

## Acerca de la fiscalización de los ingresos tributarios.

Con frecuencia, los auditores públicos realizamos trabajos de fiscalización relativos a la gestión de los centros de gasto que actúan como receptores netos de fondos procedentes del Estado o de las distintas administraciones, tales como la autonómica, la local o la Unión Europea.

El análisis del control interno y de la regularidad de áreas como la contratación de bienes y servicios, los recursos humanos, las inversiones, la ejecución presupuestaria y la tesorería, se presentan como tareas usualmente abordadas con vistas a opinar sobre la representatividad de los estados financieros de las entidades públicas, así como la eficacia y eficiencia con la que son empleados los fondos recibidos.

No obstante, nada más lejos que cerrar los ojos ante otras posibilidades como son los ingresos de cualquier índole, y, entre ellos, los tributarios, ya sean de ámbito estatal, autonómico o municipal, los cuales soportan en gran medida la financiación del correspondiente presupuesto de gastos. De hecho, el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado de 2004 establece una previsión de ingresos de 217.000 millones de euros por operaciones no financieras, de los que el 91% corresponde a ingresos de naturaleza tributaria.

Nuestro objetivo es llamar la atención sobre la que, seguramente, sea una de las especialidades menos abordadas por los profesionales que actuamos en el control externo del sector público: la fiscalización de tributos. Ésta, pese a su aparente similitud con la de los gastos, sin duda encierra ciertas peculiaridades, alguna de las cuales procuraremos mencionar a lo largo de este trabajo.

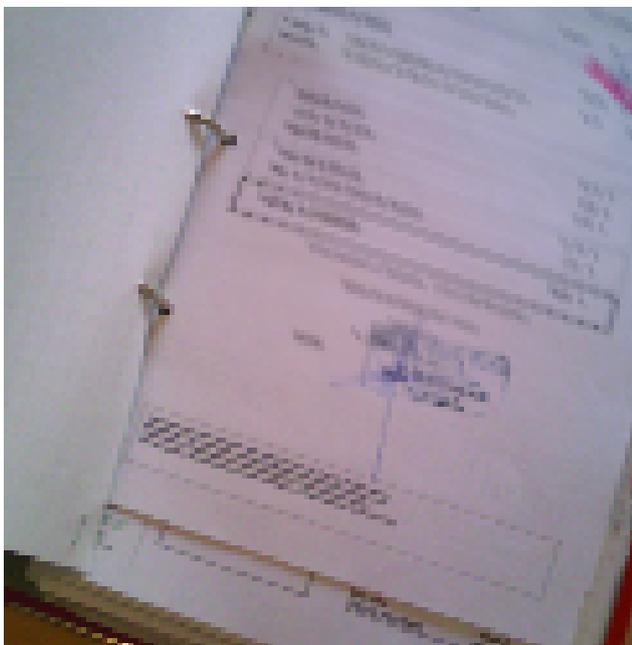
### 1. EL PAPEL DE UNA ENTIDAD FISCALIZADORA

La fiscalización del presupuesto de ingresos y gastos del Estado es una de las tareas a emprender por cualquier entidad fiscalizadora superior, lo mismo ocurre con los correspondientes órganos de control externo respecto de los presupuestos de las distintas comunidades autónomas que operan en el territorio español.

A nada que uno examine el listado de informes emitidos por dichas entidades, se acaba concluyendo que éstas no suelen destinar recursos a la fiscalización de ingresos de naturaleza tributaria. Esto se debe, quizás, y según Francisco Javier Rubio Delgado<sup>1</sup>, a que la opinión generalizada es considerar que los gastos son, por su propia naturaleza, un área de riesgo, fraude, malversación y des-

---

<sup>1</sup> Rubio Delgado, Francisco Javier: "El control de los Ingresos Públicos". *ICE Tribuna de Economía*. N° 757. Octubre, 1996.



pilfarro más importante que los ingresos por recaudación de tributos. A ello habría que añadir que quizá sea más fácil planificar y programar una fiscalización de gastos que una de ingresos tributarios, debido a la dificultad que entraña, en ésta última, establecer el alcance, los objetivos y los procedimientos de fiscalización.

No obstante, no podemos olvidar que ambos presupuestos coexisten inevitablemente en la medida en que uno financia al otro. Por lo tanto, cabe dedicarles la misma importancia a efectos de su control.

Rubio Delgado señala que algunos gobiernos tienden a equilibrar su déficit presupuestario mediante un incremento de la presión fiscal, sin plantearse que una posible solución sería ejercer un control interno y externo más riguroso sobre la propia gestión del sistema tributario, lo que garantizaría una manera eficaz de detectar posibles prácticas de fraude y malversación.

Otro aspecto a considerar es el de la corrupción en la gestión del sistema tributario. Puede definirse como el acto de dar, pedir o aceptar cierto beneficio, ventaja o dinero a cambio de influir en un proceso de decisiones que afecten a los intereses del sector público. Así, cualquier persona o institución pública o privada que detecte estos actos ha de noti-

ficarlos a la Fiscalía Anticorrupción para que actúe en consecuencia.

Por lo que se refiere al control sobre el fraude y la evasión fiscal cometida por los contribuyentes, ésta es una materia que compete directamente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), así como a sus equivalentes en las distintas comunidades autónomas. El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo, en su caso, tan sólo pueden valorar y opinar acerca de la calidad del control interno ejercido por los gestores tributarios con el fin de evitar tales situaciones.

Lógicamente, si a lo largo del proceso de fiscalización los órganos de control detectasen actos negligentes, culposos o fraudulentos realizados por quienes tuviesen a su cargo el manejo y gestión de fondos públicos, y que pudiesen suponer, entre otras cosas, alteraciones de la información contable con el objeto de malversarlos, tales situaciones debieran ser investigadas por dichos órganos y trasladadas a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas del Estado, así como a la jurisdicción ordinaria.

### 2. RIESGOS INHERENTES A LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Cualquier sistema de gestión asume sus propios riesgos por el mero hecho de estar operativo, la cuestión está en minimizarlos cuanto sea posible. Esto ocurre, por ejemplo, en la gestión hospitalaria, la del sistema bancario, la de la contratación de bienes y servicios; y, por supuesto, la del sistema tributario.

Siguiendo a Rubio Delgado, cabría señalar los siguientes:

- El tiempo que transcurre desde el momento en el que el tributo es recaudado y su correspondiente registro contable.
- La dificultad de supervisar ingresos recaudados cuando por alguna razón éstos no hubiesen sido registrados posteriormente en la contabilidad.
- El número de empleados públicos vinculados a la gestión de tributos suele ser menor al de los que gestionan gastos.

- Por la misma razón, los expedientes de ingresos tributarios generan muchos menos documentos que los de gastos, lo que limita las evidencias de fiscalización de una forma notable.
- Los expedientes de gasto deben ser aprobados por diferentes niveles de gestión. Sin embargo, los de ingresos tributarios suelen ser aceptados y recaudados conforme los contribuyentes ingresan sus obligaciones tributarias.
- Los errores y cálculos indebidos, fortuitos o voluntarios que los contribuyentes consignen en los formularios de declaración.
- La información contable que pueda ser manipulada por empleados públicos con el fin de ocultar cualquier malversación de los fondos a su cargo.
- Los fuertes intereses privados -a veces derivados de actuaciones urbanísticas- a los que suelen estar vinculados algunos expedientes de ingresos tributarios, tales como el aplazamiento, cancelación o negociación especial de deudas.

Todos ellos son riesgos a considerar por el auditor en el proceso de planificación y programación de los trabajos de campo. Se constituyen, por tanto, en verdaderos objetivos de fiscalización.

### **3. CONTROL INTERNO: RESPONSABILIDADES DE LOS GESTORES**

En España, la AEAT es el organismo público encargado de la gestión del sistema tributario estatal y del aduanero, así como de los recursos de otras administraciones y entes públicos, nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende.

Los administradores de la AEAT han de tener en cuenta de forma especial las siguientes tareas:

- La aprobación de un organigrama de la Agencia, así como de los manuales de procedimientos en los que estén descritas las funciones, tareas, interrelaciones, responsabilidades de todos y cada uno de los miembros de la plantilla; y todo ello puesto en conocimiento de éstos.
- La actualización sistemática de dichos manuales, sobre todo al tratarse de una institución tan par-

ticular como aquélla cuya misión es recaudar fondos procedentes de los contribuyentes.

- La adopción de medidas adecuadas para identificar y minimizar posibles áreas de riesgo en el desarrollo de su actividad.
- El establecimiento de medidas que fortalezcan el control interno, tales como incentivos y sanciones.
- La utilización y custodia de las recaudaciones de tributos, de modo que no se produzca detrimento en el patrimonio público.
- El establecimiento de medidas de gestión de acuerdo con los principios de economía, eficacia y eficiencia.
- La regulación de los procedimientos de desgravación y devolución de tributos.
- El proceso de inspección tributaria de acuerdo con las normas establecidas y bajo un código de ética.

Tales responsabilidades, que serían las mismas para los gestores tributarios de las distintas comunidades autónomas, también constituyen para el auditor factores a considerar en el desarrollo de la planificación y programación de los trabajos de campo. Por tanto, también se pueden convertir en objetivos de fiscalización.

### **4. LA FISCALIZACIÓN DE LAS TASAS: UNA OPCIÓN A EMPRENDER**

Una de las áreas más específicas de la fiscalización de ingresos tributarios es la de las tasas. En el marco tributario estatal existe una gran diversidad, las cuales se gestionan por un buen número de entidades públicas que actúan como delegadas. Todo ello sin perjuicio de las que se puedan exigir en el ámbito autonómico y local.

Las tasas son un tipo de tributos que se imponen a los contribuyentes que soliciten de la Administración algún tipo de servicio en régimen de Derecho público, y siempre y cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a) que el servicio no sea de solicitud voluntaria para el administrado;

b) que el servicio no pueda ser prestado por el sector privado.

La Ley de Tasas y Precios Públicos, de 13 de abril de 1989, establece ciertos principios que éstas han de cumplir. Entre ellos:

- Principio de equivalencia, por el que las tasas deben cubrir el coste exacto del servicio prestado por la Administración.
- Principio de capacidad económica, por el que el establecimiento de su importe debe tener en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes que deban pagarlas.
- Principio de regulación, por el que su creación y la determinación de sus elementos esenciales debe realizarse por ley.
- Principio de previsión presupuestaria, por el que han de ser presupuestadas por el organismo encargado de exigir las.
- Principio de devolución, por el que, en caso de que la Administración no haya podido prestar el servicio solicitado por el contribuyente, la tasa que haya sido cobrada debe ser devuelta.

De nuevo, el cumplimiento de tales principios se convierte en objetivos de auditoría fácilmente alcanzables. No obstante, el verdadero inconveniente a la hora de llevar a cabo una fiscalización de tasas radica en la variedad de sus elementos esenciales, es decir, el hecho imponible, la determinación del contribuyente, el momento del devengo, la liquidación y la recaudación, la interposición de recurso; pero, de forma muy especial, las características de la entidad encargada de su gestión.

Al contrario que los impuestos de ámbito estatal, los cuales son tributos gestionados por la AEAT, las tasas se gestionan por entidades muy diferentes entre sí, y de ámbitos distintos dentro de la Administración General del Estado. Ello implica que cada tasa es un pequeño mundo en sí misma.

Quizá por ello se nos ocurren algunas razones que puedan justificar su análisis.

- Su importante participación en el Presupuesto de Ingresos del Estado, así como en el presupues-

to de algunos organismos públicos que las administran.

- Su naturaleza específica, debido a que son tributos, pero no impuestos.
- Las características particulares de las entidades gestoras, tales como ministerios, organismos, entes estatales, etc.
- En ciertos casos, los recursos limitados que se aplican para su gestión.
- Debido a que suelen ser importes pequeños, los contribuyentes prefieren pagarlas sin cuestionarse por qué están en vigor.
- Las tasas exigidas por órganos judiciales, aduaneros y policiales pueden ser áreas especiales de riesgo.
- Algunas tasas proceden de épocas muy antiguas, por lo que sería preciso actualizarlas o revocarlas.
- Las tasas suponen a menudo millones de operaciones de cuantía muy pequeña y muchas veces idéntica, por lo que el control interno y externo sobre ellas es particularmente complejo.

Tales razones serían, por supuesto, aplicables al caso de las tasas exigidas en los ámbitos local y autonómico.

### **5. EL CONTROL EXTERNO DEL IMPUESTO DEL VALOR AÑADIDO EN EL MARCO DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: OTRA OPCIÓN A EMPRENDER**

Uno de los objetivos de la Comunidad Económica Europea es la abolición de aduanas entre los diferentes Estados miembros. Ahora bien, y desde una perspectiva tributaria, para facilitar las correcciones aduaneras que garanticen el libre comercio, es precisa la existencia de un impuesto sobre el consumo (IVA) que permita determinar la carga fiscal en cada fase del proceso productivo.

En la Unión Europea todavía no se ha culminado la última fase de adaptación del IVA, por lo que el objetivo de tributación “en origen” está aún pendiente. Esto afecta muy sensiblemente al control de las operaciones intracomunitarias, ya que mientras no finalice el período de transición previsto por la directiva comunitaria 91/680, éstas seguirán tribu-

tando “en destino”. Ello supone, entre otras cosas, que la tarifa del IVA establecida en el país importador sea fundamental a efectos de su recaudación.

Además, la AEAT ha detectado una serie de irregularidades que son también comunes en el resto del espacio europeo. Son las siguientes:

- Algunos bienes y productos exentos “en origen”, como los agrarios, son vendidos en el mercado interno “de destino”, donde se carga a los consumidores finales un IVA que luego no se declara. Así, desde el momento en el que el IVA no se tributa “en origen”, las posibilidades de fraude se incrementan.
- Frecuentemente, el IVA de las operaciones intracomunitarias no se declara, ya que los bienes son comercializados en el mercado negro. De este modo se produce fraude del IVA en el consumo final. A ello coadyuva la eliminación del control físico de aduanas que comporta el mercado único.
- Respecto del derecho de deducción de la carga fiscal, surgen situaciones de fraude cuando los contribuyentes compradores solicitan la devolución del IVA sobre bienes adquiridos previamente, pero que no estaban grabados con dicho impuesto.

A su vez, la AEAT ha establecido las siguientes áreas de riesgo:

- Operaciones intracomunitarias de alcohol
- Sector textil
- Elaboración de vino
- Exención de impuestos especiales
- Operaciones de “dumping”
- Importación de algunas especies de pescado
- Adquisiciones a bajo precio de vehículos procedentes de otros Estados miembros, etc.

Afrontar una fiscalización en esta área se convierte en un verdadero desafío para una entidad fiscalizadora superior, y no sólo en España. El debate está lanzado desde un grupo de trabajo perteneciente al Comité de Enlace de las Entidades Fiscalizadoras Superiores europeas.

La dificultad para dichas entidades es que, normalmente, tienen limitado su ámbito de actuación



a los fondos públicos, de modo que no tienen capacidad para controlar a los contribuyentes en su condición de tal, al no ser éstos cuentadantes. Eso implica que las entidades fiscalizadoras pueden ejercer el control sobre las operaciones tributarias, siempre y cuando dichas operaciones hayan sido previamente detectadas o sometidas a tributación por parte de las respectivas agencias tributarias, convirtiéndose así lo recaudado -por una entidad obligada a rendir cuentas- en fondos públicos sobre los que poder ejercer el control externo.

## 6. ALGUNOS APUNTES SOBRE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

Un aspecto interesante a la hora de evaluar la gestión de la actividad económico-financiera de cualquier agencia tributaria -o su equivalente en el ámbito autonómico-, y que ésta se adecua al principio de eficacia, es la determinación de los indicadores de gestión.

En el caso de la fiscalización de ingresos tributarios, la experiencia nos demuestra que frecuentemente se confunden tales instrumentos de evaluación con los objetivos de cumplimiento. Esto se evidencia cuando, tras analizar cuidadosamente los

proyectos presupuestarios anuales de las entidades fiscalizadas, los auditores nos vemos en la necesidad de diseñar otros nuevos indicadores, de modo que nos permitan hacer una evaluación más acertada del grado de consecución de los objetivos.

Por ejemplo, en algunas agencias tributarias europeas no es extraño encontrar un indicador de eficacia como el siguiente:

“Incrementar un 3% la recaudación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto del ejercicio anterior”.

Esto, claramente, no es un indicador de eficacia, sino un objetivo. Además, es un objetivo diseñado de forma deficiente. Cualquier analista es consciente de que se puede incrementar un 3% la recaudación de cualquier tributo sin necesidad de que la agencia correspondiente se haya mostrado más eficaz: bastaría con una medida de orden fiscal adoptada por el gobierno correspondiente; por ejemplo, incrementando la tarifa del impuesto.

Otras agencias sí distinguen los objetivos, pero al establecer los indicadores lo hacen de forma confusa y poco representativa. Véase:

Objetivo: “Facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales mediante la mejora de la información y asistencia a los contribuyentes”.

Indicador: “Importe de los tributos ingresados por los contribuyentes como consecuencia de las medidas de gestión emprendidas por la Agencia Tributaria”.

En este caso el objetivo es adecuado, pero el indicador es un instrumento de evaluación deficiente. Si el objetivo es facilitar el cumplimiento voluntario, el indicador debiera referirse a las medidas de gestión tomadas para dicho cumplimiento voluntario. Sin embargo, tal y como se ha diseñado el indicador, éste no distingue los resultados provenientes de actividades de gestión recaudatoria ordinaria de las procedentes de las actividades de inspección.

Otro caso sería el de la fijación de un objetivo global, más propio quizá de una política fiscal gubernamental que de una gestión eficaz por parte de la

agencia tributaria correspondiente. Por ejemplo:

Objetivo: “Lucha contra el fraude fiscal mediante controles generales y específicos sobre los contribuyentes y medidas de gestión tributaria”.

Indicador: “Resultados de las actividades de control de la Agencia Tributaria”.

De nuevo, el indicador mezcla los resultados de tres actividades diferentes de la gestión: control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias periódicas, sobre las actividades inspectoras, y sobre las actividades de la administración de aduanas, en su caso.

### 7. CONCLUSIONES

- En el ámbito estatal y autonómico, la fiscalización de ingresos tributarios ayuda a corregir el déficit público. Para ello, es preciso valorar la eficiencia de la gestión llevada a cabo por los gestores tributarios sobre dichos ingresos, así como la posibilidad de que, en algunos casos, éstos sean ocultados, malversados o indebidamente utilizados.
- No obstante, el control sobre el fraude fiscal y la evasión producidos por los contribuyentes es una tarea específica de dichos gestores, las entidades fiscalizadoras tan sólo pueden valorar si el control interno ejercido para evitarlo es suficiente y adecuado. De este modo, el objetivo principal de tales entidades es fortalecer el control externo sobre las actividades de los gestores tributarios.
- Las entidades fiscalizadoras tienen limitado su ámbito de actuación a los fondos públicos, de manera que no tienen capacidad para controlar a los contribuyentes, puesto que éstos no son cuentadantes. Sin embargo, sí pueden ejercer el control sobre las operaciones tributarias siempre y cuando éstas hayan sido previamente detectadas o sometidas a tributación por las agencias tributarias o equivalentes, convirtiéndose así lo recaudado en fondos públicos obtenidos por una entidad pública que sí está obligada a rendir cuentas.