente:

a) Depurado en oficina: cuando se realice una modificación de oficio o porque se aprecie un error formal que dio lugar a la selección para la depuración.

b) Por estimación de alegaciones: cuando el contribuyente presentó el modelo censal o autoliquidación (o ambos) en tiempo y forma, pero no se grabó o se grabó con errores o retraso; así como por errores formales u otros motivos análogos.

c) Por cumplimiento: cuando a lo largo del procedimiento de depuración el contribuyente presenta el modelo censal o autoliquidación (o ambos).

#### 2.6.2 Resultados de las comprobaciones.

Las comprobaciones se han realizado sobre la campaña de depuración censal integral correspondiente al ejercicio 2002, que se desarrolló entre los meses de septiembre de ese año y septiembre de 2003, habiéndose analizado su adecuación al procedimiento, la constancia documental de las actuaciones y su reflejo en la aplicación DCI.

La aplicación informática utilizada para la campaña de depuración únicamente facilita datos agregados de todos los contribuyentes, estén o no incluidos en el régimen de módulos. La opción de depurar la situación censal de aquéllos en función de unos criterios específicos determinados no se obtiene sino en el ámbito de cada Administración de la AEAT, por lo que en este caso se han analizado las de Alcobendas (Madrid), Parque (Sevilla) y Guillem de Castro (Valencia), visitadas en la fiscalización. Para ello, se seleccionó una muestra de 140 contribuyentes incluidos en el régimen de módulos que fueron objeto de depuración censal en la campaña de 2002, lo que supone el 8,64% del total de contribuyentes en módulos seleccionados para depurar en las tres Administraciones citadas, con el detalle que se recoge en el Anexo 2.

Se ha comprobado que la selección de contribuyentes sujetos al proceso de depuración censal integral, de entre los que cumplen los criterios establecidos en la campaña general, difirió notablemente entre las tres Administraciones visitadas, dando lugar a que en la Administración de Parque se depurase la situación censal de la totalidad de los mismos y, sin embargo, en la de Guillem de Castro no se seleccionase ninguno. Por esta circunstancia, se presentan separadamente a continuación los resultados individuales de las comprobaciones efectuadas en cada Administración.

##### Administración de Alcobendas (Madrid)

La selección de los contribuyentes sometidos al proceso de depuración censal integral, a partir del fichero de «Presuntos» obtenido en función de los parámetros generales definidos en la campaña, se realizó con el criterio de dar prioridad a la regularización de la situación censal de los contribuyentes que no presentaban declaración, considerándose una forma correcta de actuación. Del total de contribuyentes en módulos incluidos en la campaña de depuración, 418, quedaron sin seleccionar 38 («Marcados para no depurar»), un 9%. Úni-

camente se puede resaltar que no consta que esta decisión fuera tomada por el Administrador, como prevé el procedimiento.

En relación con los dos contribuyentes que figuran en la situación de «Obtención listado de visitas», se ha cumplido cada uno de los pasos preceptivos hasta ese punto, lo que no obsta para que, por el tiempo transcurrido hasta la fecha de las comprobaciones, dicha visita hubiera debido realizarse ya o bien, en el caso de que hubiera cambiado la situación que la determinó, deberían haber sido objeto de reclasificación.

Con respecto a los contribuyentes analizados que se han dado de baja en la aplicación DCI (en oficina, por estimación de alegaciones, por cumplimiento o de manera automática), se han seguido de manera adecuada los trámites definidos en el manual de procedimientos.

En conclusión, en esta Administración el procedimiento de depuración censal se sigue adecuadamente, en términos generales, puesto que la gran mayoría de los contribuyentes, en concreto 378, habían pasado a la situación de «Baja en DCI», lo que supone un 90,4% de los que fueron incluidos en la campaña.

##### Administración de Parque (Sevilla)

En la Administración de Parque no se había definido un criterio de selección de los contribuyentes «Presuntos» para pasar a la situación de «Marcados para depurar», optándose por incluir a todos los obligados tributarios que cumplieran alguno de los criterios generales. En el caso de que no pudiera ser depurada la situación censal de algún contribuyente en una campaña, el mismo pasaba automáticamente a ser objeto prioritario de depuración para la del año siguiente.

Del total de los 427 contribuyentes incluidos en la campaña de depuración censal integral, 8 de ellos permanecían en la situación de «Marcados para depurar» (el 1,9%); en la fase de «Carta de aviso» había un total de 15 contribuyentes (el 3,5%); y el mayor número de obligados, 75, figuraba en la situación de «Propuesto para visita» (el 17,6%). De los datos anteriores se desprende que los resultados, en términos de contribuyentes que no habían sido dados de baja de la campaña de depuración, fueron algo peores respecto a los de la Administración de Alcobendas.

Por otra parte, los contribuyentes analizados que al término de la campaña estaban incluidos como «Marcados para depurar» deberían figurar como «Baja en DCI», por haber sido convenientemente regularizada su situación.

Los contribuyentes a los que se había remitido una carta, tanto en situación de «Carta emitida» como en la de «Carta notificada», no habían contestado a los requerimientos, sin que exista un criterio definido que determine cuánto tiempo hay que esperar antes de adoptar nuevas medidas.

En la muestra de contribuyentes que estaban en situación de «Propuestos para visita», hay dos que regularizaron su situación antes de que la visita se efectuara, por lo que deberían haber sido dados de baja en la aplicación DCI, sin que hasta la fecha de realizar las comprobaciones se hubiera hecho. En cuanto al resto de contribuyentes en dicha situación, la visita tampoco había llegado a hacerse efectiva en el momento de la realización de la fiscalización.

Respecto a los contribuyentes que figuraban en «Baja en DCI», por haber sido objeto de depuración censal, se siguieron adecuadamente todos los trámites establecidos, en términos generales, y se cumplieron los requisitos de cada uno de ellos. Únicamente cabe señalar dos casos en los que se ha detectado alguna deficiencia: en uno de ellos, la situación de un contribuyente aparece como depurada en la campaña de 2002, cuando lo ha sido en la del año siguiente; y en el otro caso, se ha considerado como depurada la situación censal de un contribuyente sin que éste la haya regularizado, de manera que lo adecuado hubiera sido dejarlo pendiente para la campaña de 2003.

En resumen, la campaña de depuración en esta Administración fue efectiva, habiendo concluido las actuaciones respecto a la mayoría de los contribuyentes en módulos incluidos en la misma, aunque se hayan producido algunos errores en la grabación de las acciones realizadas.

##### Administración de Guillem de Castro (Valencia)

En la Administración de Guillem de Castro destaca, en primer lugar, el elevado número de contribuyentes en situación de «Presuntos para depurar», 421 sobre un total de 775 obligados en módulos (el 54,3%). A la fecha de las comprobaciones, dado el tiempo transcurrido desde la finalización de la campaña de depuración del año 2002, no deberían quedar en dicha situación, ya que todos ellos debían encontrarse en alguna de las fases sucesivas previstas en la aplicación DCI.

Además de lo anterior, había un número significativo de contribuyentes, 65 (el 8,4%), que figuran como «Marcados para depurar», sobre los que después de ser seleccionados no se había continuado con el procedimiento.

Con respecto a los contribuyentes analizados que aparecen en la situación de «Baja en DCI», el motivo de que figuren en dicha situación ha sido porque los mismos han rectificado la irregularidad de su situación censal (ya sea corrigiéndola mediante declaración censal o por la presentación de algún modelo tributario) o bien por haber sido objeto de depuración censal en la campaña general, antes de entrar a tributar en el régimen de módulos.

Por tanto, la práctica totalidad de los contribuyentes en módulos se encontraban, una vez concluida la campaña, bien sin haber sido objeto de actuación alguna de depuración (por encontrarse sin seleccionar o

porque, una vez seleccionados, no continuó el procedimiento) o bien con su situación censal depurada automáticamente por la aplicación, pero no por las actuaciones de los órganos de la Administración de Guillem de Castro. De lo anterior se puede concluir que en esta Administración no se llevó a cabo adecuadamente el proceso de depuración censal integral sobre estos obligados tributarios.

## 2.7. Control de incumplimientos. Sistema de Control de Presentación de Autoliquidaciones (SCPA).

Hasta el ejercicio 2001 el incumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas se controlaba por el Departamento de Gestión Tributaria mediante diferentes aplicaciones de las BDP. A partir del ejercicio 2002 se inició la implantación de la nueva aplicación SCPA que, sustituyendo a las anteriores y trabajando en la BDC, recoge en un único censo de incumplimientos todas las declaraciones-liquidaciones (identificadas por los respectivos modelos tributarios) correspondientes a los períodos incumplidos del ejercicio en curso, con la posibilidad de acotar la selección de contribuyentes sobre la que se efectúa el control en función de parámetros previamente definidos. Dicho censo se actualiza periódicamente, incluyendo los incumplimientos que se vayan detectando en sucesivos períodos y registrando cualquier cumplimiento posterior.

El SCPA individualiza las actuaciones sobre cada incumplimiento (modelo, ejercicio y período) de forma que el mismo permanece en el censo de incumplimientos hasta que se cumpla con la obligación o bien finalice aquél por otras causas. La aplicación gestiona cada uno de los incumplimientos del contribuyente de forma independiente, pero permite incluir en un mismo documento varios incumplimientos del mismo régimen tributario, siempre que correspondan al mismo ejercicio.

En el caso particular de la gestión de incumplimientos correspondientes a contribuyentes en módulos, la extracción o selección de aquéllos se realiza trimestralmente, coincidiendo con la periodicidad de las obligaciones de este régimen de tributación: declaraciones-liquidaciones por pagos fraccionados en el IRPF (modelo 131) y autoliquidaciones del régimen simplificado del IVA (modelos 310/311).

Dependiendo del tipo de incumplimiento, la aplicación SCPA aplica distintos procedimientos normalizados, que se resumen de la siguiente manera:

— Incumplimientos de contribuyentes con nivel de referencia cierto, con parámetros. Se trata de contribuyentes visitados durante el ejercicio y, por tanto, de los que constan los parámetros de su actividad. El procedimiento difiere según se trate de incumplimientos exclusivos de pagos fraccionados del IRPF (pero no del IVA), en cuyo caso su regularización se realiza mediante liquidación provisional, previo otorgamien-

to del preceptivo trámite de audiencia, o bien de incumplimientos de las declaraciones trimestrales del IVA (con independencia de que el incumplidor lo sea también o no por el IRPF en el mismo período), para los que la regularización se realiza a través de acta de inspección de las Unidades de Módulos, previa visita o citación al contribuyente, puesto que se desconoce a priori el importe de las cuotas de IVA soportado deducibles.

— Incumplimientos de contribuyentes con nivel de referencia, sin parámetros. Se trata de contribuyentes no visitados durante el ejercicio, para los cuales los incumplimientos pueden corresponder a cualquiera de los dos tributos (pagos fraccionados del IRPF y autoliquidaciones del IVA) y su regularización se lleva a cabo mediante carta de aviso en la que se requiere la presentación de los modelos incumplidos y, en caso de que no se atienda la misma, posterior incoación de un acta de inspección.

Por otra parte, el manual de procedimientos de las Unidades de Módulos prevé un calendario orientativo para la extracción de los incumplimientos trimestrales, que se lleva a cabo en el mismo momento en todas las Administraciones de la AEAT mediante la aplicación SCPA. Está previsto que se realicen tres selecciones de incumplimientos (en mayo, agosto y noviembre), para los tres primeros trimestres del año, y una cuarta extracción para la comprobación de la declaración anual. Sin embargo, la progresiva implantación del SCPA no permitió cumplir dicho calendario en el ejercicio 2002, realizándose la selección de incumplimientos en los meses de octubre y noviembre de 2002 para las declaraciones del primer trimestre; en diciembre del mismo año para el segundo; en enero de 2003 para el tercero; y en febrero de este último año para el cuarto trimestre, coincidiendo con la declaración final anual del IVA.

### 2.7.1 Análisis de incumplimientos en el ámbito nacional.

Teniendo en cuenta la información proporcionada por el SCPA, los incumplimientos detectados por la aplicación pueden figurar, fundamentalmente, en alguna de las siguientes situaciones, según la fase del procedimiento en que se encuentren en cada momento las actuaciones de control: Pendiente de selección; Carta de aviso; Trámite de audiencia; Liquidación provisional; y Estados finalizados.

La aplicación registra las dos vías principales de regularización de los incumplimientos: mediante carta de aviso que, de no ser atendida, dará lugar a un acta de inspección; y mediante trámite de audiencia y posterior liquidación provisional. En el cuadro núm. 8 se resumen los incumplimientos a nivel nacional del IRPF y del IVA de contribuyentes en módulos, correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003.

CUADRO 8

### Incumplimientos de módulos en IRPF e IVA, ámbito nacional

FASES	TOTAL NACIONAL		TOTAL NACIONAL	
	2002		2003	
	Nº	%	Nº	%
<b>Pendiente de selección</b>	<b>193.815</b>	<b>46,98</b>	<b>189.206</b>	<b>48,71</b>
Pendiente nivel cierto	27.178	6,59	23.557	6,07
Pendiente sin parámetros	166.637	40,39	78.179	20,13
Comprobación obligatoria	-	-	55.671	14,33
Comprobación discrecional	-	-	31.799	8,19
<b>Carta de Aviso</b>	<b>32.799</b>	<b>7,95</b>	<b>48.914</b>	<b>12,59</b>
A confirmar C.A. antes de la depuración	2.467	0,60	2.393	0,62
A confirmar C.A. después de la depuración	1.202	0,29	33	0,01
Carta de Aviso emitida	29.130	7,06	46.488	11,97
<b>Trámite de audiencia</b>	<b>1.381</b>	<b>0,33</b>	<b>2.040</b>	<b>0,53</b>
A emitir trámite de audiencia	6	0,00	48	0,01
A confirmar t. audiencia antes de la depuración	121	0,03	91	0,02
A confirmar t. audiencia después de la depuración	78	0,02	27	0,01
Trámite de audiencia emitido	91	0,02	176	0,05
Trámite de audiencia notificado	746	0,18	753	0,19
Pendiente de graduar sanción	15	0,00	8	0,00
No notificado, segundo intento	324	0,08	769	0,20
Pendiente de confirmar sanción	-	-	168	0,04
<b>Liquidación provisional</b>	<b>4.985</b>	<b>1,21</b>	<b>4.268</b>	<b>1,10</b>
A confirmar liquidación provisional	104	0,03	88	0,02
Liquidación provisional emitida	4.881	1,18	4.278	1,10
<b>Estados finalizados</b>	<b>179.554</b>	<b>43,52</b>	<b>143.928</b>	<b>37,06</b>
Finalizado por cumplimiento	8.707	2,11	12.639	3,25
Finalizado por cumplimiento automático	32.687	7,92	39.572	10,19
Estimación de alegaciones	1.111	0,27	779	0,20
Finalizado por decisión del usuario	134.741	32,66	90.174	23,22
A regularizar mediante acta de módulos	1.563	0,38	400	0,10
Incluido en Plan de Inspección	743	0,18	364	0,09
Propuesto para envío a la Inspección	2	0,00	598	0,15
<b>Pendientes recep. Oficina Gestora</b>	<b>31</b>	<b>0,01</b>	<b>45</b>	<b>0,01</b>
Otra Oficina Gestora	31	0,01	45	0,01
<b>Pendiente de Inspección (manual)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL</b>	<b>412.565</b>	<b>100,00</b>	<b>388.402</b>	<b>100,00</b>

En la primera fase, «Pendiente de selección», se incluyen todos los incumplimientos detectados por el sistema relativos a los contribuyentes que están dados de alta en el Censo y que tienen obligación de presentar determinados modelos, permaneciendo en ella los que no han pasado a fases posteriores, esto es, aquéllos sobre los que no se ha realizado actuación alguna por parte de las Unidades de Módulos de la AEAT. Como se puede observar en el cuadro anterior, prácticamente la mitad de los incumplimientos, concretamente el 46,98% de los del año 2002 y el 48,71% en el año 2003, están en dicha situación, sin que se hayan realizado actuaciones para su regularización.

Otra fase de la tramitación en la que figuran los incumplimientos es la de «Carta de Aviso». En esta situación se encuentran los contribuyentes a los que se

envía la carta para que procedan a su regularización, seleccionados principalmente entre los clasificados como «Pendientes de selección sin parámetros», aunque también se puede dar el caso de que estuviera incluido alguno de los que tengan parámetros comprobados en el ejercicio. No obstante, lo habitual es que los seleccionados en situación de «Pendiente nivel cierto» pasen directamente a la fase de trámite de audiencia y posterior liquidación provisional.

En la fase de «Trámite de audiencia» entran, por tanto, los incumplimientos seleccionados correspondientes a contribuyentes que tienen parámetros comprobados, siempre que no se regularicen mediante acta de inspección.

Los expedientes que están en las fases de «Carta de Aviso» o de «Trámite de audiencia», que representan

el 7,95% y 0,33%, respectivamente, del total de incumplimientos del ejercicio 2002, y el 12,59% y 0,53% de los del año 2003, son los que han sido seleccionados para realizar alguna actuación de comprobación sobre ellos y en los que, teóricamente, estarían aún sin finalizar tales actuaciones, aunque se ha comprobado que en realidad muchos de ellos estaban concluidos, faltando únicamente que se les registrara como finalizados de forma manual en la aplicación. Esta situación se ha detectado en varias ocasiones, como se indicará posteriormente al exponer el análisis individual de los expedientes. La explicación ofrecida por la que se produce esta situación es que el registro de su finalización no se realiza por falta de tiempo, pero ello hace que al efectuar un análisis global de los datos, sin tener en cuenta otros aspectos, no se obtenga una visión adecuada de la gestión que se realiza en las Delegaciones y Administraciones.

En cuanto a los expedientes que figuran en la fase de «Liquidación provisional», que suponen el 1,21% del total para el año 2002 y el 1,1% en el año 2003, son incumplimientos finalizados desde el punto de vista de su gestión, al haberse emitido la liquidación provisional y haber sido enviados después para su cobro a los servicios de Recaudación, independientemente que se hayan ingresado o no, aspecto éste que no es objeto de análisis en la presente fiscalización.

La terminación de las actuaciones se registra en el SCPA como «Estados finalizados», que suponen un 43,52% del total de incumplimientos del año 2002 y un 37,06% para el año 2003. Dentro de esta fase, una parte de los incumplimientos se han finalizado por cumplimiento automático, lo que se produce cuando el contribuyente ha realizado el ingreso fuera de plazo, bien por iniciativa propia o bien a raíz de alguna actuación de la AEAT, habiendo reconocido la aplicación el cobro y dando por concluido el incumplimiento. Pero en la mayoría de los casos la finalización se registra por decisión del usuario de Gestión Tributaria, concretamente un 32,66% en el año 2002 y un 23,22% en el año 2003.

Si se comparan los datos relativos al año 2003 con los del ejercicio anterior, se observa que, a pesar del tiempo transcurrido desde la implantación del SCPA, se ha producido un empeoramiento de los resultados de gestión de los incumplimientos, prácticamente en todas sus fases. Además, el análisis pormenorizado por Delegaciones Especiales que se expone a continuación evidencia una gestión poco homogénea de la nueva aplicación de control, lo cual, a su vez, debe ser puesto en relación con los problemas de dotación de efectivos de personal señalados anteriormente.

## 2.7.2 Análisis de incumplimientos por Delegaciones Especiales.

En los Anexos 3 y 4 se exponen los datos de incumplimientos de contribuyentes en módulos desglosados

por Delegaciones Especiales para los años 2002 y 2003, respectivamente, en las fases en las que se encontraban a la fecha de toma de datos durante el desarrollo de los trabajos de fiscalización.

Como se puede observar en dichos Anexos, varía mucho la situación en la que se encontraban los incumplimientos en las distintas Delegaciones Especiales, poniendo de manifiesto la gestión realizada sobre los mismos por cada una de ellas. Así, por ejemplo, Andalucía tiene en 2002 un 17,79% de incumplimientos pendientes de selección, pero al mismo tiempo hay un 71,85% en estados finalizados sobre un total de 71.321 incumplimientos, lo que en un principio indica que se ha realizado un importante trabajo de control. En el otro extremo, hay Delegaciones Especiales con un elevado porcentaje de incumplimientos pendientes de selección, como Baleares, con un 74,18%, o Castilla-La Mancha, hasta un 75,94%, lo que evidencia deficiencias en el control sobre los presuntos incumplidos.

Para el año 2003 los datos son peores, en términos generales, puesto que se habían incrementado los porcentajes de los incumplimientos pendientes de selección y disminuido los que se encontraban en estados finalizados, en el ámbito nacional. Por Delegaciones Especiales los resultados, medidos a través de los incumplimientos pendientes de selección, habían mejorado en Aragón, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Madrid y Murcia; y en cuanto a las que habían empeorado destaca Cantabria, que pasó del 5,23% en el año 2002 al 64,73% en el 2003 (sin perjuicio de tratarse de un número reducido de incumplimientos), y en Baleares llegaban hasta el 81,63%.

## 2.7.3 Análisis de incumplimientos en las Administraciones visitadas.

En los Anexos 5 y 6 se muestran para los ejercicios 2002 y 2003, respectivamente, los incumplimientos y las fases en que se encontraban a la fecha de toma de datos, relativos a cada una de las tres Administraciones seleccionadas para la comprobación de expedientes: Alcobendas (Madrid), Parque (Sevilla) y Guillem de Castro (Valencia).

En estas Administraciones los incumplimientos que había en el año 2002 en situación de «Pendientes de selección» eran el 78,05%, 0% y 85,40%, respectivamente, y los que se encontraban en «Estados finalizados» eran el 15,96%, 67,02% y 13,78%, respectivamente.

En el Anexo 7 se indican los datos de incumplimientos de cada Administración del año 2002 y los de la muestra analizada, según la fase en que se encontraban. El número de expedientes seleccionados de forma aleatoria para su análisis fue de 40 en cada una de las Administraciones indicadas, lo que representa el 2,69%, 1,33% y 1,05% del total de incumplimientos habidos en cada una de ellas. Sin embargo, el nivel de presunto fraude

estimado correspondiente a dichos expedientes de la muestra, respecto al total de cada Administración, se eleva al 9,49%, 13,61% y 5,51%, respectivamente.

La información relativa a cada incumplimiento de la muestra se completó con los datos existentes en el Censo sobre el respectivo contribuyente, obteniendo su situación tributaria (si estaba de alta, baja, renuncia, etc.) y la fecha en que se había grabado dicha situación, para realizar su comparación con los datos que se reflejan en el SCPA. Por otra parte, se comprobó si estos incumplidores habían presentado la declaración anual del IRPF, con el fin de detectar los casos en los que los contribuyentes, no habiendo presentado los modelos trimestrales, sí habían regularizado su situación mediante las declaraciones anuales y verificar si esta circunstancia se controlaba por las Unidades de Módulos de la AEAT.

Aunque el ejercicio fiscalizado es el año 2002, para analizar el funcionamiento de la aplicación que registra los incumplimientos y comprobar si se había producido alguna mejora con respecto al ejercicio en que la misma

entró en funcionamiento, se analizó también una muestra del año 2003 en la Administración de Guillem de Castro.

A continuación se exponen los resultados de las comprobaciones realizadas en cada una de las Administraciones visitadas.

## Administración de Alcobendas (Madrid)

El número de incumplimientos del año 2002 en la Administración de Alcobendas que correspondían a declaraciones de módulos era de 1.485, con un nivel de presunto fraude total de 221,3 miles de euros. El porcentaje de incumplimientos en situación de «Pendientes de selección» ascendía al 78,05%, estando por encima de la Delegación Especial de Madrid, con un 63,20%, tal y como se muestra en el cuadro núm. 9. Sin embargo, en el año 2003 dicho porcentaje disminuyó en esta Administración hasta un 68,82%, más parecido al de la Delegación Especial, que fue del 62,08%, lo que en principio indica una mejora de su gestión.

CUADRO 9

## Incumplimientos. Administración de Alcobendas y Deleg. Especial

FASES	MADRID-ALCOBENDAS 2002				MADRID-DELEGACIÓN ESPECIAL 2002			
	Nº	% respecto al total	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	% respecto al total	Nº	% respecto al total	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	% respecto al total
<b>Pendiente de selección</b>	<b>1.159</b>	<b>78,05</b>	<b>176</b>	<b>79,53</b>	<b>30.739</b>	<b>63,20</b>	<b>4.647,35</b>	<b>27,78</b>
Pendiente nivel cierto	165	11,11	12	5,42	4.103	8,44	515,72	3,08
Pendiente sin parámetros	994	66,94	164	74,11	26.636	54,76	4.131,63	24,70
Comprobación obligatoria	0	0,00	0	0,00				
Comprobación discrecional	0	0,00	0	0,00				
<b>Carta de Aviso</b>	<b>50</b>	<b>3,37</b>	<b>13</b>	<b>5,87</b>	<b>4.579</b>	<b>9,41</b>	<b>653,22</b>	<b>3,90</b>
A confirmar C.A. antes deparación	11	0,74	3	1,36	434	0,89	76,87	0,46
A confirmar C.A. después deparación	0	0,00	0	0,00	550	1,13	70,17	0,42
Carta de Aviso emitida	39	2,63	10	4,52	3.995	7,39	506,18	3,03
<b>Trámite de audiencia</b>	<b>30</b>	<b>2,02</b>	<b>3,3</b>	<b>1,49</b>	<b>219</b>	<b>0,45</b>	<b>57,74</b>	<b>0,35</b>
A emitir trámite de audiencia	16	1,08	0,2	0,09				
A confirmar t. audiencia antes deparación	1	0,07	0,1	0,05	40	0,08	7,06	0,04
A confirmar t. audiencia después deparación	0	0,00	0	0,00	9	0,02	2,23	0,01
Trámite de audiencia emitido	0	0,00	0	0,00	7	0,01	2,48	0,01
Trámite de audiencia notificado	6	0,40	2	0,90	132	0,27	38,09	0,23
Pendiente de graduar sanción	0	0,00	0	0,00	2	0,00	0,53	0,00
No notificado, segundo intento	7	0,47	1	0,45	29	0,06	7,35	0,04
<b>Liquidación provisional</b>	<b>9</b>	<b>0,61</b>	<b>3</b>	<b>1,36</b>	<b>318</b>	<b>0,65</b>	<b>85,27</b>	<b>0,51</b>
Liquidación provisional emitida	9	0,61	3	1,36	22	0,05	4,70	0,03
A confirmar liquidación provisional	0	0,00	0	0,00	296	0,61	80,57	0,48
<b>Estados finalizados</b>	<b>237</b>	<b>15,96</b>	<b>26</b>	<b>11,75</b>	<b>12.774</b>	<b>26,26</b>	<b>11.282,88</b>	<b>67,45</b>
Finalizado por cumplimiento	5	0,34	1	0,45	878	1,81	229,49	1,37
Finalizado por cumplimiento automático	128	8,62	20	9,04	4.514	9,28	10.032,70	59,97
Estimación de alegaciones	10	0,67	1	0,45	111	0,23	20,84	0,12
Finalizado por decisión del usuario	94	6,33	4	1,81	7.097	14,59	980,54	5,86
A regularizar mediante acta de Módulos	0	0,00	0	0,00	15	0,03	2,97	0,02
Incluido en Plan de Inspección	0	0,00	0	0,00	159	0,33	16,34	0,10
<b>Pendientes rec. Oficina Gestora</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>12</b>	<b>0,02</b>	<b>2,05</b>	<b>0,01</b>
Otra Oficina Gestora	0	0,00	0	0,00	12	0,02	2,05	0,01
<b>TOTAL</b>	<b>1.485</b>	<b>100,00</b>	<b>221,30</b>	<b>100,00</b>	<b>48.641</b>	<b>100,00</b>	<b>16.728,51</b>	<b>100,00</b>

De los contribuyentes a que correspondían los expedientes examinados del ejercicio 2002, el 42,5% tenía otros incumplimientos y el 57,5% del total correspondía a contribuyentes con parámetros comprobados.

De las comprobaciones realizadas sobre la muestra de 40 expedientes de incumplimientos, se obtienen las siguientes incidencias principales, teniendo en cuenta que un mismo incumplimiento puede presentar más de una deficiencia:

- Hay un total de diez incumplimientos incorrectos por error de la aplicación SCPA, seis de los cuales por tratarse de renunciados tácitos (aquellos contribuyentes que presentan en el primer trimestre del ejercicio un modelo en el régimen general) y que la citada aplicación no reconoce automáticamente, registrando incumplimientos de módulos hasta que se introduce manualmente el cambio de situación, trámite que se realiza en ocasiones con importante retraso.

- Se han detectado cuatro expedientes con errores de grabación en la base de datos BDC: uno de ellos porque había ingresado en plazo y en los otros tres incumplimientos estaba mal grabada la información del Censo.

- De la muestra de expedientes en la fase de «Carta de Aviso» tres incumplimientos resultaban improcedentes (en uno de los cuales llegó a emitirse la carta), por no estar obligado el contribuyente. En otros dos casos no continuó el procedimiento desde que se emitió la carta, observándose en uno de ellos que no se había realizado actuación posterior alguna, habiendo transcurrido 418 días hasta la fecha de obtención de los datos del SCPA. Además, este último obligado no regularizó su situación en la declaración anual del IRPF.

- Otros cuatro expedientes en la fase de «Trámite de audiencia», sin haber llegado a notificarse, permanecen en dicha situación sin efectuarse actuaciones posteriores, habiéndose informado por la AEAT que tres de ellos no continuaron su tramitación al no alcanzar el

importe por debajo del cual quedan sin seleccionar, por lo que no deberían encontrarse en esta fase, y sin que exista constancia de la razón de la ausencia de actuaciones en el otro caso.

- Existen cinco expedientes en fase de «Trámite de audiencia» que deberían aparecer como finalizados, tres de ellos con la liquidación provisional ya emitida.

- Dos de los incumplimientos que figuran como finalizados eran incorrectos, al tratarse de contribuyentes dados de baja en su actividad, observándose la falta de comunicación existente entre el Ayuntamiento que gestiona el IAE y la AEAT, lo que da lugar, en su caso, a que se hagan gestiones inadecuadas ante aquéllos.

Administración de Parque (Sevilla)

El número de incumplimientos del ejercicio 2002 relativos a contribuyentes en módulos en la Administración de Parque se elevaba a 3.002, con un nivel de presunto fraude de 368 miles de euros.

En esta Administración no había ningún incumplimiento en situación de «Pendiente de selección» en el año 2002, dándose además un porcentaje de incumplimientos finalizados, el 67,02%, bastante alto en comparación con la media nacional, aunque inferior al de su Delegación Especial, con un 71,85%. En el año 2003 el porcentaje de incumplimientos en fase de «Pendientes de selección» fue del 15,10%, lo que indica una disminución de las actuaciones de control respecto al ejercicio anterior. También se observa un aumento del porcentaje de incumplimientos en la fase de «Carta de Aviso», concretamente el 50,58% frente al 29,98% del ejercicio 2002, aunque en el análisis individual de los expedientes se ha comprobado que muchos de los que figuraban en fases intermedias deberían estar en realidad como finalizados. En el cuadro núm. 10 se comparan los datos relativos a incumplimientos de 2002, en sus distintas fases, con los de la Delegación Especial de Andalucía.

CUADRO 10

Incumplimientos. Administración de Parque y Deleg. Especial

FASES	SEVILLA-PARQUE 2002				ANDALUCÍA-DELEGACIÓN ESPECIAL 2002			
	Nº	% respecto al total	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	% respecto al total	Nº	% respecto al total	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	% respecto al total
<b>Pendiente de selección</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>12.689</b>	<b>17,79</b>	<b>2.033,64</b>	<b>19,46</b>
Pendiente nivel cierto	0	0,00	0	0,00	2.668	3,74	224,53	2,15
Pendiente sin parámetros	0	0,00	0	0,00	10.021	14,05	1.809,11	17,31
Comprobación obligatoria	0	0,00	0	0,00				
Comprobación discrecional	0	0,00	0	0,00				
<b>Carta de Aviso</b>	<b>900</b>	<b>29,98</b>	<b>76</b>	<b>20,65</b>	<b>5.769</b>	<b>8,09</b>	<b>586,35</b>	<b>5,61</b>
A confirmar C.A. antes de puración	6	0,20	1	0,27	11	0,02	1,40	0,01
A confirmar C.A. después de puración	1	0,03	0	0,00	112	0,16	24,20	0,23
Carta de Aviso emitida	893	29,75	5	20,38	5.646	7,92	560,75	5,37

FASES	SEVILLA-PARQUE 2002				ANDALUCÍA-DELEGACIÓN ESPECIAL 2002			
	Nº	% respecto al total	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	% respecto al total	Nº	% respecto al total	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	% respecto al total
<b>Trámite de audiencia</b>	<b>18</b>	<b>0,60</b>	<b>4</b>	<b>1,09</b>	<b>443</b>	<b>0,62</b>	<b>148,68</b>	<b>1,42</b>
A emitir trámite de audiencia	0	0,00	0	0,00	3	0,00	0,78	0,01
A confirmar t. audiencia antes de puración	0	0,00	0	0,00	19	0,03	4,74	0,05
A confirmar t. audiencia después de puración	0	0,00	0	0,00	38	0,05	31,91	0,31
Trámite de audiencia emitido	6	0,20	1	0,27	27	0,04	7,17	0,07
Trámite de audiencia notificado	1	0,03	0	0,00	232	0,33	71,07	0,68
Pendiente de graduar sanción					2	0,00	0,71	0,01
No notificado, segundo intento	11	0,37	3	0,82	122	0,17	32,30	0,31
<b>Liquidación provisional</b>	<b>72</b>	<b>2,40</b>	<b>22</b>	<b>5,98</b>	<b>1.170</b>	<b>1,64</b>	<b>333,14</b>	<b>3,19</b>
Liquidación provisional emitida	72	2,40	22	5,98	1.134	1,59	322,69	3,09
A confirmar liquidación provisional	0	0,00	0	0,00	36	0,05	10,45	0,10
<b>Estados finalizados</b>	<b>2.012</b>	<b>67,02</b>	<b>266</b>	<b>72,28</b>	<b>51.244</b>	<b>71,85</b>	<b>7.348,73</b>	<b>70,32</b>
Finalizado por cumplimiento	177	5,90	63	17,12	1.662	2,33	378,71	3,62
Finalizado por cumplimiento automático	261	8,69	66	17,93	6.294	8,82	1.711,16	16,37
Estimación de alegaciones	3	0,10	1	0,27	273	0,38	178,78	1,71
Finalizado por decisión del usuario	1.566	52,17	135	36,68	42.668	59,83	4.981,00	47,66
A regularizar mediante acta de Módulos	3	0,10	0	0,00	180	0,25	65,02	0,62
Incluido en Plan de Inspección	2	0,07	1	0,27	167	0,23	34,06	0,33
<b>Pendientes rec. Oficina Gestora</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>6</b>	<b>0,01</b>	<b>0,18</b>	<b>0,00</b>
Otra Oficina Gestora	0	0,00	0	0,00	6	0,01	0,18	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>3.002</b>	<b>100,00</b>	<b>368</b>	<b>100,00</b>	<b>71.321</b>	<b>100,00</b>	<b>10.450,72</b>	<b>100,00</b>

Respecto a los contribuyentes de la muestra, un 90% registraba otros incumplimientos y un 42,5% tenían parámetros comprobados.

De las comprobaciones realizadas sobre los expedientes de la muestra de incumplimientos se extraen las siguientes incidencias principales:

- Se han detectado nueve incumplimientos incorrectos originados por el SCPA: en ocho casos por tratarse de renunciados tácitos para el año 2002, situación que la aplicación no detecta automáticamente y sigue registrando como incumplimientos hasta que se corrige el Censo mediante la depuración censal (además, en esta Administración, al grabar la fecha de la renuncia, se registra el fin de año más cercano y no la fecha real, de manera que en esos ocho casos la fecha de renuncia que figura en el Censo no es correcta); y en otro supuesto debido a que, al grabarse la fecha de baja del contribuyente muy posteriormente a la que realmente correspondía, el programa ha seguido registrando incumplimientos durante todo el año. Además, se ha detectado un incumplimiento incorrecto por un error de grabación en la BDC.

- Otra de las incidencias detectadas respecto a los incumplimientos que figuran en las sucesivas fases consiste en que un número significativo de los expedientes deberían aparecer como finalizados, lo que se ha comprobado en 14 casos (11 de ellos en fase de «Carta de aviso» y otros 3 en la de «Trámite de audiencia»). La aplicación sólo da como finalizados los expedientes en supuestos muy concretos, pero hay diversas circunstancias en las que la terminación de los mismos se tiene que registrar de forma manual y no se hace por falta de

tiempo, según las explicaciones ofrecidas. Teniendo en cuenta esta improcedente forma de actuar, un número relevante del total de los 900 expedientes que figuran en la fase de «Carta de Aviso» y de los 18 en la de «Trámite de audiencia» deberían figurar en realidad como finalizados, quedando reflejados en el SCPA, sin embargo, como expedientes que se dejan sin terminar o sobre los que no se realiza gestión alguna.

La situación anterior se produce con los obligados que pasan al Plan de Inspección y con los incumplimientos sobre los que no se siguen las actuaciones porque los contribuyentes presentan la declaración anual del IRPF, regularizando su situación, de manera que se tiene que grabar la finalización el expediente; así como también sucede lo mismo con los que ingresan la deuda después de que se haya emitido la carta de aviso o el trámite de audiencia, no quedando registrado como concluido el incumplimiento de manera automática, debiendo ser dado por finalizado de forma manual, lo que en ocasiones se realiza con retraso, como ya se ha explicado anteriormente.

- En la fase de «Trámite de audiencia» se encuentran tres incumplimientos en los que no se había emitido la liquidación provisional. En todos ellos la causa era por figurar como «desconocido» el contribuyente y la aplicación no admite, en tal caso, la emisión de la citada liquidación. Sin embargo, se ha comprobado que, a pesar de que uno de ellos regularizó su situación con la presentación de la declaración anual, continuaba figurando en esta fase.

En el análisis de los incumplimientos de la muestra se han detectado diez contribuyentes que no presentaron declaración anual del IRPF, si bien en un caso se

comprobó que no estaba obligado a ello por ser incorrecta su inclusión en el Censo. Respecto a los demás, la Unidad de Módulos no ha realizado actuación alguna, puesto que el SCPA no detecta los incumplimientos de presentación de la declaración anual.

Por otra parte, un total de 24 contribuyentes presentaban otros incumplimientos incorrectos dados por la aplicación. En la mayoría de ellos aparece uno o más incumplimientos que constan como «expediente erróneo», aunque no figure la causa, situación que fue habitual en el año 2002, primer año de funcionamiento de esta aplicación.

Administración de Guillem de Castro (Valencia)

El número de incumplimientos del año 2002 en la Administración de Guillem de Castro era de 3.794, con un nivel de presunto fraude de 856,8 miles de euros, y en 2003 hubo un total de 3.495 incumplimientos, con un nivel de presunto fraude que ascendía a 1.010,9 miles de euros.

Respecto al ejercicio 2002, el porcentaje de incumplimientos en situación de «Pendiente de selección» era muy alto, un 85,4%, incluso comparado con el de la Delegación Especial de Valencia, en la que fue de un 45,08%. En el año 2003 el porcentaje fue aún peor en esta Administración, un 92,25%, mientras que en la Delegación Especial ascendió al 64,27%.

Por otra parte, en el año 2002 no había ningún incumplimiento en la fase de «Trámite de audiencia» ni en la de «Liquidación provisional» y en «Estados finalizados» tan sólo se encontraban el 13,78% de los incumplimientos, incluyendo un 7,8% que se finaliza por cumplimiento automático, es decir, registrados directamente por la aplicación cuando detecta un ingreso posterior.

Las cifras anteriores, que figuran en el cuadro núm. 11 comparadas con las de la Delegación Especial, denotan un muy reducido nivel de actuaciones de control en la Administración de Guillem de Castro, en general, sobre tales incumplimientos de contribuyentes en módulos.

En esta Administración, además de la muestra de 40 expedientes revisados correspondientes al año 2002, se analizaron también 20 expedientes del año 2003, con el fin de comprobar la evolución en la gestión sobre los incumplimientos realizada a través de la nueva aplicación. Dichos expedientes adicionales representan el 0,57% del total de los incumplimientos y el 2,92% del nivel de presunto fraude respecto al total de expedientes de la Administración de Guillem de Castro en este último ejercicio, con el detalle que se recoge en el Anexo 8.

De los contribuyentes a que correspondía la muestra del año 2002 el 80% tenía otros incumplimientos y sólo el 15% de aquéllos disponía de parámetros comprobados a la fecha de la fiscalización, mientras que en la de 2003 los contribuyentes con otros incumplimientos eran el 85% y con parámetros comprobados el 20%.

A partir de las comprobaciones realizadas sobre la muestra de incumplimientos en 2002, se han detectado las siguientes incidencias:

- Existe un total de diez incumplimientos que figuran incorrectamente en la aplicación, cuya causa más frecuente era que se trataba de un renunciante tácito (situación detectada en cuatro casos) no distinguiendo el SCPA que la falta de presentación del modelo de módulos se debió realmente a que el contribuyente había pasado al régimen general de tributación. Además, en esta Administración transcurría un prolongado lapso de tiempo desde que un contribuyente cambia su situación hasta que se modifica en el Censo, lo que da lugar a que, aunque aquél presente sus declaraciones en el régimen general, la aplicación sigue reflejando incumplimientos de módulos de manera incorrecta.

- Hay ocho incumplimientos que presentan errores de grabación en la BDC: en un caso porque el contribuyente no tributaba en módulos, a pesar de lo cual aparecía incluido en el Censo; en cuatro casos porque el contribuyente estaba de baja, cese o excluido, pero no se grabó dicha situación hasta muy posteriormente; en otros dos supuestos, el contribuyente figuraba como renunciante en la aplicación, pero en el Censo aparece en situación de cese o de baja; y en un último caso no se encontraba en el Censo de módulos en ninguna situación.

- En relación con los distintos trámites del procedimiento correspondientes a la fase de «Carta de Aviso»,

se han encontrado las siguientes deficiencias: en tres casos pasaron a dicha fase de carta de aviso sin ser procedente, uno de ellos por ser renunciante y otros dos porque eran contribuyentes excluidos del régimen de módulos, por lo que debían figurar como finalizados; en uno de los expedientes se llegó a emitir la carta de aviso improcedentemente sin estar obligado a tributar en este régimen porque su situación era de cese desde el año 2001; y en dos supuestos más se emitió la carta de aviso, pero no continuó su tramitación, sin justificación alguna.

Además de las incidencias anteriores, se han detectado ocho casos en los que contribuyentes con incumplimientos no presentaron la declaración anual del IRPF, a pesar de estar obligados a ello.

Por otra parte, de los contribuyentes con incumplimientos seleccionados en la muestra, había un total de 18 que presentaban, además, otros incumplimientos incorrectos por errores de la aplicación. En seis casos los obligados figuraban con algún incumplimiento como «expediente erróneo», debido a los problemas de implantación del SCPA durante el ejercicio 2002, tratándose de supuestos de presentación de modelos que no correspondían al régimen de módulos.

Respecto al ejercicio 2003, la muestra de 20 expedientes se centró especialmente en los incumplimientos en «Pendientes de selección», puesto que el 92,25% del total se encontraban en esta situación. De las comprobaciones realizadas se obtienen resultados similares a los del ejercicio anterior, habiéndose detectado cuatro incumplimientos incorrectos por error de la aplicación, tres de los cuales por tratarse de renunciante tácito, situación que no reconoce el SCPA, como ya se ha señalado anteriormente.

Resumen del análisis de incumplimientos por Administraciones

Como conclusión del análisis individualizado de expedientes, cabe señalar que la gestión de incumplimientos mediante la aplicación SCPA, implantada en el ejercicio 2002, presentaba numerosas incidencias con características comunes, que se pueden sintetizar en el cuadro núm. 12, según los resultados de las comprobaciones realizadas en las tres Administraciones visitadas.

CUADRO 11

Incumplimientos. Administración de Guillem de Castro y Deleg. Especial

FASES	VALENCIA - GUILLEM DE CASTRO 2002				VALENCIA - DELEGACION ESPECIAL 2002			
	Nº	% respecto al total	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	% respecto al total	Nº	% respecto al total	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	% respecto al total
<b>Pendiente de selección</b>	<b>3.240</b>	<b>85,40</b>	<b>740,5</b>	<b>86,43</b>	<b>20.848</b>	<b>45,08</b>	<b>4.288,79</b>	<b>48,15</b>
Pendiente nivel cierto	279	7,35	15,6	1,82	2.241	4,85	359,73	4,04
Pendiente sin parámetros	2.961	78,04	724,9	84,61	18.607	40,24	3.929,06	44,12
Comprobación obligatoria	0	0,00	0	0,00				
Comprobación discrecional	0	0,00	0	0,00				
<b>Carta de Aviso</b>	<b>31</b>	<b>0,82</b>	<b>16,8</b>	<b>1,96</b>	<b>3.262</b>	<b>7,05</b>	<b>361,28</b>	<b>4,06</b>
A confirmar C.A. antes de puración	27	0,71	16,6	1,94	642	1,39	70,36	0,79
A confirmar C.A. después de puración	0	0,00	0	0	14	0,03	1,24	0,01
Carta de Aviso emitida	4	0,11	0,2	0,02	2.606	5,64	289,68	3,25
<b>Trámite de audiencia</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>64</b>	<b>0,14</b>	<b>32,80</b>	<b>0,37</b>
A emitir trámite de audiencia	0	0,00	0	0,00	1	0,00	0,31	0,00
A confirmar t. audiencia antes de puración	0	0,00	0	0,00	5	0,01	1,35	0,02
A confirmar t. audiencia después de puración	0	0,00	0	0,00	5	0,01	1,88	0,02
Trámite de audiencia emitido	0	0,00	0	0,00	3	0,01	0,86	0,01
Trámite de audiencia notificado	0	0,00	0	0,00	45	0,10	14,62	0,16
No notificado, segundo intento	0	0,00	0	0,00	5	0,01	13,78	0,15
<b>Liquidación provisional</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>181</b>	<b>0,39</b>	<b>59,46</b>	<b>0,67</b>
Liquidación provisional emitida	0	0,00	0	0,00	181	0,39	59,46	0,67
A confirmar liquidación provisional	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0,00	0,00
<b>Estados finalizados</b>	<b>523</b>	<b>13,78</b>	<b>99,5</b>	<b>11,61</b>	<b>21.890</b>	<b>47,33</b>	<b>4.162,46</b>	<b>46,74</b>
Finalizado por cumplimiento	7	0,18	0,1	0,01	1.319	2,85	419,33	4,71
Finalizado por cumplimiento automático	296	7,80	71,7	8,37	3.294	7,12	800,66	8,99
Estimación de alegaciones	0	0,00	0	0,00	73	0,16	13,80	0,15
Finalizado por decisión del usuario	220	5,80	27,7	3,23	16.569	35,83	2.817,04	31,63
A regularizar mediante acta de Módulos	0	0,00	0	0,00	492	1,06	75,67	0,85
Incluido en Plan de Inspección	0	0,00	0	0,00	143	0,31	35,96	0,40
<b>Pendientes rec. Oficina Gestora</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>5</b>	<b>0,01</b>	<b>1,50</b>	<b>0,02</b>
Otra Oficina Gestora	0	0,00	0	0,00	5	0,01	1,50	0,02
<b>TOTAL</b>	<b>3.794</b>	<b>100,00</b>	<b>856,8</b>	<b>100,00</b>	<b>46.250</b>	<b>100,00</b>	<b>8.906,29</b>	<b>100,00</b>

Resumen de incidencias por Administraciones visitadas

INCIDENCIAS ENCONTRADAS EN INCUMPLIMIENTOS	MADRID-ALCOBENDAS	SEVILLA-PARQUE	VALENCIA-GUILLEM DE CASTRO
1. Incumplimientos incorrectos por error de la aplicación SCPA	10	9	10
2. Incumplidor con otros incumplimientos incorrectos por error de la aplicación	4	24	18
3. Incumplimiento incorrecto por tratarse de renunciante tácito	6	8	4
4. Errores de grabación en la BDC	4	1	8
5. Pasados a la fase de carta de aviso sin ser procedente	3	-	3
6. Expedientes en fase de carta de aviso que deberían figurar como finalizados	-	11	2
7. Carta de aviso improcedente por no estar obligado	1	-	1
8. Carta no atendida y no continuación del procedimiento, sin justificación	2	-	2
9. Trámite de audiencia no notificado, sin actuaciones posteriores	4	-	-
10. Trámite de audiencia no atendido, sin emisión posterior de liquidación provisional	1	3	-
11. Trámite de audiencia notificado y liquidación provisional emitida, no finalizado	3	-	-
12. Expedientes en fase de trámite audiencia que deberían figurar como finalizados	5	3	-
13. Expediente finalizado, con carta de aviso improcedente por no estar obligado	2	1	-
14. Figura el incumplimiento en la aplicación, habiendo ingresado en plazo	2	-	-
15. Incumplimiento incorrecto por falta comunicación Ayuntamiento (baja en IAE)	2	-	-

De la información contenida en el cuadro anterior, así como de las comprobaciones realizadas, se pueden extraer las siguientes observaciones generales:

— En las tres Administraciones existe un importante número de errores en los incumplimientos reflejados en el SCPA. Son varias las causas de ello, pero las más habituales son los incumplimientos incorrectos dados por la aplicación debido al problema de los renunciante tácitos, ya que hasta que no se corrige su situación en el Censo, siguen figurando en el SCPA como incumplimientos de módulos. Otra causa habitual es la grabación del cese o de las variaciones en la situación censal en fecha muy posterior a la que realmente se produce. Finalmente, otros casos detectados son por errores de grabación.

— Existe también un número significativo de expedientes, tanto en fase de «Carta de aviso» como en la de «Trámite de audiencia» que, en realidad, deberían figurar como finalizados por diferentes motivos.

— Se han emitido en ocasiones cartas de aviso sin ser procedentes, al tratarse de contribuyentes no obligados, excluidos de módulos o en situación de cese.

— Los contribuyentes que se encuentran en la situación de excluidos del régimen de módulos continúan registrando incumplimientos en la aplicación hasta que no se corrige manualmente la misma.

— Al comenzar el periodo de la campaña de declaración anual del IRPF se interrumpe la tramitación de los expedientes de módulos. Se ha verificado que muchos contribuyentes con incumplimientos en este régimen no presentan la declaración anual del IRPF, sin que las Unidades de Módulos realicen su seguimiento y control.

— Se han encontrado diferencias en la información proporcionada por la aplicación, en función del menú de acceso a la base de datos que se utilice, observándose casos en que el SCPA señala que el contribuyente no

presenta otros incumplimientos, cuando realmente sí los tiene.

2.8 Regularización de obligaciones tributarias. Actas de inspección.

2.8.1 Normativa aplicable.

La ya citada Resolución de 24 de junio de 1999 de la Presidencia de la AEAT, sobre la organización y funciones del Departamento de Gestión Tributaria, vigente durante el período fiscalizado, atribuye a las Unidades de Módulos el ejercicio de la función inspectora, que ya realizaban anteriormente en virtud de las competencias reconocidas por la anterior Resolución de 2 de junio de 1994.

En la normativa se recogen el régimen y competencias de las Unidades de Módulos, indicándose que ejercerán las funciones de órgano de Inspección, de acuerdo con el Reglamento de Inspección y demás normas de desarrollo, a los efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva. En particular, las facultades inspectoras se extienden a la comprobación e investigación de todos los antecedentes y hechos con trascendencia tributaria para la determinación de los rendimientos sujetos a tales regímenes.

Por otra parte, el artículo 18 del RGIT exige una planificación previa de las actuaciones inspectoras, que se plasmará en el denominado Plan de Inspección, mediante el cual se autoriza a las distintas Unidades o Equipos, en un determinado período de tiempo, a realizar las actuaciones de control e investigación o de obtención de información, acerca de los obligados tributarios. Una vez aprobado el Plan Nacional de Inspección, los órganos que hayan de desarrollar las actuaciones inspectoras formarán sus propios Planes de

inspección que contendrán, ya identificados, los sujetos pasivos u obligados tributarios que serán objeto de comprobación o investigación.

Por tanto, respecto a las Unidades de Módulos es necesaria la inclusión en el Plan Nacional de Inspección de un plan o programa que habilite la comprobación de los obligados tributarios acogidos a regímenes de estimación objetiva y la inclusión de los sujetos pasivos concretos en el Plan de Inspección de los órganos competentes. La identificación del contribuyente y su inclusión en el Plan se producirá una vez que los Agentes tributarios hayan efectuado la correspondiente visita y consten debidamente cuantificados los parámetros que sirven de base a la tributación; actuaciones que deben realizarse con anterioridad al ejercicio de las funciones inspectoras y siempre con carácter previo a la regularización mediante acta.

2.8.2 Procedimientos de las actuaciones inspectoras.

La normativa básica reguladora de las actas de inspección se encuentra en los artículos 44 a 58 y 60 a 63 del RGIT. Según el artículo 49 del RGIT, en la redacción dada por la Disposición final primera del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, las actas son documentos que extiende la Inspección de tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación del obligado tributario en concepto de cuota, recargos e intereses de demora o bien declarando correcta la misma. Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones.

Las actas incoadas por las Unidades de Módulos tienen siempre el carácter de previas, dando lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que, en su caso, se puedan practicar. Las actas

extendidas por estas Unidades serán firmadas por el funcionario del grupo B que desempeñe el puesto de Jefe de Unidad. La falta de la firma del actuario origina la inexistencia jurídica del acta.

Las actas de inspección pueden ser de los siguientes tipos:

- Actas de conformidad.
- Actas de disconformidad.
- Actas con descubrimiento de deuda.
- Actas sin descubrimiento de deuda, que a su vez pueden ser de dos clases:

- Actas de comprobado y conforme.
- Actas sin descubrimiento de deuda, pero con regularización de la situación tributaria del interesado.

Por lo que respecta al alcance de la conformidad, cabe la posibilidad de que el interesado la preste únicamente respecto a una parte del contenido del acta, estando disconforme con el resto, en cuyo caso se documentarán dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, según los conceptos a los que se refieran, y en cada una se hará referencia a la formalización de la otra.

2.8.3 Ejecución del Plan de Control Integral. Actas de inspección.

Como se ha indicado anteriormente en el subapartado 2.4 de este Informe, en el Plan de Control Integral de contribuyentes en módulos se contemplan, además de las visitas a efectuar a los obligados incluidos en este régimen, los objetivos a alcanzar en cuanto a las actas de inspección que deben incoar las Unidades de Módulos en el ejercicio de sus competencias inspectoras. El número previsto de liquidaciones derivadas de actas en el ámbito nacional se fijó en 35.907 para el año 2002 y en 28.577 para el 2003, encontrándose desglosados dichos objetivos, a su vez, por Dependencias regionales, con el detalle que recoge el cuadro núm. 13.

CUADRO 13

Plan de Control Integral. Objetivos de actas de inspección

DELEGACIÓN ESPECIAL	PREVISIÓN PLAN 2002	RESULTADOS 2002	%	PREVISIÓN PLAN 2003	RESULTADOS 2003	%
ANDALUCÍA	7.692	9.343	121,46	6.154	9.567	155,46
ARAGÓN	1.112	996	89,57	890	777	87,30
ASTURIAS	734	1.009	137,47	587	600	102,21
BALEARES	827	1.083	130,95	662	1.168	176,44
CANARIAS	1.307	1.696	129,76	1.046	704	67,30
CANTABRIA	485	515	106,19	388	169	43,56
CASTILLA-LA MANCHA	1.283	1.196	93,21	1.026	1.095	106,73

DELEGACIÓN ESPECIAL	PREVISIÓN PLAN 2002	RESULTADOS 2002	%	PREVISIÓN PLAN 2003	RESULTADOS 2003	%
CASTILLA Y LEÓN	2.377	2.109	88,73	1.902	2.105	110,67
CATALUÑA	5.375	3.665	68,18	4.300	3.540	82,33
EXTREMADURA	1.063	1.027	96,61	700	545	77,86
GALICIA	2.233	2.385	106,81	1.786	2.117	118,53
MADRID	5.222	5.789	110,86	4.178	5.423	129,80
MURCIA	842	844	100,23	674	701	104,01
NAVARRA	-	-	-	-	-	-
PAÍS VASCO	-	-	-	-	-	-
LA RIOJA	380	600	157,89	304	467	153,62
VALENCIA	4.975	6.116	122,93	3.980	4.387	110,22
<b>TOTAL</b>	<b>35.907</b>	<b>38.373</b>	<b>106,87</b>	<b>28.577</b>	<b>33.365</b>	<b>116,75</b>

Se observa que los resultados superaron las previsiones de cada ejercicio, con un incremento porcentual en el 2003 respecto al ejercicio anterior. Sin embargo, lo anterior no implica una mejora de la actuación de las Unidades de Módulos, puesto que el número de actas de inspección incoadas en 2003 disminuyó un 13% respecto a las de 2002. Al igual que ocurría con las visitas, se había minorado significativamente el objetivo señalado, concretamente en un 21%. Por Delegaciones Especiales, se aprecia que todas ellas, a excepción de las de Andalucía y Baleares, empeoraron sus resultados en términos de liquidaciones derivadas de actas.

#### 2.8.4 Resultados de las comprobaciones.

En la fiscalización se han realizado comprobaciones sobre una muestra total de 154 actas del ejercicio 2002 elegidas de forma aleatoria en las Administraciones visitadas, que suponen el 18,81%, 18,61% y 8,59% del total de las incoadas en Alcobendas (Madrid), Parque (Sevilla) y Guillem de Castro (Valencia), respectivamente, con el detalle que figura en el Anexo 9. Si se tiene en cuenta el importe de las liquidaciones incluidas en las mismas, se ha verificado en total el 34,36% de las actas incoadas en el conjunto de las citadas Administraciones en 2002 y, según los contribuyentes a los que afectan, la muestra analizada supone un 15,84% de aquéllos, dado que un mismo obligado puede tener incoada más de un acta.

Se ha verificado que la aplicación informática para la gestión de actas, denominada Sistema Consolidado de Gestión de Actas (SCGA), registra íntegramente la información contenida en las actas incoadas, pudiéndose obtener la relación de actas celebradas en el ámbito territorial seleccionado, actualizada a la fecha de la consulta. Sin embargo, presenta como deficiencia que se encuentra limitado el número de páginas al que se puede acceder a través de la aplicación informática, de manera que la relación de las actas que no se encuentran en las primeras 99 páginas no aparece en la panta-

lla del DIT, situación que se considera que debe corregirse. Esto ha ocurrido, respecto a las actas de 2002, en la Administración de Guillem de Castro, por lo que se ha tenido que solicitar la información al personal de informática.

De las comprobaciones realizadas en las tres Administraciones visitadas, se concluye que se cumple, en términos generales, la normativa relativa a actas de inspección, encontrándose normalizado el documento del acta y recogiendo en él todo el contenido necesario de la misma. Además, la información registrada en la base de datos del DIT se corresponde fielmente, salvo incidencias de escasa relevancia, con la contenida en el documento original del acta. Únicamente a este respecto hay que señalar que, en general, en los expedientes analizados no se adjuntan a las actas los originales de las liquidaciones o autoliquidaciones de las que derivan aquéllas y en la Administración de Guillem de Castro no se ha entregado al Tribunal una de las actas requeridas por encontrarse extraviada, según la explicación ofrecida.

Por otra parte, en las actas incoadas, en función de que se aprecie o no culpa del contribuyente, se procede a acordar la apertura de expediente sancionador, circunstancia que se produjo en 55 de las 57 actas revisadas en la Administración de Alcobendas, en 34 de las 42 seleccionadas en la de Parque y en 48 de las 54 actas que se han comprobado en Guillem de Castro.

#### 2.9 Procedimiento sancionador.

##### 2.9.1 Normativa y procedimientos aplicables.

El régimen aplicable durante el período fiscalizado relativo a las infracciones y sanciones tributarias se encontraba definido fundamentalmente en los artículos 77 a 89 de la LGT de 1963, según la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Esta última Ley determinaba, entre otras

cuestiones, que la imposición de sanciones tributarias se realizase mediante un expediente distinto del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor. Por su parte, el desarrollo reglamentario en esta materia tuvo lugar por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en el que se especificaban los órganos competentes en materia sancionadora, las cuantías de las sanciones y el procedimiento para la aplicación de las mismas.

En relación con los plazos para el desarrollo de las actuaciones sancionadoras, debe señalarse que, en virtud del apartado 6 del artículo 81 de la anterior LGT, añadido por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (vigente a partir del 1 de enero de 2003), los procedimientos sancionadores no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación. Además, según el artículo 34.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el expediente sancionador será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del mismo, considerándose interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento en caso de remisión del expediente a la jurisdicción competente en determinados supuestos previstos en el Real Decreto 1930/1998. De acuerdo con el artículo 211 de la nueva LGT (Ley 58/2003,

de 17 de diciembre), el vencimiento del plazo de seis meses para resolver producirá la caducidad del procedimiento e impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador. No obstante, el apartado 2 de la Disposición transitoria cuarta de esta última Ley establece que los procedimientos sancionadores iniciados antes del 1 de julio de 2004 deben concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les resulte de aplicación el plazo máximo de seis meses, estando vigente este régimen transitorio a partir del 19 de diciembre de 2003.

En el sistema informático de la AEAT, la gestión de los procedimientos sancionadores correspondientes a contribuyentes en régimen de módulos se efectúa distinguiendo entre sanciones vivas y sanciones finalizadas, recogiendo estas últimas en la ya citada aplicación SCGA, en la que figuran todas aquéllas cuyas actas o liquidaciones de las que proceden tienen fecha de incoación a partir de junio de 1999. A continuación se exponen de forma separada los resultados de las comprobaciones realizadas sobre unas y otras.

#### 2.9.2 Resultados de las comprobaciones sobre sanciones vivas.

En el cuadro núm. 14 se recoge la situación de las sanciones vivas a la fecha de consulta, relativas a los contribuyentes en régimen de módulos en el conjunto del ámbito nacional.

CUADRO 14

#### Sanciones vivas. Ámbito nacional

FASES DE TRAMITACIÓN	Nº	IMPORTE SANCIÓN (Miles de euros)
<b>Otras infracciones simples</b>	<b>339</b>	<b>273</b>
Incumplimiento de obligaciones contables o registrales	9	12
No atención requerimiento Inspección / Recaudación	330	261
<b>Infracciones graves derivadas de liquidación provisional / acta</b>	<b>4.413</b>	<b>4.635</b>
Liq. prov. / acta por no ingresar total o parcialmente la deuda	3.898	4.160
Liq. prov. / acta por no ingresar total o parcialmente la deuda (con ret.)	271	269
Compensación improcedente de bases imponibles	1	0
Compensación improcedente de cuotas	4	1
Devoluciones indebidamente obtenidas	184	88
No ingreso devoluciones indebidamente obtenidas	54	115
No ingreso evoluciones indebidamente obtenidas (con ret.)	1	2
<b>Motivos especiales</b>	<b>15</b>	<b>4</b>
Iniciación	1	
Trámite de audiencia	14	
<b>TOTAL</b>	<b>4.767</b>	<b>4.912</b>



A su vez, en el cuadro núm. 15 figura el desglose de las sanciones vivas por Delegaciones Especiales de la AEAT.

CUADRO 15  
Sanciones vivas. Delegaciones Especiales

DELEGACIONES ESPECIALES	NÚMERO DE SANCIONES	%	IMPORTE SANCIONES (Miles de euros)	%
ANDALUCÍA	1.068	22,40	1.132	23,05
ARAGÓN	138	2,89	184	3,75
ASTURIAS	106	2,22	61	1,24
BALEARES	124	2,60	82	1,67
CANARIAS	220	4,62	117	2,38
CANTABRIA	59	1,24	62	1,24
CASTILLA - LA MANCHA	105	2,20	76	1,55
CASTILLA Y LEÓN	217	4,55	164	3,34
CATALUÑA	500	10,49	689	14,03
EXTREMADURA	80	1,68	139	2,83
GALICIA	190	3,99	290	5,91
MADRID	767	16,09	914	18,62
MURCIA	128	2,69	140	2,85
NAVARRA	0	0,00	0	0,00
PAÍS VASCO	0	0,00	0	0,00
LA RIOJA	93	1,95	53	1,06
VALENCIA	972	20,39	809	16,48
<b>TOTAL</b>	<b>4.767</b>	<b>100,00</b>	<b>4.912</b>	<b>100,00</b>

En el cuadro anterior se observa que las Delegaciones Especiales de Andalucía, Valencia y Madrid son las que acumulan el mayor volumen de sanciones vivas, tanto en número (el 58,88% del total de sanciones), como en importe (el 58,15%).

Las comprobaciones efectuadas han consistido en verificar, en cada una de las Administraciones visitadas, la correcta aplicación de los procedimientos sancionadores en las distintas fases de la tramitación de los expedientes y

el cumplimiento de los plazos legales, así como su adecuado reflejo en la aplicación informática de gestión.

Administración de Alcobendas (Madrid)

En la Administración de Alcobendas figuraban 43 expedientes de sanciones vivas en la base de datos a la fecha de consulta. Por fases de tramitación, su situación se desglosa en el cuadro núm. 16.

CUADRO 16  
Sanciones vivas. Administración de Alcobendas (Madrid)

SANCIONES VIVAS	Nº	IMPORTE SANCIÓN (Miles de euros)	EJERCICIO DE PROCEDENCIA DE LA DEUDA
<b>Otras infracciones simples</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	
No atención requerimiento Inspección / Recaudación	4	1	2000
<b>Infracciones graves derivadas de liquidación prov. / acta</b>	<b>39</b>	<b>28</b>	
Iniciación	8	3	2000 a 2001
Trámite de audiencia	30	24	1998 a 2003
Resolución	1	1	1999
<b>TOTAL</b>	<b>43</b>	<b>29</b>	

Del análisis de la situación de los expedientes sancionadores por infracciones graves, según la fecha de incoación del acta o liquidación provisional que los originan, se observa que 28 de ellos corresponden a liquidaciones anteriores al año 2003 y los 11 restantes a este último ejercicio.

Teniendo en cuenta la fecha de inicio de su tramitación, todos los expedientes sancionadores que se encontraban pendientes de finalizar en esta Administración, excepto 6 (en los que a 19 de diciembre de 2003 aún no habían transcurrido seis meses desde su iniciación, entrando en vigor el régimen transitorio que suprime dicho plazo), habrían caducado por vencimiento del plazo de seis meses para resolver, salvo interrupción por dilaciones imputables a los interesados, según lo establecido en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, debiendo procederse en tales casos al archivo de las actuaciones y sin que, a partir de la entrada en vigor de la nueva LGT, pueda iniciarse de nuevo el procedimiento sancionador.

Por otra parte, tomando como fecha de notificación la del acta de inspección junto con la correspondiente liquidación, todos los expedientes sancionadores de 2003 se generaron en un plazo inferior a tres meses, no incurriendo en la causa de caducidad regulada por el artículo 81.6 de la LGT, aplicable sólo a ese ejercicio.

Con independencia del análisis global anterior, se revisó una muestra de diez expedientes, un 23% del total, de los que dos correspondían a infracciones simples y ocho a infracciones graves derivadas de liquidaciones provisionales o actas de inspección, con el detalle que se muestra en el Anexo 10, desglosado según las

fases de tramitación por las que habían pasado. De las comprobaciones efectuadas resultan las siguientes observaciones:

— En el expediente seleccionado del ejercicio 2000 no figura actuación alguna desde abril de ese año, fecha de la notificación al contribuyente.

— De los expedientes incoados en 2001, uno corresponde a una infracción simple, en el que no consta notificado el trámite de audiencia, aunque en la aplicación figura que fue citado el contribuyente. Sin embargo, en el expediente no figuran estas actuaciones. Respecto al otro, correspondiente a una infracción grave, la AEAT informó que el contribuyente aceptó la sanción, renunciando al trámite de audiencia, y se pagó en 2002, por lo que debería figurar como sanción finalizada.

— Entre los expedientes sancionadores correspondientes al ejercicio 2002, dos se encontraban sin finalizar por no haberse localizado al contribuyente, aunque respecto a uno de ellos se publicó edicto en el Boletín Oficial del Estado, sin que conste actuación posterior alguna. En otro expediente figura como notificado el trámite de audiencia, aunque en la BDC sólo aparece la emisión del mismo.

Administración de Parque (Sevilla)

Los datos de sanciones vivas de la Administración de Parque que figuraban en la BDC, a la fecha de obtención de la información, son los que aparecen recogidos en el cuadro núm. 17.

CUADRO 17  
Sanciones vivas. Administración de Parque (Sevilla)

SANCIONES VIVAS	Nº	IMPORTE SANCIÓN (Miles de euros)	EJERCICIO DE PROCEDENCIA DE LA DEUDA
<b>Otras infracciones simples</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	
No atención requerimiento Inspección / Recaudación	1	1	No consta
<b>Infracciones graves derivadas de liquidación prov. / acta</b>	<b>94</b>	<b>105</b>	
Liq. prov. / acta por no ingresar total o parcialmente la deuda	87	101	1998 a 2003
Liq. prov. / acta por no ingresar total o parc. la deuda (con ret.)	4	2	2000 y 2002
Devoluciones indebidamente obtenidas	3	2	1999 y 2002
<b>TOTAL</b>	<b>95</b>	<b>106</b>	

De igual forma que ocurría en la Administración de Alcobendas, atendiendo a la antigüedad de los expedientes, la mayoría de los procedimientos sancionadores vivos en esta Administración estarían caducados por el transcurso del plazo máximo de seis meses para resolver desde su fecha de iniciación, salvo dilaciones imputables a los presuntos infractores, según lo establecido en el Real Decreto 1930/1998, debiendo proce-

derse en tal caso al archivo de las actuaciones sin posibilidad de reiniciarlas.

Se solicitó para su análisis la documentación relativa a diez expedientes, uno correspondiente a una infracción simple y nueve a infracciones graves, cuya situación a la fecha de toma de datos, según las distintas fases de su tramitación, se recoge en el Anexo 10.

Los resultados de las comprobaciones realizadas sobre la muestra seleccionada son los siguientes:

— De los nueve procedimientos sancionadores iniciados por infracción grave derivados de acta de inspección, se encontraba suspendida la tramitación de tres expedientes hasta la entrada en vigor de la nueva LGT, mientras que el resto se encontraban finalizados, por lo que estos últimos deberían darse por concluidos y no aparecer en la base de datos de sanciones vivas.

— En los cuatro expedientes sancionadores correspondientes al ejercicio 2003 se respetó el plazo máximo de tres meses entre la fecha de incoación del acta y la de iniciación del expediente sancionador, límite que operaba sólo en dicho ejercicio.

Administración de Guillem de Castro (Valencia)

En la Administración de Guillem de Castro figuraban 98 expedientes de sanciones vivas, cuya situación a la fecha de toma de datos es la que se muestra en el cuadro núm. 18.

CUADRO 18

Sanciones vivas. Administración de Guillem de Castro (Valencia)

SANCCIONES VIVAS	Nº	IMPORTE SANCCIÓN (Miles de euros)	EJERCICIO DE PROCEDENCIA DE LA DEUDA
<b>Otras infracciones simples</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	
No atención requerimiento Inspección / Recaudación	5	2	No consta
<b>Infracción grave derivada de liquidación prov. / acta</b>	<b>93</b>	<b>104</b>	
Liq. prov. / acta por no ingresar total o parcialmente la deuda	91	103	1995 a 2002
Liq. prov. / acta por no ingresar total o parc. la deuda (con ret.)	2	1	2002 y 2003
<b>TOTAL</b>	<b>98</b>	<b>106</b>	

Al igual que ocurre en las anteriores Administraciones, se observa en general que, dada la antigüedad de los expedientes, un número elevado de los mismos estarían caducados por el transcurso del plazo de seis meses para resolver, en cuyo caso deberían archivarse las actuaciones, sin posibilidad de reiniciarlas.

Sobre una muestra de diecisiete expedientes seleccionados, de los cuales uno corresponde a una infracción simple y el resto a infracciones graves, no se aportó la documentación relativa a cuatro de ellos y otros tres se encuentran suspendidos por la entrada en vigor de la nueva LGT. El resto de expedientes no debería figurar en la base de datos de sanciones vivas, puesto

que dos se encontraban finalizados y los demás estaban incursos en causa de caducidad por exceder del plazo de seis meses desde la fecha de iniciación sin resolver.

2.9.3 Resultados de las comprobaciones sobre sanciones finalizadas.

Las sanciones finalizadas reflejadas en la aplicación SCGA, que ofrece un desglose por Delegaciones Especiales de la AEAT, ascienden a un total de 77.392 a la fecha de consulta, de las que correspondían a las Administraciones visitadas, para los ejercicios 2002 y 2003, las indicadas en el cuadro núm. 19.

CUADRO 19

Sanciones finalizadas. Administraciones

	EJERCICIO 2002			EJERCICIO 2003		
	Madrid - Alcobendas	Sevilla - Parque	Valencia - Guillem de Castro	Madrid - Alcobendas	Sevilla - Parque	Valencia - Guillem de Castro
Pendiente resolución conformidad				3		
Pendiente resolución disconformidad						
Resol. sanción notificada conformidad	23	148	53	126	143	35
Resol. sanción notific. disconformidad	1	0	6	5	1	13
Resuelto con notificación	47	39	341	106	56	0
Archivada	0	0	0	3	0	0
Situación especial	0	0	0	3	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>187</b>	<b>400</b>	<b>246</b>	<b>199</b>	<b>48</b>

Las comprobaciones sobre las sanciones finalizadas se han efectuado a partir de una muestra integrada por 12 expedientes de la Administración de Alcobendas, 10 de la de Parque y 16 de la de Guillem de Castro, cuyas respectivas situaciones, por ejercicios de incoación, se recogen en el Anexo 11.

En todos los expedientes, excepto en uno de la Administración de Guillem de Castro (correspondiente al ejercicio 2003), el tiempo transcurrido entre la fecha de incoación del acta y la del acuerdo de inicio que implica la generación del expediente sancionador es menor de tres meses. En el expediente en que se superó dicho plazo no debería haberse iniciado el procedimiento.

Asimismo, en todos los expedientes analizados se observa que se respetó el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio hasta la finalización del procedimiento sancionador, según lo estipulado en el Real Decreto 1930/1988.

3. CONCLUSIONES

A) Sobre la normativa aplicable a la tributación en regímenes de estimación objetiva:

1. La normativa aplicable a la tributación de las actividades económicas en los regímenes de estimación objetiva o de módulos (la estimación objetiva en el IRPF y el régimen simplificado del IVA, principalmente) fue objeto de una significativa modificación en el año 1998, con el fin de paliar algunos de los problemas que se originaban anteriormente, como la falta de incentivo de los contribuyentes en este régimen para exigir la entrega de facturas o la posibilidad de compatibilizar por parte de un mismo titular actividades en módulos con otras en estimación directa, lo que originaba dificultades de control sobre los rendimientos declarados. Sin embargo, a pesar de la reforma citada, la normativa permite ciertas prácticas que impiden un adecuado control por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y posibilitan determinadas situaciones de fraude fiscal, como son las que se indican a continuación:

a) La posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportado por los contribuyentes en módulos, aunque incentiva a éstos a que exijan facturas por las compras y servicios recibidos, puede dar lugar a supuestos de fraude en forma de emisión de facturas falsas o sobrevaloradas por los contribuyentes en módulos a otros en el mismo régimen o bien en estimación directa, que de esta manera reducen su tributación (epígrafe 2.1.3).

b) El establecimiento de la incompatibilidad para que un mismo empresario declare en estimación directa por determinadas actividades y en estimación objetiva por otras evita la realización de operaciones entre unas y otras dirigidas exclusivamente a reducir la tributación global del contribuyente, pero dicha incompatibilidad no se produce entre los partícipes de sociedades civiles

o comunidades de bienes, e incluso entre los miembros de una unidad familiar, situación que se produce especialmente en el ejercicio de las actividades agrícolas y ganaderas (epígrafe 2.1.3).

2. El desarrollo normativo para la aplicación del régimen de módulos en el ejercicio 2002 se produjo en virtud de la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de noviembre de 2001, similar a la de otros ejercicios. En ella existen determinados aspectos que dificultan el control sobre su correcta aplicación: para las actividades empresariales no agrarias, la definición de las actividades accesorias se basa en un porcentaje calculado sobre los ingresos de la actividad principal, cuando estos ingresos no son objeto de verificación y control. Además, los módulos relativos a estas actividades son, en ocasiones, de difícil comprobación y, en concreto, el relativo al personal no asalariado puede ser declarado por un valor inferior al procedente, sin que las Unidades de Módulos de la Agencia Tributaria puedan, por lo general, verificarlo adecuadamente. Por su parte, las actividades agrícolas, ganaderas y forestales presentan también dificultades de control, especialmente cuando existen procesos de transformación o elaboración de productos vegetales o animales (epígrafe 2.1.2).

B) Sobre las dotaciones de personal de las Unidades de Módulos:

3. La falta de desarrollo de una estructura administrativa y de personal propia de las Unidades de Módulos, a pesar del tiempo transcurrido desde su creación, ha dado lugar a una implantación desigual de las mismas en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria a nivel nacional, observándose que las Delegaciones Especiales con mayor número de contribuyentes en régimen de módulos son, generalmente, las que presentan un menor grado de cobertura de los puestos de Jefe de Unidad en tales órganos, con vacantes que en ocasiones se mantienen durante prolongados períodos de tiempo, lo que repercute negativamente sobre su funcionamiento (subapartado 2.2).

4. La Unidad Central de Módulos, prevista en la Resolución de 24 de junio de 1999, no se constituyó en la práctica hasta finales del ejercicio 2004 con la designación de sus responsables, lo que obligó a que sus funciones se desarrollaran por el personal de la Subdirección de Verificación y Control del Departamento de Gestión Tributaria, al que se encuentra adscrita aquélla (subapartado 2.2).

C) Sobre el censo de contribuyentes en módulos:

5. El volumen de contribuyentes que renuncian a la aplicación del régimen de módulos (renunciantes) se eleva anualmente a una media aproximada de un 20% del censo potencial. Sin embargo, entre las funciones de las Unidades de Módulos definidas en la Resolución

de 24 de junio de 1999, vigente durante el período fiscalizado, no figuraba el control de las obligaciones fiscales de estos renunciados y, aunque el Plan General de Control Tributario sí contemplaba la atención preferente a estos contribuyentes, no se habían definido actuaciones concretas sobre este colectivo, no resultando suficiente la remisión de los expedientes al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. No obstante, la Resolución de 19 de febrero de 2004 ha atribuido competencias a las Unidades de Módulos para el control de los obligados renunciados, subsanando la situación anterior (epígrafe 2.3.1).

6. Los contribuyentes que desarrollan actividades agrícolas, ganaderas y forestales representan más de la mitad del censo de contribuyentes en módulos, pero las Unidades de Módulos no tienen definidos objetivos de control específicos para este colectivo. El control que se realiza sobre la tributación de estas actividades se refiere básicamente a su situación censal, aparte del que se efectúa dentro de la campaña general sobre las declaraciones anuales del IRPF, en la que no se encuentran definidos instrumentos adecuados que contemplen las peculiaridades aplicables a estos contribuyentes (epígrafe 2.3.2).

D) Sobre el Plan de Control Integral de contribuyentes en módulos:

7. El Plan de Control Integral de contribuyentes en módulos, integrado en el Plan Parcial de Gestión Tributaria, define las actuaciones a realizar sobre ese colectivo, incluyendo un plan anual de visitas para la toma de datos así como los objetivos relativos a la detección y regularización de incumplimientos mediante actas de inspección de las Unidades de Módulos. La concreción de las actuaciones sobre los contribuyentes en módulos corresponde a las Delegaciones Especiales en forma de planes de actividades de las Unidades de Módulos de su demarcación territorial, si bien únicamente cuatro de aquellas (Andalucía, Aragón, Cataluña y Galicia) habían definido directrices concretas sobre sectores de riesgo o parámetros a considerar en las actuaciones de control (subapartado 2.4).

8. Respecto al plan de visitas se observa que la definición de los objetivos, medidos en forma de número mínimo de visitas a realizar, era claramente insuficiente e incluso se redujo en el ejercicio 2003 (en el que se fijó un número de visitas equivalente al 12,5% del censo de contribuyentes en módulos) respecto al del ejercicio 2002 (en el que fue el 16% del referido censo). La reducción de los objetivos de visitas de un ejercicio a otro hace que, aparentemente, el cumplimiento de los mismos haya sido mejor en 2003 que en el ejercicio anterior, en términos porcentuales, cuando en realidad el número de visitas disminuyó en un 11% en el ámbito nacional y empeoró en casi todas las Delegaciones Especiales (epígrafe 2.4.1).

9. En relación con las actas de inspección de las Unidades de Módulos también se observa una disminución de los objetivos del ejercicio 2003 respecto a los del ejercicio anterior, lo que dio lugar a que el grado de cumplimiento de los objetivos aumentase, en términos porcentuales, a pesar de haber disminuido en realidad el número de actas incoadas en un 13%. Asimismo, todas las Delegaciones Especiales, excepto las de Andalucía y Baleares, empeoraron sus resultados medidos en número de liquidaciones derivadas de actas (epígrafe 2.8.3).

10. Resulta significativa la inexistencia de objetivos concretos de actuación en relación con el colectivo de renunciados y con los contribuyentes del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA. Ello, junto con la escasa fiabilidad de la información disponible, debido a las diferencias de los datos según las aplicaciones informáticas consultadas, dan lugar a que el Plan de Control Integral relativo a la actuación de las Unidades de Módulos sea un instrumento no suficientemente sistemático y eficaz (epígrafe 2.4.2).

E) Sobre la formación y mantenimiento del censo. Depuración Censal Integral:

11. En relación con la formación y mantenimiento del Censo de contribuyentes en módulos, se ha verificado, en primer lugar, el contenido de las declaraciones censales y declaraciones de alta, baja y modificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas, observándose principalmente que la configuración de los impresos de declaración da lugar a ciertas confusiones en las casillas a rellenar, generando incongruencias en la información aportada por el contribuyente, lo que obliga a realizar correcciones a posteriori por los órganos de la Agencia Tributaria. En segundo lugar, se han realizado comprobaciones sobre el contenido del Censo, resultando que la gran mayoría de las deficiencias detectadas en las declaraciones habían sido subsanadas, sin perjuicio de la subsistencia de ciertos errores (subapartado 2.5).

12. Con respecto a la campaña de depuración censal integral correspondiente al ejercicio 2002, cuya finalidad es obtener un Censo de contribuyentes completo y adecuado, destaca la introducción en ese año de una aplicación centralizada que realiza una primera selección de los obligados que cumplen ciertos criterios, al objeto de regularizar su situación censal por las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria. Sin embargo, de las comprobaciones efectuadas en las Administraciones visitadas se observa que el procedimiento de depuración censal integral se realizó de manera muy diferente, pudiendo concluirse que los resultados de la campaña fueron adecuados en las Administraciones de Alcobendas (Madrid) y Parque (Sevilla), mientras que en la de Guillem de Castro (Valencia) no se llevó a cabo prácticamente actuación alguna de depuración censal (epígrafe 2.6.2).

F) Sobre el control de incumplimientos:

13. El control de los incumplimientos en la presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas por los contribuyentes se realiza a través de una nueva aplicación denominada Sistema de Control de Presentación de Autoliquidaciones, que se implantó a lo largo del ejercicio 2002, lo que originó múltiples incidencias detectadas en los expedientes analizados de ese ejercicio, observándose no obstante en el año 2003 un empeoramiento general de los resultados de gestión sobre los incumplimientos, prácticamente en todas sus fases. En el ámbito nacional, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no realizó actuación alguna sobre casi la mitad de los incumplimientos señalados por la aplicación (el 46,98% en el ejercicio 2002 y el 48,71% en el 2003) y una parte significativa de los que figuraban en una fase intermedia de tramitación se encontraban en realidad regularizados, sin que se hubiese grabado la finalización de las actuaciones de control (epígrafe 2.7.1).

14. El análisis de la gestión de los incumplimientos por Delegaciones Especiales pone de manifiesto un nivel de actuación poco homogéneo entre las mismas, destacando favorablemente la de Andalucía, en la que se finalizó un porcentaje significativo de los incumplimientos gestionados, mientras que en otras quedaron sin tratar gran parte de los incumplimientos detectados por la aplicación, como en Castilla-La Mancha o Baleares, habiendo empeorado esta última sus resultados en 2003 (epígrafe 2.7.2).

15. Respecto a la gestión de los incumplimientos realizada en las tres Administraciones visitadas durante la fiscalización, cabe destacar, en primer lugar, el elevado número de incumplimientos erróneos señalados por la aplicación, siendo las causas más frecuentes la de los renunciados tácitos, ya que la aplicación no los reconoce hasta que se corrige su situación en el Censo; la grabación del cese o de las variaciones en la situación censal en fecha muy posterior a la que realmente se produce; y, finalmente, otros errores por defectos de grabación. En segundo lugar, no se dan como finalizados muchos expedientes que realmente lo están, por lo que continúan apareciendo en otras fases del procedimiento en fechas muy posteriores. Todo lo anterior hace que se hayan emitido en ocasiones cartas de aviso sin ser procedentes, al tratarse de contribuyentes no obligados, excluidos de módulos o en situación de cese. Además, al comenzar el periodo de la campaña de declaración anual del IRPF se interrumpe la tramitación de la regularización de los incumplimientos, sin que las Unidades de Módulos realicen el seguimiento y control de los contribuyentes con incumplimientos que no presentan la citada declaración anual (epígrafe 2.7.3).

16. En las Administraciones de Alcobendas y Guillem de Castro el porcentaje de incumplimientos correspondientes al ejercicio 2002 en situación de «pendientes de selección», sin haberse realizado actuación

alguna sobre ellos, era muy elevado (78,05% y 85,40%, respectivamente), empeorando incluso en el 2003 los resultados de la última Administración citada. En la Administración de Parque no quedaban incumplimientos del ejercicio 2002 pendientes de selección y había un porcentaje significativo de expedientes finalizados, si bien los datos sobre gestión de incumplimientos fueron peores en el 2003 (epígrafe 2.7.3).

G) Sobre la regularización de obligaciones tributarias. Actas de inspección:

17. De las comprobaciones realizadas en las tres Administraciones visitadas, se deduce que se cumple, en general, la normativa relativa a actas de inspección de las Unidades de Módulos, conteniendo las actas analizadas toda la información necesaria y registrándose íntegramente en las bases de datos de la Agencia Tributaria la información contenida en los documentos originales de las actas incoadas (epígrafe 2.8.4).

H) Sobre el procedimiento sancionador:

18. Respecto a los expedientes sancionadores que figuran sin finalizar en las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria, se observa que un elevado porcentaje de los mismos estaban realmente caducados, por el transcurso del plazo de seis meses para resolver desde su iniciación, sin que a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria pueda iniciarse de nuevo el procedimiento sancionador (epígrafe 2.9.2).

19. En las sanciones finalizadas, excepto en un expediente que se inició una vez transcurrido el plazo máximo legal de tres meses desde la incoación del acta, no se han verificado incumplimientos en los plazos de iniciación o de resolución de los expedientes (epígrafe 2.9.3).

#### 4. RECOMENDACIONES

1. Se recomienda la revisión de determinados parámetros aplicables al régimen de tributación por módulos que resultan de difícil acreditación por los contribuyentes y que, por consiguiente, dificultan su comprobación por la Agencia Tributaria, lo que lleva a que generalmente ésta acepte, en la práctica, los datos declarados por los obligados. En concreto, se debería modificar la definición de actividad accesoria de la principal en el caso de actividades empresariales y la cuantificación de los módulos de personal no asalariado y otros con dificultades de comprobación objetiva.

2. Se considera que deberían definirse coeficientes o índices objetivos aplicables a las reducciones de rendimientos por gastos extraordinarios que limiten la discrecionalidad en la aplicación de las normas tributarias por los servicios de las Unidades de Módulos de la Agencia Tributaria.

3. Se recomienda la mejora de la colaboración entre las distintas Administraciones autonómicas y la Agencia Tributaria para la obtención de información histórica sobre subvenciones y ayudas otorgadas a los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, ganaderas y forestales, con objeto de facilitar el control sobre su imputación a los rendimientos obtenidos por estas actividades.

4. Se considera necesaria la elaboración y definición de la estructura administrativa completa de las Unidades de Módulos para un adecuado desarrollo de sus funciones, así como una cobertura más adecuada de los puestos de trabajo asignados a estas Unidades, evitando vacantes durante períodos prolongados de tiempo.

5. Se recomienda incrementar los indicadores de control interno y desarrollar los objetivos específicos de actuación de las Unidades de Módulos en relación con los sectores de riesgo y parámetros de comprobación. En especial, se considera que deben dictarse por las Delegaciones Especiales directrices específicas de control y realizarse una supervisión más adecuada de los resultados correspondientes a las distintas actuaciones de control tributario de las Delegaciones y Administraciones de su demarcación territorial.

Madrid, 27 de octubre de 2005.—El Presidente del Tribunal de Cuentas, **Ubaldo Nieto de Alba**.

## ANEXOS

## ÍNDICE DE ANEXOS

Número	Descripción
1-1	Censo de módulos. Número de contribuyentes por situaciones censales. Ejercicio 2003.
1-2	Censo de módulos. Número de actividades por situaciones censales. Ejercicio 2003.
1-3	Censo de módulos. Número de locales por situaciones censales. Ejercicio 2003.
2	Depuración censal integral. Muestra de contribuyentes en las Administraciones visitadas. Ejercicio 2002.
3	Incumplimientos de módulos por Delegaciones Especiales en el IRPF y el IVA. Ejercicio 2002.
4	Incumplimientos de módulos por Delegaciones Especiales en el IRPF y el IVA. Ejercicio 2003.
5	Incumplimientos de módulos. Administraciones visitadas. Ejercicio 2002.
6	Incumplimientos de módulos. Administraciones visitadas. Ejercicio 2003.
7	Incumplimientos de módulos. Muestra de contribuyentes en las Administraciones visitadas. Ejercicio 2002.
8	Incumplimientos. Muestra de la Administración de Guillem de Castro. Ejercicio 2003.
9	Actas de Inspección de módulos. Muestra de Administraciones visitadas. Ejercicio 2002.
10	Sanciones vivas. Muestra de Administraciones visitadas.
11	Sanciones terminadas. Muestra de Administraciones visitadas.

## ANEXO 1-1

## Censo de módulos. Número de contribuyentes por situaciones censales. Ejercicio 2003

DELEGACIÓN ESPECIAL	INCLUIDO (1)	EXCLUIDO (2)	RENUNCIA (3)	REVOCADO (4)	BAJA (5)	CESE (6)	INCLUIDO O REVOCADO (7) = (1) + (4)	TOTAL
ANDALUCÍA	400.047	9.461	85.927	4.549	71.718	50.451	404.596	622.153
ARAGÓN	90.845	2.332	14.918	1.678	14.227	8.523	92.523	132.523
ASTURIAS	43.811	1.197	13.778	671	12.150	9.099	44.482	80.706
BALEARES	25.092	1.102	13.884	393	7.773	10.426	25.485	58.670
CANARIAS	57.483	1.724	8.724	463	10.704	12.386	57.946	91.484
CANTABRIA	20.735	590	9.147	734	5.045	4.167	21.469	40.418
CASTILLA - LA MANCHA	149.764	2.903	25.709	1.418	22.305	12.412	151.182	214.511
CASTILLA Y LEÓN	172.600	4.460	36.297	2.064	31.092	14.393	174.664	260.906
CATALUÑA	212.310	6.627	78.061	3.308	46.722	46.165	215.618	393.193
EXTREMADURA	77.387	2.270	20.038	1.039	13.382	7.982	78.426	122.098
GALICIA	129.606	3.444	48.090	1.243	30.527	19.157	130.849	232.067
MADRID	117.418	2.535	39.761	2.025	23.206	27.647	119.443	212.592
MURCIA	49.886	1.739	12.907	385	9.552	9.599	50.271	84.068
NAVARRA	81	0	23	1	81	24	82	210
PAÍS VASCO	510	0	30	0	230	67	510	837
LA RIOJA	23.080	711	3.952	395	2.917	2.180	23.475	33.235
VALENCIA	251.404	5.237	39.180	1.509	43.049	28.844	252.913	369.223
UCGGE	3	0	0	0	0	0	3	3
<b>TOTAL</b>	<b>1.822.062</b>	<b>46.332</b>	<b>450.426</b>	<b>21.875</b>	<b>344.680</b>	<b>263.522</b>	<b>1.843.937</b>	<b>2.948.897</b>

## ANEXO 1-2

## Censo de módulos. Número de actividades por situaciones censales. Ejercicio 2003

DELEGACIÓN ESPECIAL	INCLUIDO (1)	EXCLUIDO (2)	RENUNCIA (3)	REVOCADO (4)	BAJA (5)	CESE (6)	INCLUIDO O REVOCADO (7) = (1) + (4)	TOTAL
ANDALUCÍA	498.435	11.899	92.828	5.227	86.606	52.592	503.662	747.587
ARAGÓN	134.054	3.272	17.895	2.448	19.449	9.368	136.502	186.486
ASTURIAS	55.000	1.414	15.116	803	15.632	9.914	55.803	97.879
BALEARES	30.562	1.230	14.941	472	8.834	10.634	31.034	66.673
CANARIAS	63.095	1.927	8.854	525	11.180	12.049	63.620	97.630
CANTABRIA	23.351	684	9.674	786	5.775	4.138	24.137	44.408
CASTILLA - LA MANCHA	229.164	3.918	30.758	2.011	31.262	13.800	231.175	310.913
CASTILLA Y LEÓN	255.788	6.150	42.774	2.881	41.986	16.552	258.669	366.131
CATALUÑA	245.305	7.428	82.399	4.224	52.838	46.057	249.529	438.251
EXTREMADURA	112.333	3.119	24.377	1.534	18.326	9.214	113.867	168.903
GALICIA	146.218	3.842	51.217	1.395	34.945	18.825	147.613	256.442
MADRID	129.531	2.766	39.823	2.273	25.244	27.363	131.804	227.000
MURCIA	60.247	2.017	14.211	408	10.954	9.898	60.655	97.735
NAVARRA	102	0	11	1	106	24	103	244
PAÍS VASCO	796	0	21	0	243	62	796	1.122
LA RIOJA	30.939	853	4.311	491	3.668	2.273	31.430	42.535
VALENCIA	305.960	6.064	41.054	1.762	49.273	29.928	307.722	434.041
UCGGE	2	0	0	0	0	0	2	2
<b>TOTAL</b>	<b>2.320.882</b>	<b>56.583</b>	<b>490.264</b>	<b>27.241</b>	<b>416.321</b>	<b>272.691</b>	<b>2.348.123</b>	<b>3.583.982</b>

## ANEXO 1-3

## Censo de módulos. Número de locales por situaciones censales. Ejercicio 2003

DELEGACIÓN ESPECIAL	INCLUIDO (1)	EXCLUIDO (2)	RENUNCIA (3)	REVOCADO (4)	BAJA (5)	CESE (6)	INCLUIDO O REVOCADO (7) = (1) + (4)	TOTAL
ANDALUCÍA	499.532	11.993	93.443	5.247	88.274	55.360	504.779	753.849
ARAGÓN	134.233	3.290	18.010	2.454	19.758	9.914	136.687	187.659
ASTURIAS	55.075	1.418	15.180	805	15.847	10.275	55.880	98.600
BALEARES	30.915	1.247	15.122	477	9.264	11.465	31.392	68.490
CANARIAS	63.668	1.954	8.968	528	11.764	13.009	64.196	99.891
CANTABRIA	23.430	690	9.733	788	5.988	4.415	24.218	45.044
CASTILLA - LA MANCHA	229.461	3.936	30.991	2.019	31.816	14.649	231.480	312.872
CASTILLA Y LEÓN	256.159	6.173	43.019	2.890	42.984	17.383	259.049	368.608
CATALUÑA	246.127	7.471	82.894	4.237	54.138	48.379	250.364	443.246
EXTREMADURA	112.436	3.144	24.517	1.540	18.675	9.644	113.976	169.956
GALICIA	146.498	3.869	51.554	1.405	35.885	20.048	147.903	259.259
MADRID	130.101	2.794	40.063	2.283	25.981	28.538	132.384	229.760
MURCIA	60.435	2.030	14.322	409	11.272	10.499	60.844	98.967
NAVARRA	102	0	11	1	107	26	103	247
PAÍS VASCO	796	0	22	0	246	67	796	1.131
LA RIOJA	31.000	859	4.329	494	3.775	2.421	31.494	42.878
VALENCIA	306.779	6.109	41.374	1.764	50.609	31.803	308.543	438.438
UCGGE	2	0	0	0	0	0	2	2
<b>TOTAL</b>	<b>2.326.749</b>	<b>56.977</b>	<b>493.552</b>	<b>27.341</b>	<b>426.383</b>	<b>287.895</b>	<b>2.354.090</b>	<b>3.618.897</b>









## ANEXO 8

## Incumplimientos. Muestra de la Administración de Guillem de Castro. Ejercicio 2003

FASES	Nº	Nivel de presunto fraude. Miles de euros	SELECCIÓN MUESTRA			
			nº	% s/fase	Importe	% s/fase
<b>Pendiente de selección</b>	<b>3.224</b>	<b>955,90</b>				
Pendiente nivel cierto	294	32,60	3	0,09	1,10	0,12
Pendiente sin parámetros	1.139	216,50	5	0,16	8,20	0,86
Comprobación obligatoria	981	264,00	4	0,12	6,90	0,72
Comprobación discrecional	810	442,80	3	0,09	11,60	1,21
<b>Carta de Aviso</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>				
A confirmar C.A. antes depuración	0	0,00				
Carta de Aviso emitida	0	0,00				
<b>Trámite de audiencia</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>				
A confirmar t. audiencia antes depuración	0	0,00				
A confirmar t. audiencia después depuración	0	0,00				
Trámite de audiencia notificado	0	0,00				
No notificado, segundo intento	0	0,00				
<b>Liquidación provisional</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>				
Liquidación provisional emitida	0	0,00				
<b>Estados finalizados</b>	<b>269</b>	<b>55,00</b>				
Finalizado por cumplimiento	6	0,20	1	0,37	0,10	0,18
Finalizado por cumplimiento automático	260	54,70	2	0,74	1,60	2,91
Estimación de alegaciones	0	0,00	0	0,00	0,00	0,00
Finalizado por decisión del usuario	3	0,10	1	0,37	0,00	0,00
A regularizar por acta de módulos	0	0,00				
Incluido en Plan de Inspección	0	0,00				
<b>Pendiente recep. Oficina Gestora</b>	<b>2</b>	<b>0,00</b>				
Otra Oficina Gestora	2	0,00	1	50,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>3.495</b>	<b>1.010,90</b>	<b>20</b>	<b>0,57</b>	<b>29,50</b>	<b>2,92</b>

## ANEXO 9

## Actas de inspección de módulos. Muestra de Administraciones visitadas. Ejercicio 2002

ALCOBENDAS	NÚMERO DE ACTAS			IMPORTE DE ACTAS (Euros)			NÚMERO DE CONTRIBUYENTES		
	Incoadas	Muestra	%	Incoadas	Muestra	%	Incoadas	Muestra	%
DE CONFORMIDAD (01)	286	46	16,08%	513.895,17	218.576,89	42,53%	79	16	20,25%
DE DISCONFORMIDAD (02)	17	11	64,71%	27.215,28	25.108,72	92,26%	3	2	66,67%
<b>(01) + (02)</b>	<b>303</b>	<b>57</b>	<b>18,81%</b>	<b>541.110,45</b>	<b>243.685,61</b>	<b>45,03%</b>	<b>82</b>	<b>18</b>	<b>21,95%</b>

PARQUE	NÚMERO DE ACTAS			IMPORTE DE ACTAS (Euros)			NÚMERO DE CONTRIBUYENTES		
	Incoadas	Muestra	%	Incoadas	Muestra	%	Incoadas	Muestra	%
DE CONFORMIDAD (01)	227	38	16,74%	359.845,40	135.334,58	37,61%	86	16	18,60%
DE DISCONFORMIDAD (02)	4	4	100,00%	6.889,10	6.889,10	100,00%	2	2	100,00%
<b>(01) + (02)</b>	<b>231</b>	<b>42</b>	<b>18,18%</b>	<b>366.734,50</b>	<b>142.223,68</b>	<b>38,78%</b>	<b>88</b>	<b>18</b>	<b>20,45%</b>

GUILLEM DE CASTRO	NÚMERO DE ACTAS			IMPORTE DE ACTAS (Euros)			NÚMERO DE CONTRIBUYENTES		
	Incoadas	Muestra	%	Incoadas	Muestra	%	Incoadas	Muestra	%
DE CONFORMIDAD (01)	576	47	8,16%	828.305,62	193.111,66	23,31%	253	30	11,86%
DE DISCONFORMIDAD (02)	53	7	13,21%	204.892,55	87.946,87	42,92%	19	4	21,05%
<b>(01) + (02)</b>	<b>629</b>	<b>54</b>	<b>8,59%</b>	<b>1.033.198,17</b>	<b>281.058,53</b>	<b>27,20%</b>	<b>272</b>	<b>34</b>	<b>12,50%</b>

TOTAL	NÚMERO DE ACTAS			IMPORTE DE ACTAS (Euros)			NÚMERO DE CONTRIBUYENTES		
	Incoadas	Muestra	%	Incoadas	Muestra	%	Incoadas	Muestra	%
DE CONFORMIDAD (01)	1.089	131	12,03%	1.702.046,19	547.023,13	32,14%	418	62	14,83%
DE DISCONFORMIDAD (02)	74	22	29,73%	238.996,93	119.944,69	50,19%	24	8	33,33%
<b>(01) + (02)</b>	<b>1.163</b>	<b>154</b>	<b>13,24%</b>	<b>1.941.043,12</b>	<b>666.967,82</b>	<b>34,36%</b>	<b>442</b>	<b>70</b>	<b>15,84%</b>

## ANEXO 10

## Sanciones vivas. Muestra de Administraciones visitadas

ADMINISTRACIÓN DE ALCOBENDAS						
	1999	2000	2001	2002	2003	TOTAL
TOTAL MUESTRA		1	2	6	1	10
Notificado acuerdo de inicio			1	5	1	7
Emitido trámite de audiencia		1	2	4	1	8
Notificado trámite de audiencia		1		2		3

ADMINISTRACIÓN DE PARQUE						
	1999	2000	2001	2002	2003	TOTAL
TOTAL MUESTRA	3		1	2	4	10
Notificado acuerdo de inicio	3			1	1	5
Emitido trámite de audiencia	3		1		1	5
Notificado trámite de audiencia	3		1		1	5

ADMINISTRACIÓN DE GULLEM DE CASTRO						
	1998	1999	2001	2002	2003	TOTAL
TOTAL MUESTRA	2	1	3	2	8	16
Notificado acuerdo de inicio	1	1	1			3
Emitido trámite de audiencia	2	1	2	2	8	15
Notificado trámite de audiencia	2	1	1	1	7	12

## ANEXO 11

## Sanciones terminadas. Muestra de Administraciones visitadas

ADMINISTRACIÓN DE ALCOBENDAS				
	2001	2002	2003	TOTAL
TOTAL MUESTRA	1	4	7	12
Notificado acuerdo de inicio	1	3	6	10
Emitido trámite de audiencia	1	4	7	12
Notificado trámite de audiencia	1	4	7	12

ADMINISTRACIÓN DE PARQUE			
	2002	2003	Total
TOTAL MUESTRA	5	5	10
Notificado acuerdo de inicio	5	5	10
Emitido trámite de audiencia	5	5	10
Notificado trámite de audiencia	5	5	10

ADMINISTRACIÓN DE GULLEM DE CASTRO			
	2002	2003	TOTAL
TOTAL MUESTRA	11	5	16
Notificado acuerdo de inicio	9	5	14
Emitido trámite de audiencia	11	5	16
Notificado trámite de audiencia	9	5	14