

Antonio López Díaz

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario

Conselleiro Maior

Consello de Contas De Galicia

Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los ingresos de los entes públicos por los OCEX

En este trabajo se analizan las causas de la escasa atención por los órganos de control externo a la fiscalización de los ingresos públicos, al tiempo que se constata la necesidad de dicho control por razones de estabilidad, pero también de solidaridad y justicia en la contribución al sostenimiento del gasto.

Partiendo del análisis de la competencia atribuida a los OCEX en sus normas reguladoras, para fiscalizar los ingresos en sus ámbitos de actuación se propone como actuaciones de especial interés, la verificación de los criterios de presupuestación de los ingresos y de los beneficios fiscales, el cumplimiento del principio de equivalencia o la afectación de determinados ingresos, así como el análisis operativo de los procedimientos tendentes a la liquidación, gestión, cobro, y contabilización de los ingresos, y de otras actuaciones administrativas, como la resolución de recursos y reclamaciones o la gestión de ingresos finalistas que pueden generar retrasos notables entre la liquidación de los derechos y su cobro efectivo.

Finalmente, en lo que a los parámetros de control se refiere, además de la legalidad, se aboga por la introducción de criterios de eficacia, eficiencia y economía en materias como tributos extrafiscales, beneficios fiscales o ingresos afectados.

This study analyses the reasons behind the scant attention paid by external control bodies to the auditing of public revenue, while highlighting the need for this type of control due to stability, solidarity and justice, in helping maintain expenditure.

Based on an analysis of the competence attributed to the external control bodies (EXCB) in their regulatory standards for auditing revenue within their fields of activity, the following have been put forward as activities of particular interest: verification of the budgeting of revenue and tax profits, compliance with the equivalence principle or use of certain revenues, as well as an operational analysis of procedures relating to the settlement, management, collection and accounting of revenue and other administrative tasks, such as resolving appeals and claims or managing earmarked revenue, which can cause significant delays between the settlement of rights and actual collection.

Finally, in addition to legality, the control parameters also advocate the introduction of criteria relating to efficacy, efficiency and economy in matters such as extra fiscal charges, tax profits or earmarked revenue.

I. LA ESCASA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

A pesar de que, como luego se verá, las normas aluden con carácter general a la fiscalización de la actividad financiera de los entes públicos, se cons-

tata que, siendo ello cierto, lo es también que tradicionalmente los órganos de control, internos y externos, han puesto su foco sobre la fiscalización del gasto, dejando en un lugar absolutamente secundario la fiscalización de los ingresos¹.

¹ Como ejemplos de informes de fiscalización referidos a ingresos efectuados por el Tribunal de Cuentas cabe mencionar los siguientes:

- Informe de fiscalización de la Delegación de la Agencia Estatal Administración Tributaria en Ciudad Real, ejercicios 1995 a 1997.
- Informe de fiscalización del sistema de control de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias periódicas, ejercicios 1998 y 1999.
- Informe de fiscalización de la gestión de ingresos públicos por la Comisión Nacional de Energía en el ejercicio 2001.
- Informe de fiscalización de la tasa por expedición de permisos de trabajo y autorizaciones a ciudadanos extranjeros, ejercicio 2002.
- Informe de fiscalización de los ingresos gestionados por la Dirección General del Patrimonio del Estado, ejercicio 2001.
- Informe de fiscalización de los procedimientos de gestión y control de tasas en el Sector público estatal.
- Informe de fiscalización de los procedimientos de gestión aplicados por algunos Departamentos Ministeriales a determinados ingresos públicos no tributarios imputables al capítulo 3º del presupuesto de ingresos de la Administración General del Estado.

En el caso de los OCEX, al margen del análisis de aspectos de ingresos con ocasión de los informes generales cabe citar como informes específicos sobre esta materia los siguientes:

Cámara de Comptos de Navarra:

- Informe de fiscalización del Impuesto de Sociedades (julio 1992).
- Informe de fiscalización del Impuesto sobre el Valor Añadido, I.V.A. (diciembre 1993).
- Informe sobre el órgano de informe y resolución en materia tributaria (Tribunal económico administrativo) (junio 1998).
- Informe de fiscalización de los Impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados 1997 (diciembre 1998).
- Informe sobre el programa "Gestión de recaudación" 1998. (enero 2000).
- Informe de fiscalización de los Impuestos especiales sobre hidrocarburos, labores del tabaco, electricidad y primas de seguros. (junio 2000).
- Informe de fiscalización de la Gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (junio 2002).
- Informe de asesoramiento sobre el cobro del IVA por parte del Gobierno de Navarra de inversiones realizadas por la sociedad de gestión de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona. (diciembre 2000).

Sindicatura de Cuentas de Cataluña:

- Ingresos por el Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Ejercicio 1992.
- Ingresos por la tasa de ordenaciones del transporte del Departamento de Política Territorial y Obras Públicas. Ejercicio 1995
- Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Ejercicio 1996.
- Tasas y precios públicos de la Generalidad de Cataluña. Ejercicios 1992-1997.
- Ingresos por tasas del Departamento de Salud. Ejercicios 2002-2004.
- Fiscalización de la financiación del sistema sanitario. Ejercicios 2002-2005.
- Instituto Municipal de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Ejercicio 2005.

Tribunal Vasco de Cuentas Públicas:

- Análisis de la estructura y composición del gasto fiscal 2000.
- Procedimientos de gestión de las secciones de Sociedades y Valor añadido de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Cámara de Cuentas de Andalucía:

- Informe sobre la gestión de recaudación ejecutiva en la Comunidad Autónoma de Andalucía. Ejercicios 1999-2000.
- Informe de fiscalización sobre la gestión de las tasas en materia de caza y pesca continental. Ejercicio 2003.
- Fiscalización sobre la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ejercicio 2000.
- Fiscalización de regularidad del servicio provincial de recaudación y gestión tributaria de la Diputación de Granada. Ejercicio 2002.

1.1 ¿Por qué no se controlan los ingresos?

Son muchas las razones que se han esgrimido para explicar, que no justificar, esta situación. Así, y de forma muy sintética, se pueden recoger como principales argumentos para explicar el escaso interés mostrado por la fiscalización de los ingresos los siguientes:

a) Ciertos prejuicios sobre el tamaño del Estado y su intervención en la economía, ligado a planteamientos de carácter subjetivista o individualista². Señala Rubio Delgado³ que la preocupación por el tamaño del Estado favorece la exigencia de controles sobre el gasto, mientras que justifica la disminución de los ingresos, y el desinterés por su control, que, por otra parte, se examina desde la óptica de la protección de los derechos de los contribuyentes, derivándolo hacia el sistema

de recursos. Esta visión no presta, por tanto, ninguna atención a la fiscalización de los ingresos como mecanismo para las mejoras en la eficacia en su gestión⁴. Visión que, por otra parte, y como pone de manifiesto el mismo Rubio Delgado⁵, no responde sólo a una sensación general, sino que parece estar presente también en las normas reguladoras de la Hacienda Pública que, a la hora de regular el control de la actividad financiera, dedican una mínima atención al control de los ingresos.

b) La distinta eficacia que la ley de presupuestos despliega sobre ingresos y gastos explica también el diferente interés por el control de unos y otros. Frente a la autorización del gasto, que el Presupuesto opera para los entes sometidos a presupuestos limitativos, la simple previsión en

Audiencia de Cuentas de Canarias:

-Informe de gestión tributaria correspondiente a los ejercicios 1993 y 1994, de los ayuntamientos de Santa María de Guía, la Oliva, Guimar y Santa Cruz de la Palma.

-Informe sobre procedimientos de gestión de los ayuntamientos canarios.1997.

-Informe de fiscalización sobre el déficit de la Comunidad Autónoma de Canarias, 1996,1997 y 1998.

-Informe de fiscalización de la actividad financiera y de la tesorería de la Comunidad Autónoma. 2002.

-Informe de fiscalización sobre la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. 2001.

-Fiscalización de las pérdidas de créditos incobrables y de las pérdidas por la modificación de derechos de presupuestos cerrados. 2004 y 2005.

También el Tribunal de Cuentas Europeo ha elaborado el documento Fiscalización de ingresos públicos: perspectivas e impacto de la fiscalización.

Otras referencias sobre materiales referidos a la fiscalización de ingresos públicos pueden verse en <http://www.eurosai.org/esp/msfinp-esp.asp>.

² Gonzalez García se refiere a este fenómeno como “individualismo financiero” que, partiendo de las tesis de A. Smith sobre la mano invisible que gobierna a la sociedad, estima que en orden al control de los ingresos públicos, el interés de la colectividad se encuentra suficientemente salvaguardado mediante el ejercicio del derecho individual a interponer los recursos legales previstos” (“La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas respecto a los ingresos públicos” *Seminarios*, 1985, Madrid, 1987, pág. 238).

³ Vid. Rubio Delgado, F.J.: “El control de los ingresos públicos”, *ICE Tribuna de Economía*, nº 757, 1996, pág. 116.

⁴ Precisa Gonzalez García que “desde un punto de vista jurídico, debe estar perfectamente claro que una cosa es el ejercicio de la potestad administrativa o jurisdiccional de revisión, que se desarrolla con motivo de la interposición de los correspondientes recursos (artículo 106.1 CE y 7 LGT), y otra completamente distinta la función de fiscalización de los ingresos públicos encomendada al Tribunal de Cuentas (artículos 136.1 CE)” .(“*La función... cit*, pág. 238).

⁵ Cita como ejemplo muy visual que el Real Decreto 21/88/1995, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercicio por la IGAE, donde el capítulo referido a los ingresos constas de dos artículos, mientras que el que tiene por objeto el gasto, contiene 20. (Rubio Delgado, F.J.: “El control de los ingresos públicos”, *ICE Tribuna de Economía*, nº 757, 1996, pág. 116).



relación a los ingresos genera efectos muy diferentes para los casos de incumplimiento⁶.

- c) La distinta naturaleza de las potestades administrativas que son fundamentalmente regladas en relación a los ingresos y discrecionales en lo que al gasto se refiere⁷. Este argumento resulta cuestionable atendiendo a diversas circunstancias: desde el punto de vista del gasto, debiendo reconocerse que la decisión de las políticas de gasto respon-

den a criterios discrecionales y esencialmente políticos, que se concreta primero en la elaboración y aprobación del presupuesto y, posteriormente, en la asignación del mismo, no puede olvidarse que el procedimiento de ejecución presupuestaria y de modificaciones está sometido a numerosos criterios legales que determinan potestades regladas. Por su parte, en el terreno de los ingresos, y a medida que tanto el Estado como los restantes entes públicos atribuyen a los ingresos públicos otras finalidades además de las recaudatorias, se multiplican los supuestos de actuaciones discrecionales de la Administración en la aplicación de los tributos. Esto justifica entre otras medidas, la introducción de cauces de participación del administrado en la conformación de la voluntad de la propia Administración a través de fórmulas convencionales, impensables en el esquema tradicional de potestades regladas.

- d) Finalmente cabe apuntar también la heterogeneidad, tanto material como formal, de los ingresos públicos, frente al carácter homogéneo de los gastos. De esta forma, mientras todo gasto va precedido de un procedimiento previo y del oportuno expediente que permite su control, los ingresos presentan modalidades muy diferentes, que determina que, por ejemplo, muchos de ellos, la gran mayoría tras la generalización de las autoliquidaciones, sean ingresados sin que previamente exista contabilización ni expediente documental⁸.

⁶ Señala Gonzalez García en esta línea que “dado el carácter permanente de la legislación tributaria (art. 20 de la LGT), las escasas referencias cuantitativas contenidas en la misma y la consiguiente calificación legal de mera previsión (art. 48 de la LGP) dispensada a las cifras presupuestarias de ingresos, no puede sorprender que el control de la ejecución del Presupuesto haya despertado menor interés referido a sus partidas de ingresos” (“La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas respecto a los ingresos públicos”, *Seminarios*, 1985, Madrid, 1987, págs. 236 y 237). En la misma línea Muruzabal Lerga (“Apuntes sobre la fiscalización de los ingresos tributarios”, *Auditoría Pública*, nº15, 1998, pág. 30) apunta que, además de tener carácter estimativo, los ingresos dependen de múltiples factores externos que no dependen de la administración acreedora: la marcha general de la economía, tasas de paro, implantación de nuevas empresas.

⁷ Este argumento es expuesto, aunque no expresamente compartido por el prof. Gonzalez García. (“*La función...* cit, pág. 237). Si bien niega que se pueda limitar el ejercicio del control externo a la fiscalización de las potestades discrecionales, como en su día había sostenido Fábregas Del Pilar (*Comentarios a la Ley de Administración y Contabilidad de 1911*, Madrid, 1956, pág. 253), considera que es perfectamente comprensible en materia de controles públicos el mayor atractivo que ejerce la fiscalización de las competencias discrecionales.

⁸ Vid. Galván de Granda, E.: “La crisis de la fiscalización de los ingresos públicos”, *Auditoría Pública*, nº 18, 1999, pág. 35.

1.2 ¿Por qué se deben controlar los ingresos?

Si, partiendo de la realidad a que nos enfrentamos, miramos hacia el futuro, en lo que al control, en especial el control externo se refiere, concurren razones de peso que sustentan un modelo teórico diferente y que aconsejarían soluciones legales orientadas a un mayor control de los ingresos⁹. Tratando de dar respuesta al interrogante planteado, y tomando como base lo escrito por Rubio Delgado¹⁰, podemos sintetizar los argumentos a favor del control de los ingresos en los siguientes términos:

- El interés del control de los ingresos como herramienta para la política de contención del déficit público. Esta reflexión formulada en 1996, multiplica hoy su interés dadas las limitaciones al déficit y endeudamiento establecidas por la normativa de estabilidad presupuestaria. El control de los gastos y una mejor disciplina sobre los ingresos, evitando prescripción de derechos, no recaudación efectiva, etc., mejoraría notablemente los resultados presupuestarios y el logro de los objetivos de estabilidad fijados anualmente.
- El control de los ingresos como instrumento para luchar contra actuaciones fraudulentas en materia de ingresos y que pueden alcanzar volúmenes dignos de atención cuando se refieren a operaciones de gran calado como exenciones o bonificaciones en operaciones de reestructuración empresarial, concesión de beneficios en programas prioritarios, etc. El control externo de estas operaciones debe dar respuesta a la protección de los intereses generales, que equilibre las posibilidades de la defensa y protección de los intereses de los particulares a través de los cauces ordinarios de recursos. En ningún caso debe entenderse que

por esta vía se quiera atribuir a los órganos de control externo la lucha contra el fraude fiscal y la evasión tributaria, materias que competen a la propia Administración, sea estatal o de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales, según los tributos de que se trate. Simplemente se quiere poner de manifiesto que el control sobre las diversas actuaciones de los entes públicos como gestores tributarios de los ingresos, incluida la fiscalización operativa de la lucha contra el fraude, pueden contribuir a tales fines¹¹.

- El control de los ingresos como una medida solidaria y progresiva. Un control más riguroso de los ingresos públicos no debe equipararse con una mayor presión fiscal generalizada, sino que, en la medida en que contribuya a reducir el fraude fiscal, siempre de mayor implantación en los sectores de mayor capacidad económica y sometidos a menores controles, se acrecienta la solidaridad de todos en la contribución al sostenimiento del gasto público. Además, esa mayor recaudación proveniente de ciudadanos con rentas más elevadas genera ya de por sí un efecto de progresividad, sin perjuicio de que adicionalmente pueda generar reducción de la presión fiscal sobre los ciudadanos con menores recursos, o sobre ciertos tipos de rentas.

Por las razones expuestas y otras más que harían demasiado prolija su exposición, los propios órganos de control externo son conscientes de la necesidad de incidir en la fiscalización de los ingresos y así, en la declaración de Lima, de octubre de 1977, sobre criterios de las normas de auditoría, aprobada en el seno del IX INCOSAI, se señala:

⁹ En esta misma línea Jiménez Rius aboga por la realización de fiscalizaciones de ingresos, resaltando su relación con los gastos públicos, cuando señala que “de hecho, casi tan importante como la fiscalización de los gastos públicos se reputa la fiscalización de dichos ingresos pues al fin y al cabo son los recursos con los que cuentan los entes públicos para realizar las funciones que tienen encomendadas” (*El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*, Thomson Civitas, Madrid, 2007, pág. 603).

¹⁰ Vid. Rubio Delgado, F.J.: “El control de los ingresos públicos”, *ICE Tribuna de Economía*, nº 757, 1996, pág. 117).

¹¹ En el mismo sentido: Lagaron Comba, M: “Acerca de la fiscalización de los ingresos tributarios”, *Auditoría Pública*, nº 34, 2004, págs. 70 y 74.

“Art. 20 Control de los ingresos fiscales

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo las declaraciones individuales de los contribuyentes.

El control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma”.

II. COMPETENCIA DE LOS OCEX PARA LA FISCALIZACIÓN DE INGRESOS

A la hora de afrontar la fiscalización por parte de los Órganos de Control Externo (OCEX) de ámbito autonómico y local de los ingresos de los entes públicos sobre los que se extiende su competencia, se requiere una referencia previa al reconocimiento y atribución de dicha competencia en sus respectivas normas reguladora¹².

Tratando de encontrar el título jurídico legal para la fiscalización de los ingresos dentro del ámbito subjetivo y territorial de su competencia, podemos y debemos seguir dos caminos diferentes:

a) Buscarlo en la formulación general de la competencia.

i) La mayoría de normas reguladoras¹³ optan por delimitar el alcance del control externo de la actividad financiera a través de un criterio subjetivo refiriendo la actividad objeto de control, con carácter general, al sector público de la Comunidad Autónoma que abarcaría tanto la Administración de la Comunidad, como a las entidades locales y entes dependientes de unos y otros. Como supuestos específicos cabe citar el caso de Asturias, cuya ley reguladora se refiere al sector público autonómico¹⁴, si bien incluye igualmente el sector local y los entes dependientes de unos y otros, así como el caso de Castilla y León que alude al sector público de la Comunidad y otros entes públicos de Castilla y León¹⁵, en los que igualmente se incluyen las entidades locales.

Como nota peculiar cabe destacar que en los casos de Castilla-La Mancha y Castilla-León, se incluyen de forma expresa las administraciones de las Cortes respectivas, así como de los órganos e instituciones dependientes de ellas dentro del sector público de la Comunidad Autónoma¹⁶.

ii) En el caso de la Cámara de Cuentas de Andalucía, se atiende a un elemento objetivo seña-

¹² La regulación básica de los OCEX está contenido en las respectivas normas reguladoras que son, por orden cronológico de constitución de los respectivos entes: Ley foral 19/1984, de 20 de diciembre, de Regulación de la Cámara de Comptos de Navarra; Ley de Cataluña 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña; Ley de la Comunidad Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, reguladora de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana; Ley de Galicia 6/1985, de 24 de junio, de regulación del Consejo de Cuentas de Galicia; Ley del País Vasco 1/1988, de 5 de febrero, de creación del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas; Ley de Andalucía 1/1988, de 17 de marzo, de creación, competencias y funciones de la Cámara de Cuentas de Andalucía; Ley de Canarias, 4/1989, de 2 de mayo, reguladora de la Audiencia de Cuentas de Canarias; Ley de Castilla-La Mancha, 5/1993, de 27 de diciembre, reguladora de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha; Ley de Madrid, 11/1999, de 29 de abril, reguladora de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.; Ley de Baleares, 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears; Ley de Castilla-León 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla León; Ley del Principado de Asturias, 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Asturias. Las referencias efectuadas en el texto en relación a cada uno de los órganos de control externo van referidas a la norma de creación respectiva.

¹³ Todas a excepción de Andalucía.

¹⁴ Art. 1.1. de la Ley 3/2003, del Principado de Asturias, de la Sindicatura de Cuentas.

¹⁵ Art. 1.1 de la Ley 2/2002 de Castilla y León, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

¹⁶ Art. 8.1.a) de la Ley 5/1993 de Castilla-La Mancha, que regula la Sindicatura de Cuentas y art. 2.1.a) del la Ley 2/2002 de Castilla y León, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

lando como objeto de la misma la fiscalización externa de la gestión económica, financiera y contable de los fondos públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía¹⁷. De todas formas, dicha alusión a los fondos públicos no introduce diferencias dignas de mención en la medida en que los mismos se definen de forma muy amplia como “todos los gestionados por el sector público andaluz, así como subvenciones, créditos, avales y todas las ayudas, cualquiera que sea su naturaleza, concedidas por los órganos del sector público a cualquier persona física o jurídica”¹⁸. De esta forma la configuración tan amplia de los fondos públicos no supone ninguna limitación efectiva del alcance de la gestión económico-financiera y contable, referida como objeto para los restantes OCEX.

iii) Finalmente, por lo que se refiere a la Cámara de Comptos de Navarra, su ley reguladora determina su ámbito de competencia atendiendo tanto al criterio subjetivo (gestión económica y financiera del sector público de la Comunidad Foral) como al objetivo (fondos que tengan la consideración de públicos)¹⁹ sin que esta última mención, por las razones ya expuestas, amplíe de forma efectiva dicho objeto, constituyendo más bien una simple concreción del enunciado más general.

Por cualesquiera de las vías expuestas, ya sea poniendo el acento en la gestión o actividad financiera de los entes, o refiriéndose a la gestión de los fondos públicos, se llega a la conclusión de que corresponde a los OCEX la fiscalización, además de los gastos, de los ingresos públicos. Si atendemos a la actividad

financiera²⁰, resulta un lugar común que la misma abarca tanto la obtención de ingresos como la realización de gastos. Si nos referimos a la gestión de los fondos públicos, tampoco puede obviarse que su obtención y cobro deben figurar, conjuntamente con el gasto y pago, dentro de su contenido.

En lo que se refiere al alcance subjetivo, también a pesar de las diversas redacciones de las normas, resulta una conclusión generalizable que la competencia para la fiscalización por parte de los OCEX se extiende al sector público de la Comunidad Autónoma en un sentido amplio, lo que significa que no se limita únicamente a los ingresos de la respectiva Comunidad Autónoma, sino que abarca también a los que correspondan a las entidades locales de su ámbito territorial, así como a los organismos y entidades dependientes de una y otras.

b) Además de las formulaciones generales de la función y ámbito competencial de los OCEX, existen en determinadas normas reguladoras referencias específicas a ciertos componentes de los ingresos como objeto de fiscalización, siendo de resaltar los siguientes:

i) Referencia a los ingresos a la hora de regular contenido y alcance de la fiscalización.

Son varias las normas reguladoras de OCEX que, a la hora de establecer el régimen aplicable a sus actividades de fiscalización contienen referencias específicas a materias relacionadas directa o indirectamente con los ingresos públicos, entre las que podemos citar las siguientes:

1. Andalucía: cuyo artículo 4 dispone que “son funciones propias de la Cámara de Cuentas de Andalucía, que ejercerá con total independen-

¹⁷ Art. 1 de la Ley 1/1988 de Andalucía, de creación, competencias y funciones de la Cámara de Cuentas.

¹⁸ Art. 2.2 de la Ley 1/1988 de Andalucía, de creación, competencias y funciones de la Cámara de Cuentas.

¹⁹ Art. 1 de la Ley Foral 19/1984, de regulación de la cámara de Comptos de Navarra.

²⁰ Señala Ferreiro Lapatza que “cuando el Estado y los demás entes públicos obtienen y utilizan medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda están desarrollando una actividad que tradicionalmente se conoce con el nombre de actividad financiera.

Tal actividad se caracteriza por el sujeto que la realiza (el Estado y demás entes públicos): por el objeto sobre el que recae (los ingresos y gastos públicos o, si se quiere, los medios dinerarios en que éstos se materializan) y por su carácter instrumental”. (*Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 17).



- cia: a) Fiscalizar la actividad económico-financiera del sector público de Andalucía, velando por la legalidad y eficiencia de cuantos actos den lugar al reconocimiento de derecho y obligaciones de contenido económico, así como de los ingresos y pagos que de ellos se deriven y, en general, de la recaudación, inversión o aplicación de los fondos públicos”.
2. Canarias: el artículo 5 de su norma reguladora dispone que “son funciones de la Audiencia de Cuentas de Canarias: a) Fiscalizar la actividad económico-financiera del sector público de la Comunidad Autónoma de Canarias, velando por la legalidad, eficiencia y economía de cuantos actos den lugar al reconocimiento de derecho y obligaciones de contenido económico, así como de los ingresos y pagos que de ellos se deriven y, en general, de la recaudación, inversión y aplicación de los fondos públicos”.
 3. Castilla-La Mancha: en el artículo 11 se precisa que “son funciones de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha: a) La fiscalización externa de la actividad económico-financiera del sector público de Castilla-La Mancha, velando por la legalidad y eficiencia de cuantos actos den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como de los ingresos y pagos que de ellos se deriven y, en general, de la recaudación, inversión o aplicación de los fondos públicos.”
 4. Castilla y León: al referirse al alcance de la función fiscalizadora, el art. 5 establece que “en el ejercicio de su función fiscalizadora, el Consejo de Cuentas comprobará la legalidad y regularidad de ingresos y gastos públicos”.
 5. Madrid: señala el artículo 6 de su norma reguladora que “En el ejercicio de su función de fiscalización la Cámara de Cuentas comprobará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos públicos”.
 6. País Vasco: establece el artículo 9.1 que “la fiscalización tiene por objeto verificar la adecuación al ordenamiento jurídico de la actividad económico-financiera de los Entes integrantes del sector público Vasco. El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas ejercerá su función en relación a la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos”.
 7. Cataluña: dispone el artículo 2 que “son funciones de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña: a) Fiscalizar la actividad económico-financiera del sector público de Cataluña, velando para que se ajuste al ordenamiento jurídico”.
- Como se deduce de la lectura de los preceptos los mismos parecen orientarse hacia un control de los ingresos atendiendo a la legalidad de los mismos, mientras que la eficacia y eficiencia se reservan para los gastos. Posteriormente se volverá sobre esta cuestión para justificar la proyección de eficiencia y economía también sobre los ingresos.

ii) Una cuestión concreta: La fiscalización de exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales:

1. Asturias: el art. 2.2 de su norma reguladora señala que “el ámbito de actuación de la Sindicatura de Cuentas se extiende a: e) Exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales.”²¹
2. Baleares: el art. 2.2. c) dispone que “corresponde al ámbito de actuación de la Sindicatura de Cuentas la fiscalización de: c) las exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales otorgadas por cualquiera de los sujetos integrantes del sector público de las Illes Balears”.
3. Galicia: en el art. 4 se dice que “son funciones del Consejo de Cuentas de Galicia: ...fiscalizar... exenciones fiscales directas y personales concedidas por aquellos entes (entes públicos gallegos), ya sean percibidas por personas físicas o jurídicas”.
4. Madrid: el art. 2.de su norma reguladora establece que “el ámbito de actuación de la Cámara de Cuentas se extiende a: “...así como a la exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales”.
5. Navarra: señala el artículo 2.2 que “corresponde a la Cámara de Comptos la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales, exenciones, bonificaciones fiscales y de cualquier otra ayuda del sector público que beneficie al sector privado”.
6. País Vasco: el art. 2 señala que “Sin perjuicios de las competencias atribuidas al Tribunal de Cuentas, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas extiende su control a: b) la actividad de cualquier otra persona física o jurídica que perciba ayudas económicas o financieras del sector público vasco. Gozarán de la naturaleza de tales ayudas las subvenciones, créditos, avales,

y otras garantías, así como las exenciones, bonificaciones fiscales directas y personas que les sean concedidas por el sector público vasco.”

7. Cataluña: dispone su artículo 2.1 que “son funciones de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña: b) fiscalizar las subvenciones, los créditos y las ayudas con cargo a los presupuestos de los entes públicos indicados en el artículo 5, así como los avales y exenciones fiscales directos y personales concedidos por estos entes”.

Con la salvedad del caso de Asturias, que menciona como objeto de la fiscalización las exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales, sin ninguna referencia al sector público o a los entes que las pueden conceder, en todos los demás casos se limitan al sector público de la Comunidad respectiva, entendida en el sentido amplio ya mencionado, abarcando, por tanto, administración autonómica, entidades locales de su ámbito geográfico, y las entidades dependientes de una y otras. A pesar del silencio del caso de la norma de Asturias, en una interpretación sistemática e integradora con otros preceptos (art. 1.1.) debe concluirse igualmente que las únicas exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales que pueden ser objeto de fiscalización son las que concedan entes del sector público autonómico en el sentido amplio expuesto.

Aclarado de esta forma el contenido de los preceptos, resulta imprescindible concretar que se entiende por exenciones o bonificaciones fiscales directas y personales. Pues bien, teniendo en cuenta que el principio de reserva de ley para el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, entre las que se incluyen los tributos, a pesar de tener un carácter relativo, debe cubrir el establecimiento, modificación o supresión de exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o in-

²¹ Fernández Espinosa destaca la novedad que supone que ley 3/2003, de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, aluda en una letra y de forma exclusiva a las exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales, frente al resto de regulaciones, que, como se señala, mencionan las mismas conjuntamente con otras figuras como las subvenciones y ayudas, créditos y avales (“Los beneficios fiscales y su control externo”, *Auditoría Pública*, nº 35, 2005, pág. 91).

centivos²², creemos que la mención a las exenciones o bonificaciones fiscales directas y personales está haciendo referencia a:

- Supuestos de exenciones, que necesariamente se encuentren previstas en la ley, pero que están sometidas a un régimen que requiere un reconocimiento por la propia Administración, de forma que no actúan *ope legis*. Sería, por tanto, ese reconocimiento por la Administración el objeto posible de fiscalización para verificar, entre otros extremos, que se cumplen efectivamente, y desde un punto de vista de estricta legalidad, los requisitos legalmente exigidos, pero también que la valoración de los mismos se efectúa con criterios de igualdad para los distintos sujetos solicitantes, como medio de controlar la arbitrariedad. No serían, por tanto, objeto de fiscalización por este título, las exenciones o bonificaciones que operan *ope legis*, en la medida en que las disposiciones generales no son objeto de la función fiscalizadora de los órganos de control externo, sin perjuicio de que, en el caso de que así se solicite, y en los trámites para su aprobación, pudiesen ser objeto de dictámenes o pareceres en el ejercicio de la

función consultiva de los OCEX a quienes su normativa reguladora así se lo reconoce²³.

- La referencia a que debe tratarse de exenciones o bonificaciones directas y personales, debe entenderse como una referencia al procedimiento para su concesión, por asimilación con el concepto de subvenciones directas²⁴. Sin embargo, no resulta fácil conciliar ese criterio con las exigencias de reserva de ley ya expuestas, por lo que deben efectuarse las siguientes matizaciones:

- No pueden someterse a control las exenciones o bonificaciones establecidas en la norma sin ninguna participación de la Administración, (supuesto que encajaría perfectamente con el concepto de subvenciones directas) ya que desaparecería el objeto mismo de la fiscalización externa, que nunca puede ser la propia ley. Por tanto, en la misma línea expuesta previamente, debe tratarse de exenciones o bonificaciones que requieran un reconocimiento previo por la Administración para su aplicación.
- En segundo lugar, creemos que también deben excluirse las exenciones previstas con carácter general y objetivo, considerando que la

²² Señala literalmente el artículo 33 de la CE que “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. El carácter relativo de dicha reserva ha sido afirmada reiteradamente por el TC, pudiendo citar como muestra la STC 233/1999, en la que se afirma, recogiendo doctrina previamente expuesta que “también hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación desarrollo y complementariedad (SSTC 37/1981; 6/1983; 79/1985; 60/1986).”

Por su parte, el artículo 8 de la LGT, se encarga de precisar el alcance de dicha reserva de ley cuando dispone que “se regularán en todo caso por Ley: d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

²³ De la misma opinión, si bien referido al Tribunal de Cuentas, se muestra Gisbert Iñesta, J.L.: “El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: Un análisis de su previsible evolución” en *Seminarios 1985*, Madrid, 1987, pág. 258 y 259.

²⁴ La Ley 38/2003, General de Subvenciones, señala en su artículo 22 que “podrán concederse de forma directa las siguientes subvenciones:

- a) Las previstas nominativamente en los Presupuestos Generales del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales, en los términos recogidos en los convenios y en la normativa reguladora de estas subvenciones.
- b) Aquéllas cuyo otorgamiento o cuantía venga impuesto a la Administración por una norma de rango legal, que seguirán el procedimiento de concesión que les resulte de aplicación de acuerdo con su propia normativa.
- c) Con carácter excepcional, aquellas otras subvenciones en que se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública.”

referencia a su condición de personales quiere indicarnos su carácter subjetivo, ya sea por su previsión con carácter subjetivo, o cuando aún conformándose de forma objetiva, los requisitos son tan exclusivos y exigentes que limitan su aplicación a alguno o algunos sujetos concretos y determinados²⁵.

Finalmente cabe señalar que la previsión específica de fiscalización de este tipo de exenciones o bonificaciones pierde buena parte de su interés desde el momento en que, como se ha fundamentado previamente, existe base suficiente para afirmar la atribución de facultades para la fiscalización de los ingresos, y, por tanto, de los distintos elementos que afectan a su cuantificación, entre las que se incluyen este tipo de exenciones y bonificaciones, pero también cualesquiera otras que no reúnan las características aquí exigidas.

Confirma ello que el interés manifestado por las normas sobre dicha cuestión, más que poner de manifiesto una preocupación por la fiscalización de determinadas cuestiones relacionadas con los ingresos públicos, en particular los tributarios, certifican el interés por evitar que mediante la utilización de estas figuras se escape del control al que sí se someten ayudas y subvenciones consiguiendo efectos económicos similares²⁶.

A modo de conclusión, y tras analizar las facultades atribuidas a los OCEX por sus normas reguladoras, consideramos que, sin perjuicio de que de cara al futuro se deba incidir normativamente en el

control de los ingresos, los OCEX,²⁷ si así lo estiman conveniente, puedan incidir en los procesos de fiscalización de los ingresos, habida cuenta de la atribución de dicha posibilidad en sus normas reguladoras como ya se ha puesto de manifiesto. Sobre las bases normativas actualmente existentes los OCEX pueden, si así lo consideran oportuno sus órganos competentes, incluir los ingresos públicos dentro de su campo de actuación.

Sobre esa base, en las páginas que siguen esbozaremos algunas reflexiones sobre el objeto del control de los ingresos y los principios a tomar en consideración.

III. LA FISCALIZACIÓN EXTERNA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

Tomando en consideración en buena medida las razones expuestas en su momento, la Declaración de Lima ha explicitado su interés por la fiscalización externa de los ingresos públicos, cuando dispone que “el control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma”.

Tratando de profundizar en esta posibilidad, se tratará en las páginas que siguen de sistematizar algunos criterios y materias sobre las que podría incidir la fiscalización de los ingresos.

²⁵ Esto puede ser de especial interés en los supuestos de tributos que, aún regulados con la generalidad que les es propia, afectan a un número de sujetos muy limitado en función de mínimos exentos, cuantificación, etc. (Ej. Impuesto sobre la contaminación atmosférica establecido en la Comunidad Autónoma de Galicia).

²⁶ Entiende Fernández Espinosa que la referencia a las exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales es una clara alusión al presupuesto de beneficios fiscales (“Los beneficios fiscales y su control externo...cit.”, pág. 91).

²⁷ A similares conclusiones se podría llegar en relación a las facultades del Tribunal de Cuentas. Sobre las mismas que no se han tomado como objeto de análisis en este trabajo, puede verse: Gisbert Iñesta, J.L.: “El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: Un análisis de su previsible evolución” en *Seminarios 1985*, Madrid, 1987, pág. 257 y ss. En concreto, se asienta dicha función fiscalizadora de los ingresos en las previsiones generales de los artículos 9 (actividad económica financiera) y 12, y de forma más especial en el artículo 13,1 cuando alude a que el control se extenderá, entre otros extremos, a “la observancia de la Constitución, de las leyes reguladoras de los ingresos y gastos del sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo”.

3.1. Elementos fiscalizables en materia ingresos

Al objeto de definir adecuadamente las áreas de control resulta fundamental una identificación de las áreas de riesgo para hacer incidir sobre ellas la actividad de control. Pues bien, en el caso de los ingresos públicos cabría identificar, entre las materias que deberían ser objeto de las correspondientes fiscalizaciones, sea sobre todas o alguna de ellas, las que a continuación se relacionan, tratando de sistematizarlas en función de los diversos tipos de ingresos²⁸.

a) Aspectos comunes a todos los ingresos públicos. Se recogen en este apartado aquellas cuestiones que podemos considerar como transversales

i) La presupuestación de ingresos: aunque, como ya se ha señalado, los efectos de la norma presupuestaria son muy diferentes en relación a los ingresos (simple previsión) y a los gastos (autorización limitativa)²⁹, no se puede olvidar que una presupuestación inadecuada de los ingresos puede determinar graves desajustes presupuestarios en el momento del cierre, pudiendo amenazar los objetivos de estabilidad. Por ello, consideramos como susceptible de fiscalización la previsión de ingresos por los distintos conceptos. Las restricciones establecidas al endeudamiento por la normativa de estabilidad presupuestaria puede llevar a previsiones no realistas de ingresos, que a la postres generarán resultados presupuestarios con déficit y remanentes de tesorería negativos, lo que obligará a adoptar en ejercicios futuros las medidas correctoras oportunas (planes de saneamiento, etc.).

ii) Los aspectos operativos de los procedimientos de contabilización y control interno de los ingresos. Como señala Rubio Delgado³⁰, en esta

materia sí se dan diferencias sustanciales entre ingresos y gastos, pues mientras que los pagos van soportados por expedientes y contabilización previas, el ingreso, en muchos supuestos, es objeto de contabilización a posteriori, lo que puede dar lugar a irregularidades, como se pone de manifiesto al comprobar que la mayoría de los alcances se producen en la gestión de ingresos. Como cuestiones que deben ser objeto de especial atención cabe citar, siguiendo al mismo autor los siguientes:

1. La organización y procedimientos.
2. El movimiento o integridad de los fondos.
3. Sistemas contables y de registro, etc.
4. El reconocimiento de derechos.
5. Los procedimientos de recaudación.
6. Actuaciones e informes de control.

iii) Verificación de la afectación de los ingresos.

A pesar del principio general de no afectación de los ingresos, tanto algunos tributos como las transferencias finalistas se encuentran afectados a la realización de determinadas políticas de gasto. El efectivo destino de tales recursos a las finalidades para las que estaban previstos constituye una materia susceptible de control que, por otra parte, se mueve a caballo entre lo que sería fiscalización de ingresos y el más tradicional control sobre los gastos.

b) Aspectos concretos en la fiscalización de ingresos tributarios.

i) Aspectos de presupuestación: además de las consideraciones generales ya efectuadas sobre la presupuestación de los ingresos tributarios debe prestarse una atención especial a los siguientes elementos:

1. Las previsiones del presupuesto de beneficios fiscales³¹. Los beneficios fiscales presentan una

²⁸ Para un análisis específico de la fiscalización externa de los ingresos del sector local puede verse Brusca Aljarde, I: "La fiscalización externa de los ingresos en el sector local", *Revista Española de Control Externo*, nº 23, págs. 89 y ss.

²⁹ Esta diferente incidencia de la ley de Presupuestos sobre ingresos y gastos es una de las razones resaltadas por Muruzubal Lerga como explicativas de la escasa atención a la fiscalización de ingresos ("Apuntes sobre la fiscalización de los ingresos tributarios", *Auditoría Pública*, nº 15, 1998, pág. 30).

³⁰ Vid. Rubio Delgado, F.J.: "El control..." cit., págs. 122 y ss.

³¹ El informe elaborado por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas sobre "Análisis de la estructura y composición del gasto fiscal 2000", referido al conjunto de las Administraciones de Euskadi, y hecho público en 2004 fue pionero en esta materia.

doble condición de ingresos (aunque de signo negativo) y de gasto sin salida efectiva de fondos público, generando, desde el punto de vista del control múltiples cuestiones de interés³².

Así, en un primer momento, debe prestarse atención a la correcta estimación de su importe³³ que incide, tanto en la propia pre-

visión de los beneficios, como de los ingresos a computar por las distintas figuras tributarias³⁴. Para ello resultan imprescindibles las memorias de beneficios fiscales, como documentos que ofrecen las claves para explicar las cuantías finalmente reflejadas en el presupuesto³⁵.

Por otra parte, en las Conclusiones y Recomendaciones del VI Congreso de EUROSAI se acordó que “sería conveniente realizar una fiscalización coordinada de los beneficios fiscales, abierta a todos los miembros de EUROSAI”. A tal efecto, se constituyó un Grupo de Trabajo para coordinar la planificación de la fiscalización y para establecer los contenidos y conceptos de la misma. Por el momento, participan en dichos trabajos las EFS de Alemania, Chipre, Dinamarca, Francia, Finlandia, Hungría, Islandia, Italia, Letonia, Lituania, Polonia, Rumanía, Federación Rusa, Suecia, Suiza, República Eslovaca, Reino Unido y Holanda (observador). Los objetivos de la fiscalización coordinada son:

- promover el intercambio de conocimientos;
- facilitar la comunicación entre los miembros de EUROSAI en áreas de especial interés;
- obtener información sobre las mejores prácticas;
- fortalecer las redes de comunicación informales y,
- mejorar la cooperación con las instituciones académicas/investigadoras.

El Grupo de Trabajo ha mantenido diversas reuniones: 10 y 11 de noviembre de 2005 (Bonn, Alemania), 21 y 22 de febrero de 2006 (Bonn), 28 de agosto de 2006 (Copenhague, Dinamarca), 16 de febrero de 2007 (Varsovia, Polonia), 11 y 12 de septiembre de 2007 (Bratislava, República de Eslovaquia). El Encuentro de Conclusión del Grupo de Trabajo se llevó a cabo en Bonn del 29 al 31 de enero de 2008.

³² Sobre la importancia del presupuesto de gastos fiscales y sus deficiencias en el ordenamiento español puede verse: Albiñana García-Quintana, C.: “El presupuesto de gastos fiscales” *Presupuesto y Gasto público*, nº 1, 1979; Carbajo Vasco, D.: “El presupuesto de gastos fiscales en España”, situación actual y perspectivas”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 7, 1992.; Fernández Espinosa, M. Guadalupe: “Los beneficios fiscales y su control externo”, *Auditoría Pública*, nº 45, 2005, págs. 91 y ss.; Campos Fernández/Grau Ruiz: “El presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías”, *Auditoría Pública*, nº 41, 2007, págs. 83 y ss.

³³ Para un análisis sobre el procedimiento de cuantificación y previsión de presupuesto de gastos fiscales puede verse: Fernández Espinosa, M. Guadalupe: “Los beneficios fiscales y su control externo”, *Auditoría Pública* nº 45, 2008, págs. 91 y ss. La importancia de una adecuada metodología de presupuestación y su control desde el punto de vista de la transparencia, es resaltada en el *Manual de Transparencia Fiscal del FMI* (2001) donde señala que “la práctica óptima es declarar una estimación del costo fiscal aproximado de cada rubro tributario. Si bien pueden presentarse graves dificultades para la estimación de los costos, la declaración del costo aproximado y la posibilidad de que la base utilizada para el cálculo sea objeto de un examen independiente puede mejorar significativamente la transparencia de la gestión de las finanzas públicas”.

³⁴ Ello es así tanto si los beneficios fiscales se presupuestan como auténticas partidas de gasto (lo que determinará que la previsión de ingresos de los distintos tributos se haga sin descontar el importe de tales beneficios), como si, en caso contrario, tales beneficios, al no presupuestarse como gastos, reducen el ingreso previsto para cada tributo al que afectan.

³⁵ En lo que se refiere a los presupuestos del Estado, si bien el PBF se elabora en España desde 1979, fue en 1996 cuando, a través de la disposición adicional 24ª de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (BOE de 31 de diciembre), se estableció la obligación de incorporar a la documentación que acompaña a los Presupuestos Generales una Memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales. Posteriormente, Ley 47/2003, General Presupuestaria, en su artículo 37.2, establece también que, entre el conjunto de documentación complementaria que ha de acompañar anualmente al Proyecto de Ley de los Presupuestos Generales del Estado, en su remisión a las Cortes Generales, se incluirá una memoria de los beneficios fiscales. Dicha memoria se incluye dentro de la serie amarilla de la documentación que se remite conjuntamente con el Proyecto de ley de Presupuestos.

Sobre la aplicabilidad de las disposiciones del artículo 134 de la CE a las Comunidades Autónomas a la luz de los pronunciamientos del TC puede verse: Escribano López, F.: “La disciplina constitucional de los presupuestos generales del Estado y su aplicación en el ámbito de las Comunidades Autónomas” *Auditoría Pública*, nº 45, págs. 49 y ss.



Adicionalmente, y de cara a valorar la eficacia de tales medidas, resulta imprescindible la vinculación de los beneficios fiscales a las distintas políticas de gasto, así como el establecimiento de objetivos e indicadores.

Finalmente, un elemento clave, tanto para testar la presupuestación, como para la adecuada valoración de la eficiencia y la economía en relación a la aplicación de gastos fiscales es la liquidación del presupuesto de gastos fiscales, considerándolas como auténticas partidas de gasto³⁶, y computando el importe efectivo de los mismos derivado de las correspondientes declaraciones tributarias³⁷.

Sin embargo, la realidad presupuestaria de los presupuestos de beneficios fiscales de las Comunidades Autónomas, en cuanto ámbito de competencia de los OCEx, nos muestra presupuestos de gastos fiscales que, en la medida en que no siempre abarcan la totalidad de los ingresos tributarios, ni aportan la oportuna memoria³⁸, no permiten conocer su vinculación funcional, por lo que, en muchos casos, se limitan a unas cifras en el presupuesto. Que esta sea una situación frecuente no debe servir de excusa para dejarlos fuera de cualquier control, teniendo en cuenta, por otra parte, su importancia cuantitativa³⁹.

³⁶ La inclusión de los gastos fiscales dentro del estado de gastos de la Administración correspondiente obligaría a reconsiderar el principio de integridad o presupuesto bruto, considerando como ingresos, y consiguientemente como derechos liquidados, no sólo las cuotas líquidas de los distintos tributos, sino que, además, habría que incorporar el importe de exención y bonificaciones recogidas dentro del presupuesto de gastos en el estado de gastos de dicha Administración. En esta línea, la Ley Foral 8/1988, de Hacienda Pública de Navarra, en la redacción dada por la ley de presupuestos para 1995, dispone que “A los efectos de este artículo (34) se entenderá por importe íntegro: ...en los derechos liquidados, el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que, siendo procedentes, no estén recogidas como beneficio fiscal en el estado de gastos del presupuesto de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos”.

³⁷ Un ejemplo de liquidación del presupuesto de gastos fiscales puede verse en Muruzabal Lerga, J.: “El presupuesto de beneficios fiscales: el caso práctico de Navarra”, *Auditoría Pública*, nº 42, 2007, págs... 91 y ss, donde se analiza la contabilización y liquidación del presupuesto de gastos fiscales de Navarra para el ejercicio 2005, en lo que constituye una actuación pionera de las Administraciones Públicas de nuestro país.

³⁸ En el caso de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia para 2008, el presupuesto de beneficios fiscales se refiere en exclusiva a los correspondientes a tributos cedidos, sin contar tampoco con memoria explicativa.

³⁹ Muruzabal Lerga, realiza un estudio comparativo del importe de los beneficios fiscales, tanto en términos absolutos como porcentuales, de las Administraciones Forales y del Estado correspondientes al ejercicio de 2005, cuyos datos se sitúan entre el 35 % que corresponde a Álava y Vizcaya y el 27 % del Estado. (“El presupuesto de beneficios fiscales...cit”, pág. 96.)

ii) El cumplimiento del principio de equivalencia. El análisis a posteriori de ingresos y gastos, puede ser la ocasión ideal para comprobar el cumplimiento del principio de equivalencia en aquellos tributos, tasas y contribuciones especiales, en los que media una contraprestación, sea en forma de obras públicas, establecimiento o ampliación de servicios públicos, utilización privativa del dominio público o la misma prestación del servicio. A modo de ejemplo, en el campo de las tasas, resultaría interesante verificar en que medida se da satisfacción al artículo 7 de su ley reguladora, LTPP, cuando establece que “las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituyas hecho imponible”⁴⁰. Este control, que adicionalmente permitiría valorar la corrección o no de la memoria económico-financiera requerida para su imposición, requeriría, claro está, una adecuada contabilidad de costes por parte del ente público acreedor de la tasa, para poder valorar adecuadamente el coste del servicio⁴¹ y poder cuantificar adecuadamente si la tasa cubre los costes, excede los mismos (lo que supondría incumplimiento del principio de equivalente) o resulta deficitaria. Lo mismo cabría decir de las tasas exigidas por la utilización privativa del dominio público, donde la regla de equivalencia demandaría contrastar el importe de la tasa y el valor de mercado de la utilidad derivada de aquella cesión.

Lo dicho para las tasas, resulta también de aplicación, aunque no presenten naturaleza tributaria, para los precios públicos, para los cuales el art. 25 de la LTPP establece que “se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos”⁴². Como se aprecia, y a diferencia de las tasas, donde el coste constituye su límite máximo, la equivalencia exige que dichos precios públicos, cuando menos, cubran el coste de los servicios, lo que refuerza el interés de estos controles. En efecto, mientras que la cuantía excesiva de las tasas frecuentemente será combatida por la vía de los recursos de los particulares obligados a su pago, en el caso de precios públicos determinados en cuantías inferiores al coste de los servicios, generan, en contra de la voluntad de la ley, servicios deficitarios, no son previsibles recursos de los ciudadanos por tal motivo, lo que reduce las opciones de su fiscalización al control externo en los términos expuestos.

iii) Cuestiones referidas a la gestión de los ingresos. Además de los aspectos materiales ya señalados, también se manifiesta como un ámbito interesante de control la gestión de los ingresos, y, especialmente de los tributos,

1. Fiscalización de la gestión presupuestaria de los ingresos. A través de la misma se deberán com-

⁴⁰ Art. 7 de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos. El artículo 19 de la misma ley, precisando esa regla de equivalencia, establece que “1.-El importe de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla.

2.- En general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, o, en su defecto del valor de la prestación recibida”. Esta atención especial a las tasas es propuesta también por Lagaron Camba, M: “Acerca de la fiscalización...cit”, pág. 71 y 72.

⁴¹ El art. 19 de la LTPP dispone al respecto que “para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan.”

⁴² También en este caso el artículo 26 de la LTPP exige la elaboración de una memoria económico-financiera para la imposición de precios públicos que acredite el cumplimiento de la equivalencia requerida.

parar las previsiones de ingresos, la liquidación de derechos, y el cobro efectivo emitiendo los juicios oportunos.

(a) En relación al control de los derechos liquidados, debe tenerse en cuenta que, tras la generalización de las autoliquidaciones de ingresos, especialmente los tributarios, con frecuencia no se tendrá constancia de ningún asiento contable previo de los mismos anterior al ingreso efectuado por el contribuyente, contando como único elemento de contraste con las previsiones presupuestarias de ingresos. Sin embargo, la comparación entre derechos liquidados y previsiones presupuestarias sirve más para valorar la adecuación de las previsiones que las liquidaciones en sí mismas.

(b) Especialmente relevantes resultan los índices de ingresos efectivos sobre derechos liquidados. Tales indicadores resultan muy clarificadores de los índices de cumplimiento voluntario de las deudas de contraído previo, pero, también de la eficacia de los mecanismos de que se dispone para el cobro coactivo de las deudas no satisfechas voluntariamente.

(c) Debe prestarse también atención al control de las depuraciones de derechos pendientes de cobro, prestando una especial atención a los supuestos de prescripción y análisis de sus causas. La adecuada estimación de las insolvencias y, en su caso, la dotación de las correspondientes provisiones, evita que se generen y se mantengan remanentes de tesorería ficticios que pueden financiar gasto en el ejercicio siguiente⁴³.

(d) Finalmente también cabe la fiscalización de las devoluciones de ingresos indebidos atendiendo tanto a las causas que las generan, especialmente cuando se generen situaciones extraordinarias, como a los tiempos transcurridos entre, ingreso indebido, reconocimiento del derecho a la devolución e ingresos efectivo de la misma, y a los costes financieros que conllevan para el ente obligado a la devolución.

2. Fiscalizaciones operativas. Además de las cuestiones ya apuntadas, por la vía de las fiscalizaciones operativas puede y debe incidirse en los siguientes aspectos:

(a) La adecuación de los derechos liquidados sobre los efectivamente devengados. Dado que no existe una cuantificación previa de los derechos devengados, este control pasa por verificación operativa de los procedimientos de comprobación e investigación puestos en funcionamiento por los órganos gestores, sin perjuicio de que puedan utilizarse otros indicadores que puedan ser reveladores de la capacidad económica susceptible de gravamen.

(b) Los desfases entre devengo, liquidación y cobro efectivo. A través de la fiscalización operativa de los procedimientos administrativos para la resolución de recursos⁴⁴ y para el cobro coactivo deben analizarse los posibles desfases o duraciones excesivas que retrasan el cobro efectivo⁴⁵, así como las inactividades de la Administración que puedan generar la prescripción de los derechos.

⁴³ De forma específica para la Administración local señala Brusca Alijarde que “tras la reforma contable de la Administración Local, con la obligación de dotar provisiones puede ser más fácil la estimación de dicho remanente. El Plan General de Contabilidad Pública prevé incluso que se doten provisiones por devolución de impuestos”. (“La fiscalización externa de los ingresos en el sector local...” cit., pág. 95).

⁴⁴ Como ejemplo de fiscalización de reclamaciones administrativas en materia de tributos puede citarse el informe de la Cour des Comptes de Bélgica sobre “Le traitement administratif des réclamations en matière de contributions directes”, Bruselas, Marzo de 2004.

⁴⁵ Muy recientemente (*Cinco Días*, 9 de octubre de 2008, pág. 45), se hacía público que, de los 30.000 millones de euros que la Hacienda estatal tiene pendientes de cobro, casi la mitad (13.000 millones), corresponde a miles de expedientes pendientes de resolución en los tribunales, donde la resolución puede tardar hasta 5 años.

(c) Cuando los ingresos se realizan a través de entidades colaboradoras debe verificarse tanto la transmisión de la necesaria información como la puntual puesta de los fondos a disposición del ente acreedor.

c) Otros ingresos no tributarios. En lo que se refiere a otros ingresos no tributarios, y además de algunas cuestiones generales ya apuntadas se pueden señalar como aspectos de especial interés a la hora de planificar la fiscalización los siguientes:

i) La legalidad de los procedimientos para la enajenación de inversiones reales y de la obtención de ingresos patrimoniales procedentes de activos financieros y otros bienes integrantes del patrimonio de los entes públicos.

ii) En lo que se refiere a los fondos procedentes de otras Administraciones (ya sean con transferencias corrientes o de capital) especialmente en los supuestos de ingresos afectados provenientes de otras Administraciones, y condicionados a la previa ejecución y certificación de gastos por la Administración destinataria (Fondos Europeos, FCI, etc.), además de la importación de la presupuestación, ya apuntada con carácter general, resultarían de especial interés las siguientes cuestiones:

1. Los controles previstos para garantizar la corrección de las certificaciones de gasto, para lo que deben articularse las correspondientes fiscalizaciones operativas.
2. Los desfases temporales entre realización del gasto e ingreso efectivo de las transferencias, que generan un coste financiero adicional para la Administración destinataria, y que, resultan determinantes además para la determinación del endeudamiento de las Administraciones en términos de Contabilidad Nacional y a los efectos del cumplimiento de los objetivos de estabilidad.

iii) Con carácter general, y para la totalidad de los ingresos de Derecho Privado, es preciso atender a la determinación y cuantificación de los mismos, prestando una atención especial a los criterios económicos y de rentabilidad.

IV) Finalmente, también resultan de interés los procedimientos para la contratación de préstamos, la determinación de sus condiciones, así como de las emisiones de Deuda Pública, las posteriores renegociaciones y política de amortizaciones, a la luz criterios de legalidad, pero también de economía, valorando, entre otros extremos, los costes financieros presentes y futuros.

3.2 Criterios de control: legalidad, eficiencia y economía

Una vez que nos hemos referido a las materias relacionadas con los ingresos que presentan un mayor interés desde el punto de vista del control, procede ahora referirse a los criterios o parámetros de control que deben utilizarse.

Tanto en la Declaración de Lima⁴⁶ como en las normas reguladoras de los distintos organismos de control analizadas en su momento, cuando se hace referencia al control de los ingresos, se suele incidir de forma esencial en el control de legalidad. Ello tiene mucho que ver con la propia naturaleza de los ingresos públicos, que, en virtud del principio de no afectación, no están ligados a la consecución de objetivos específicos (no existe por ello clasificación funcional), lo que dificulta la aplicación de otros criterios como eficacia o eficiencia, que requieren comparar los objetivos y su coste. Por tanto, la legalidad se erige así en el parámetro central para el control de los ingresos, tanto de aspectos materiales de tales ingresos, como del proceder de la Administración en su gestión.

Siendo cierto lo expuesto en relación a la mayoría de los ingresos tributarios, especialmente los que presentan naturaleza fiscal o recaudatoria, y no se

⁴⁶ El artículo 20 de la Declaración de Lima señala que “el control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma”.

encuentran afectados, no puede desconocerse que, al lado de esos supuestos más comunes, existen otros, en los que, por existir una determinada vinculación entre los ingresos y determinados objetivos puede ser factible la emisión de juicios de eficacia o eficiencia.

En primer lugar es posible enjuiciar la eficiencia y economía de los tributos con finalidades extrafiscales los cuales, además de generar recursos para los entes públicos persiguen el logro de otros objetivos, siempre dentro de los principios y fines constitucionalmente reconocidos⁴⁷. En estos casos, siempre que se pueda disponer de los indicadores adecuados para medir el logro de los fines propuestos, pueden emitirse juicios de eficacia de los tributos creados con tales finalidades⁴⁸. Un campo en el que estos juicios pueden ser especialmente relevantes es el de los tributos con finalidades medioambientales. Una rigurosa valoración de los objetivos conseguidos en el cambio de las conductas de empresas y particulares puede servir para confirmar el carácter extrafiscal del tributo. Por el contrario, una escala o nula eficacia de cara al logro de los objetivos planteados, puede revelar la simple inadecuación de la medida en relación a los fines planteados, o, lo que sería todavía peor, la utilización de las finalidades extrafiscales como una simple cobertura para justificar socialmente la imposición del tributo, respondiendo más a cuestiones de psicología financiera que a auténticas políticas extrafiscales. Esto puede tener una especial

incidencia en el terreno de los tributos pretendidamente medioambientales.

Un segundo supuesto de tributos que pueden ser objeto de valoraciones desde los principios de eficiencia, es el de los tributos afectados. En estos casos, no es el gravamen en si el que pretende alcanzar determinados objetivos, sino que se trata simplemente de la afectación de los fondos recaudados por una determinada figura tributaria para determinadas finalidades. Además de comprobar que las cantidades recaudadas se destinan efectivamente los fines previstos, se pueden emitir juicios de eficiencia y eficacia tomando en consideración la incidencia de tales sumas, y, consecuentemente del tributo en cuestión en relación con las finalidades perseguidas.

Finalmente cabe también someter al juicio de eficacia y eficiencia los beneficios fiscales legalmente previstos y cuantificados a través del presupuesto beneficios fiscales⁴⁹. Compartimos el criterio de Fernández Espinosa cuando señala que “conocer en términos reales (más allá de las estimaciones presupuestarias) su cuantía su distribución por tributos y por políticas pública (distribución funcional) y sus efectos (al menos los más relevantes) en los ámbitos sociales y económicos en los que se enmarcan los objetivos que con ellos se persiguen, es una necesidad tan importante que justifica que se desarrolle un interés creciente por los mismos en el seno de las Asambleas Legislativas y de los Gobiernos correspondientes”⁵⁰. Esta necesidad nos conduce

⁴⁷ Dispone el artículo 2 de la LGT que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

⁴⁸ Gisbert Iñesta defiende incluso la conveniencia de emitir juicios de eficacia en relación a la generalidad de los tributos considerando que los objetivos que pretenden no se limitan a un montante monetario, sino que han de servir como instrumentos de política económica general, estabilidad, progreso y mejor distribución de la renta nacional. (“El control de los ingresos...” cit., pag. 261).

⁴⁹ La inclusión del presupuesto de beneficios fiscales en los presupuestos generales del Estado es una exigencia del artículo 134.2 de la Constitución cuando dispone que “Los presupuestos generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”. La referencia expresa al presupuesto de beneficios fiscales al lado de la previsión de ingresos y autorización de gastos responde, de una parte, al principio de presupuesto bruto, que determina la inclusión de los ingresos sin operar ninguna compensación y, de otra, a la función sustitutiva del gasto está detrás de los beneficios fiscales.

⁵⁰ Fernández Espinosa, M. Guadalupe: “Los beneficios fiscales y su control externo... cit”, pág. 92.

irremisiblemente a la evaluación de la eficacia y eficiencia de tales medidas, máxime teniendo en cuenta que tales beneficios fiscales no son sino una alternativa al gasto, lo que determina que se denominen también como gastos fiscales.

Para esta adecuada valoración de los beneficios fiscales desde la óptica de la eficacia, eficiencia y economía resulta indispensable:

a) En primer lugar, la asignación de tales beneficios a las políticas de gasto, de acuerdo con los criterios de la clasificación funcional⁵¹, además del establecimiento de objetivos e indicadores para poder medir la incidencia de los beneficios sobre los logros. De ahí el papel esencial que deben jugar las memorias de beneficios fiscales, donde deben contenerse tales extremos. Aunque no figura regulado el contenido de dichas memorias, en consonancia con lo aquí establecido, y además de otras cuestiones generales, las mismas deberían contener:

1. Aspectos relacionados con la presupuestación de los beneficios fiscales:
 - El examen de los cambios normativos recientes que pudieran afectar al PBF y, cuando se dispone de información suficiente, el procedimiento para evaluarlos cuantitativamente.
 - La descripción de las hipótesis de trabajo, las fuentes estadísticas utilizadas y las metodologías de cuantificación del PBF.
 - Las innovaciones incorporadas en el PBF del año en curso, en comparación al contenido del inmediatamente anterior.
2. Aspectos relacionados con la clasificación funcional.



- La clasificación de los beneficios fiscales por impuestos y por políticas de gasto.
 - Previsión de objetivos e indicadores establecidos para los mismos.
- b) En segundo lugar, resulta también necesario incorporar progresivamente el presupuesto de gastos fiscales al estado de gastos del Presupuesto, procediendo a su liquidación efectiva diferenciando, como propone Muruzabal Lerga⁵², aquellas partidas que pueden calcularse a partir de las declaraciones tributarias respectivas de aquellas otras que simplemente pueden estimarse.
- Si del análisis de los ingresos en sí mismo considerados pasamos a la gestión administrativa tendente a su determinación, liquidación y cobro efectivo,

⁵¹ En esta línea, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas en su informe sobre "Análisis de la estructura y composición del gasto fiscal 2000", consideraba que "sería conveniente incorporar en la información facilitada, por lo menos, la obligación de agrupar los gastos fiscales de acuerdo con las distintas políticas de gasto o funciones asignadas, dado que esto facilitaría el análisis de las distintas medidas fiscales".

⁵² Vid. Muruzabal Lerga, J.: "El presupuesto de beneficios fiscales...cit", pág. 98.

⁵³ Señala Rubio Delgado que "en el caso de la eficacia, en el que el objetivo de la fiscalización es comparar y analizar los objetivos de la gestión con los resultados obtenidos, tampoco apreció una diferencia sustancial, y lo mismo ocurre con algunos aspectos de eficiencia y economía en la manera de gestionar recursos y medios disponibles, con independencia de que se empleen en actividades de gasto o de ingresos" ("El control de los ingresos...", cit., pág. 121 y 122).



los criterios de eficiencia y economía adquieren toda su relevancia. Y aquí cobra interés no sólo la eficacia en la realización de las previsiones presupuestarias, sino también la eficiencia y economía en la gestión comparando los logros obtenidos y los costes incurridos para dichos logros⁵³, para lo cual, sin embargo, nos encontraremos con las dificultades que genera la inexistencia de una contabilidad de costes en materia de gestión administrativa con carácter general y de ingresos en particular⁵⁴.

Además de su validez como criterio general para enjuiciar la gestión de los ingresos, esos juicios de eficacia, eficiencia y economía pueden resultar criterios especialmente útiles e interesantes cuando se constituyan agencias u otros organismos con personalidad propia para la gestión de los ingresos. De una parte, porque el establecimiento de estos órganos, especialmente las agencias, conllevan la determinación de los objetivos a alcanzar a través de los contratos de gestión procedentes, lo que facilitará los juicios de eficacia. Pero, al mismo tiempo, la previsión de presupuestos específicos para estos entes permite el control atendiendo a la eficiencia

y la economía de las gestiones realizadas, superando así el inconveniente apuntado de la ausencia de contabilidad de costes dentro de la Administración. En cualquier caso, resultaría muy interesante poder comparar estas nuevas fórmulas y la gestión directa tradicional atendiendo a los meritados principios, para verificar si las razones esgrimidas para su creación se confirman a la luz de sus resultados.

4. CONCLUSIONES

Tras el análisis realizado sobre la fiscalización de los ingresos con carácter general, y como función a realizar por los OCEX en particular, podemos extraer las siguientes conclusiones:

1. A pesar de que los ingresos han estado postergados como objeto de la fiscalización externa, su control externo resulta cada vez más necesario, tanto por razones atinentes al cumplimiento de los objetivos de estabilidad y lucha contra la corrupción, como desde el punto de vista de la justicia y la solidaridad a la hora de contribuir a la financiación del gasto público.
2. Sin perjuicio de que de cara al futuro se deba incidir normativamente en el control de los

⁵⁴ Como señala Salas Grajera, “en nuestra Administración prácticamente es inexistente una contabilidad de costes en la gestión de los ingresos públicos. Prueba de ello es cómo en la base de muchas decisiones no existen niveles de información suficiente. Se actúa de una manera intuitiva, fijándose distintos procedimientos en función de cuantías que no tienen ningún soporte económico en su determinación” (“El control de los ingresos público: criterios ante la nueva evolución legislativa”, *Cuenta con IGAE*, nº 3, 2002, pág. 35).

ingresos, los OCEX, si así lo estiman conveniente, puedan incidir en los procesos de fiscalización de los ingresos, habida cuenta de la atribución de dicha posibilidad en sus normas reguladoras. Sobre las bases normativas actualmente existentes los OCEX pueden, si así lo consideran oportuno sus órganos competentes, incluir los ingresos públicos dentro de su campo de actuación.

3. Como elementos susceptibles de control y de especial relevancia merece la pena resaltar los siguientes:

a) Aspectos comunes a todos los ingresos públicos y que abarcan los criterios de presupuestación, cuestiones operativas de los procedimientos de contabilidad y control interno de los ingresos así como la verificación de la afectación de los ingresos.

b) Como cuestiones de interés y específicas en materia de fiscalización de ingresos tributarios se señala el control del presupuesto de beneficios fiscales, tanto su previsión como la valoración de su eficacia, eficiencia y economía; el juicio sobre cumplimiento de principio de equivalencia, especialmente en relación a las tasas y precios públicos. En lo que a la gestión tributaria se refiere, se debe atender a las previsiones de ingresos, la liquidación de derechos, y el cobro efectivo emitiendo los juicios oportunos y, en su caso, las propuestas de depuración de créditos. Además, deben analizarse los aspectos operativos de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como de resolución

de recursos, y de recaudación efectiva y sus repercusiones financieras.

c) En lo que atañe a otros ingresos no tributarios pueden ser objeto de fiscalización, entre otras cuestiones las siguientes: la legalidad de los procedimientos para la enajenación de inversiones reales y de la obtención de ingresos patrimoniales procedentes de activos financieros, y otros bienes integrantes del patrimonio de los entes públicos; la determinación y cuantificación de los precios con criterios económicos y de rentabilidad; la corrección de las certificaciones de gasto para la obtención de ingresos de otras Administraciones; los desfases entre la realización de los gastos y el ingreso efectivo de los fondos afectados a su financiación, así como los procedimientos para la contratación de préstamos, emisiones, renegociaciones y amortizaciones de la Deuda.

4. Si bien la legalidad se erige en el parámetro fundamental para la fiscalización de los ingresos, dada la regla general de su no afectación, la eficacia, eficiencia y economía pueden utilizarse como parámetro de control en los siguientes supuestos:

a) Fiscalización de tributos afectados.

b) Fiscalización de los tributos con finalidades extrafiscales.

c) Fiscalización y control de los beneficios fiscales a partir de su liquidación.

d) Fiscalización de la gestión administrativa tendente a la liquidación y cobro efecto de los distintos recursos.

BIBLIOGRAFÍA

Brusca Alijarde, I.: “La fiscalización externa de los ingresos en el sector local”, *Revista Española de Control Externo*, nº 23, 2006.

Campos Fernandez y Grau Ruiz: “El presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías”, *Auditoría Pública*, nº 41, 2007.

Escribano López, F.: “La disciplina constitucional de los presupuestos generales del Estado y su aplicación en el ámbito de las Comunidades Autónomas”, *Auditoría Pública*, nº 45.

Fernández Espinosa, M. G.: “Los beneficios fiscales y su control externo”, *Auditoría Pública*, nº 35, 2005.

Galvan de Granda, E.: “La crisis de la fiscalización de los ingresos públicos”, *Auditoría Pública*, nº 18, 1999.

Gisbert Iñesta, J.L.: “El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: un análisis de su previsible evolución”, *Seminarios 1985*, Madrid, 1987.

González García, E.: “La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas respecto de los ingresos públicos”, *Seminarios 1985*, Madrid, 1987.

Jiménez Rius, P.: *El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*, Thomson Civitas, Madrid, 2007.

Lagaron Comba, M.: “Acerca de la fiscalización de los ingresos tributarios”, *Auditoría Pública*, nº 34, 2004.

Muruzabal Lerga, J.: “Apuntes sobre la fiscalización de los ingresos tributarios”, *Auditoría Pública*, nº 15, 1998.

Muruzabal Lerga, J.: “El presupuesto de beneficios fiscales: el caso práctico de Navarra”, *Auditoría Pública*, nº 42, 2007.

Rubio Delgado, F.J.: “El control de los ingresos públicos”, *ICE*, nº 757, 1996.

Salas Grajera, Z.: “El control de los ingresos públicos: criterios ante la nueva evolución legislativa”, *Cuenta con IGAE*, nº 3, 2002.

Soler Roch, M.T.: “La concepción tradicional del presupuesto”, *Auditoría Pública*, nº 18, 1999.