

# Apuntes sobre la fiscalización de los ingresos tributarios

**Jesús Muruzabal Lerga**  
Auditor de la Cámara de Comptos  
Nafarroako Kontuen Ganbara

## Introducción

Con el presente artículo quiero presentar algunas de las dificultades que se le plantean al auditor que controla los ingresos de carácter tributario en las administraciones públicas. Por supuesto, sin pretender aportar soluciones definitivas y con la intención de que sirva de punto de partida para nuevas aportaciones que profundicen en este tipo de fiscalización.

Las normas que regulan el control interno de cualquier administración pública precisan los tipos de intervención que deben realizarse en el ámbito del gasto, mientras que por el lado de los ingresos indican que *se tomará razón*.

Es cierto que el control de gastos se ha desarrollado tanto teórica como normativamente, si bien también debemos admitir que poco o nada se ha hecho en este sentido con los ingresos.

En la normativa de los órganos de control externo se habla de la fiscalización de los presupuestos atendiendo a criterios de eficacia, eficiencia y economía. Sin embargo, en la práctica, nos encontramos con una situación parecida a la del control interno.

Se ha desarrollado el control del gasto y es prácticamente inexistente el del ingreso. A nadie se le oculta que esta situación se debe a dos motivos:

- a) La mayor facilidad para efectuar el control del gasto.

Los presupuestos indican quién y como debe realizar el gasto, limitando además el importe máximo del mismo. Todo ello facilita su control. Sin embargo, los ingresos tienen carácter estimativo, no se sabe si se realizarán o no y dependen de multitud de factores externos: la marcha general de la economía, la reducción o no del paro, la implantación de nuevas empresas, etc. Factores todos ellos que no dependen directamente de la administración y en los que a corto plazo no siempre se puede incidir.

- b) Una cierta sensación de inutilidad en el control del ingreso.

Los ingresos devengados (o recaudados) ya se han realizado. Por lo tanto, si el contribuyente ha cumplido con su obligación ¿qué sentido tiene su fiscalización?

Es evidente que desde un punto de vista exclusivamente financiero no tiene mucho sentido fiscalizar lo ya recaudado. Por ello, juegan un papel esencial, sobre todo para el control externo, los criterios de eficacia y economía. Es decir, la cuestión sería si se recauda todo lo que debe recaudarse y si se hace de la forma más barata posible.

Pero al introducirnos en este campo podemos terminar en la valoración o estimación del fraude fiscal, porque en el fondo es la cuestión que subyace tras la cuestión de si Hacienda recauda todo lo que debería ingresarse.

Creo sinceramente que el control del fraude fiscal es un tema cuya responsabilidad recae en otros organismos y, por lo tanto, queda fuera de los objetivos de los órganos de control.

No obstante, entre un mínimo control financiero y la evaluación del fraude fiscal, entiendo que hay un importante campo en el que los órganos de control pueden y deben realizar su trabajo.

Corresponde, lógicamente, al control de gestión o de los procedimientos empleados para gestionar los ingresos e incluso, en relación

con el fraude, conocer si hay sistemas para evaluarlo, sus componentes y si se toman medidas para su eliminación y, en su caso, proponer estas medidas.

Para iniciar estos comentarios considero esencial señalar algunas de las características de los ingresos tributarios de las administraciones públicas que inciden en su posterior control.

### **Tipos de ingresos tributarios**

Sin pretender realizar una clasificación científica de los ingresos, podemos considerar, en una primera aproximación y a efectos de control, los siguientes:

**a) Los que responden a un censo o catastro exacto y cuyos hechos imponible los marca en todos sus términos la administración.**

Sería el caso de la antigua contribución territorial urbana, cuya denominación actual es *impuesto sobre bienes inmuebles*.

La existencia de un buen catastro y su mantenimiento es básica para su correcta gestión. A partir de ahí es la propia administración la que realiza la valoración y gira el recibo del impuesto a pagar.

Es probablemente el caso más sencillo de la gestión y posterior control de los ingresos tributarios. De la administración dependen la totalidad de los aspectos a tener en cuenta para la gestión del impuesto: las autorizaciones para la construcción, para la habitabilidad, la confección del censo, los criterios y tipos de gravamen, etc.

Además este tipo de impuestos son repetitivos para cada periodo impositivo.

**b) Los que surgen con carácter esporádico y circunstancial.**

El caso típico sería el que corresponde a los impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

En este caso no se puede prever ni cuándo se produce un hecho imponible, ni su cuantía. Normalmente la gestión del impuesto viene facilitada porque para realizar determinadas actuaciones es requisito imprescindible pagar los tributos correspondientes. Por ejemplo, la inscripción de los bienes en el registro de la propiedad. La gestión del impuesto es relativamente sencilla pero es imprescindible la colaboración de otras instituciones.

**c) Los impuestos cuyos sujetos pasivos teóricamente se encuentran censados, pero cuyo importe depende de causas totalmente ajenas a la administración.**

Ejemplo de esta situación es el impuesto sobre sociedades.

Las empresas que están sujetas a este impuesto han tenido que solicitar de la administración un "permiso" para poder actuar y por lo tanto aparecen en al menos un censo. Así, toda empresa debe estar inscrita en el registro mercantil o en el de cooperativas o ha debido solicitar su número de identificación fiscal.

Sin embargo, hay que señalar que estos registros no es fácil mantenerlos actualizados. En este sentido, muchas empresas siguen como tales pero sin actividad mientras que otras muchas no se dan de baja simplemente por no pagar los derechos correspondientes. De hecho, normalmente los censos recogen muchas más entidades de las realmente existentes.

Si el censo, al menos teórico, existe es mayor la dificultad pa-

ra conocer el importe del impuesto, ya que depende de la actividad económica que tenga la empresa y de otros factores ajenos a la administración e incluso a veces a la propia empresa.

La gestión del impuesto se realiza mediante la autoliquidación y, al margen de comprobaciones genéricas de carácter informático, la inspección fiscal es la encargada de su control.

**d) Los ingresos en los que la administración no controla directamente el censo y los importes dependen de causas ajenas a la administración.**

El caso típico corresponde al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que la administración tributaria no tiene el censo total o completo de contribuyentes ni el importe a ingresar depende directamente de los criterios de la administración.

Lógicamente existen sistemas paralelos que permiten disponer de censos aproximados, pero nunca exactos. Se pueden utilizar, por ejemplo, los registros de la seguridad social. Por otra parte, no todos los trabajadores o pensionistas tienen obligación de declarar, ya que esta obligación se establece en función de un importe mínimo. Aunque los rendimientos del trabajo son los que generan el mayor importe de los ingresos y los que repercuten en un mayor número de contribuyentes, existen otros (de capital por ejemplo) de los que es mucho más difícil disponer de un censo.

Cada uno de estos tipos de ingresos requiere procedimientos de gestión diferentes y, por lo tanto, también deben ser diferentes los sistemas que debe emplear el control externo para su control.

Al margen de la problemática que estos diferentes tipos de ingresos tributarios generan para su gestión y control, hay un aspecto que afecta a varios de estos impuestos y sobre el que me gustaría efectuar algunos comentarios: la divergencia entre los conceptos impositivos y los de recaudación.

Imaginemos el caso del IRPF. La declaración del IRPF en el año X corresponde a las rentas devengadas en el año X-1; sin embargo los ingresos presupuestarios del año X corresponden a:

- Las retenciones del año X.
- La declaración final correspondiente al año X-1 y realizada en el año X.
- Otros conceptos como revisiones, inspecciones, etc.

El cuadro de los conceptos tributarios con los de recaudación es muy complejo. Así, por ejemplo, las entidades financieras presentan las retenciones por operaciones de capital pero éstas afectan tanto a personas físicas sujetas al IRPF, como a jurídicas sujetas al de sociedades, y no todas las personas tienen obligación de declarar por lo que su cuadro general es muy difícil. Cuestiones similares pueden plantearse con las retenciones **del trabajo**.

### **El control de los órganos de control externo y los tributos**

El control de los ingresos tributarios por los órganos de control externo se realiza mediante dos tipos de informe:

- ◆ La fiscalización de la Cuentas Generales.
- ◆ La realización de informes específicos sobre determinados impuestos o procedimientos tributarios.

Es evidente que la fiscalización completa de los ingresos tributarios

deberá analizar y valorar aspectos como los siguientes:

- ◆ Cómo se controla el censo y sus variaciones.
- ◆ Cómo se controla que todos los obligados declaren.
- ◆ Cómo se controla la razonabilidad de esas declaraciones, comprobándolas, por ejemplo, con los periodos anteriores.
- ◆ Qué control se realiza sobre la recaudación efectiva, principalmente si se separa el proceso de gestión del de tesorería.
- ◆ Análisis de las prescripciones de los derechos a cobrar.
- ◆ Qué tipos de reclamación y cuando se efectúan.
- ◆ Los posibles errores que pueden surgir en los tratamientos masivos de información y su incorporación a los diferentes sistemas informáticos.
- ◆ El número de recursos existentes y los porcentajes de aceptación y denegación.
- ◆ Si en todas las dependencias se utilizan criterios y sistemas homogéneos.
- ◆ Si se realizan estudios o análisis que permitan comparar los conceptos tributarios con los de recaudación.
- ◆ Qué estudios se hacen sobre el efecto real de las diferentes medidas fiscales adoptadas y su relación con los fines que se pretendían conseguir
- ◆ Si se realizan estudios sobre el efecto global general de los impuestos y su adecuación a los objetivos derivados de su implantación.
- ◆ Qué análisis se realizan sobre los efectos reales de las diferentes deducciones y desgravaciones.
- ◆ Si se comparan los medios utilizados y los resultados obtenidos en los diferentes centros gestores o en distintos periodos de tiempo.
- ◆ Si los plazos de la gestión son razonables.
- ◆ La existencia de objetivos y su nivel de cumplimiento.

A mi entender, trabajos tan completos exceden de las posibilidades de hacerlos en el tiempo de realización del informe sobre las cuentas generales. Por ello, para realizar este informe habrá que establecer cuál es el mínimo de revisiones a efectuar. En mi opinión, este mínimo debe comprender la revisión general del procedimiento de gestión y la razonabilidad de las cifras de ingresos presentadas en la ejecución del presupuesto, quedando el resto de puntos a analizar para los informes específicos sobre la gestión de los impuestos.

Un trabajo cuyo alcance recoja los aspectos anteriormente señalados puede considerarse una aproximación a la valoración de la gestión tributaria en sus aspectos financiero, legal, de eficacia, eficiencia y economía.

Lógicamente, en este análisis no se incluye la valoración del fraude fiscal, aspecto éste que, como ya he comentado, excede de un trabajo de fiscalización, y que requiere unos medios especiales para su análisis y valoración. Sin embargo, habrá que comprobar si el gestor tributario adopta medidas tanto para conocer o valorar el nivel de fraude, como para analizar sus causas y actuar en consecuencia.

Como conclusión quiero resaltar la importancia que para el control de la actividad financiera del sector público presenta una mayor actividad fiscalizadora del área de los ingresos tributarios, que tradicionalmente no ha sido fiscalizada con el rigor preciso. Esta mayor experiencia permitirá a los Órganos de Control Externo progresar en el establecimiento de procedimientos, guías y sistemas de control que faciliten el trabajo a realizar, permitan la homogeneización del control en las diferentes administraciones y, en definitiva, la inclusión de recomendaciones que favorezcan la mejor y más equitativa gestión de la actividad recaudatoria. ■