

# Auditoría operativa de los ingresos tributarios. Un mandato, una experiencia y un modelo



El presente artículo responde a una reflexión, en relación con la auditoría operativa de los Ingresos Presupuestarios, efectuada desde el ámbito territorial y competencial del Órgano de Control Externo al que pertenezco.

Para nosotros, la auditoría operativa de los Ingresos Presupuestarios se presenta como un imperativo legal (MANDATO), del cual hemos realizado una aproximación a ella (EXPERIENCIA) y que considero que para cumplir la obligación de evaluar su eficacia, ésta debe realizarse desde la perspectiva del análisis de la gestión tributaria (MODELO) ya que su resultado proporciona a los destinatarios (parlamento, entidad fiscalizada, público) una garantía sobre la ejecución económica y eficaz de la recaudación de ingresos, sobre la fiabilidad de su funcionamiento, la suficiencia o deficiencia de la actividad desarrollada y, en la medida que lo pueda acreditar, indicar las mejores prácticas.

The present article is a response to a report on an operational audit of Budgetary Revenues which was performed within the territorial scope and competence of the External Control Body of which I am a member.

For us, operational audits on Budgetary Revenues are a legal requirement (MANDATE) from which we have performed a similar audit (EXPERIENCE). In my opinion, to comply with the obligation of evaluating its efficacy, the audit should be performed from the perspective of a tax management analysis (MODEL), since the result provides recipients (parliament, tax entity, the public) with a guarantee for the economic and effective collection of revenues, reliable operation, adequacy or shortcomings of the activity carried out and, in so far as it may be accredited, indicate best practices.

## 1. INTRODUCCIÓN

La actividad económico financiera que realizan las Instituciones que componen el Sector Público gravita sobre un instrumento, el presupuesto (elaboración, desarrollo, ejecución y liquidación del mismo). Éste, configurado por dos estados de ingresos y gastos que se interrelacionan entre sí, es objeto de fiscalización.

La fiscalización nos permite, efectuando diferentes tipos de auditoría, conocer e informar sobre: la situación financiera, el cumplimiento de la legalidad vigente, el grado de consecución de los objetivos previstos en los diferentes programas (eficacia) y la gestión de los recursos que se han puesto a su disposición (economía y eficiencia).

Tradicionalmente, los trabajos de fiscalización de los Entes Públicos han hecho hincapié en los aspectos de regularidad (financiero y de legalidad), verificando ocasionalmente el alcance de los objetivos previstos, la utilización de los recursos y la relación entre los resultados obtenidos y los recursos empleados (A. Operativa) pero todo ello con referencia al Presupuesto de Gastos, no al de Ingresos.

## 2. FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS. UN MANDATO

Evaluar o valorar la economía, eficiencia y eficacia es algo reciente en nuestro ordenamiento jurídico. Es, sobre todo a partir de la aprobación de la vigente Constitución, cuando comienzan a utilizarse los citados términos en la referencia al análisis de la Gestión Pública y son plasmados en los distintos cuerpos legales que regulan, entre otros aspectos, la implantación del Tribunal de Cuentas y sus normas de funcionamiento, los Órganos de Control Externo de las CCAA, Legislación Presupuestaria, de Haciendas Locales y otras normas que afectan a la actividad económico financiera de las diferentes administraciones. Sirvan, como ejemplo, estos textos legales:

- *Su programación y ejecución responderán a criterios de eficiencia y eficacia (CE).*
- *La función fiscalizadora se referirá al sometimiento de la actividad económica del Sector Público a los principios de legalidad, eficiencia y eficacia (L/ del Tcu).*

- *Analizar la utilización de recursos disponibles atendiendo al menor coste en la realización del gasto o Fiscalizar el grado de cumplimiento de los objetivos (Sindicatura de Cuentas de Cataluña).*

Como bien expresa Enric Fabado i Alfonso, “la insuficiencia del presupuesto para el control de la gestión de recursos públicos, ha motivado la aparición de criterios como los de economía, eficiencia y eficacia para evaluar la actividad económico financiera del Sector Público”, criterios que como hemos mencionado se van recogiendo en nuestro ordenamiento jurídico.

Si analizamos las disposiciones normativas que regulan la constitución y funcionamiento del Tribunal de Cuentas y de los demás Órganos de Control Externo de las CC.AA. que llevan a cabo la fiscalización de sus respectivos sectores públicos, observamos que al definir las competencias, funciones y alcance de la fiscalización de las Instituciones que componen su esfera o campo de actuación, sólo una de estas leyes hace referencia expresa a que la actividad de fiscalización incluya “...la legalidad, regularidad y eficacia de los ingresos presupuestarios” (art. 10, de la Ley 1/ 1988 DEL Tribunal Vasco de Cuentas Públicas).

Este texto normativo hace una clara y expresa mención a la obligación de auditar los ingresos presupuestarios (**mandato**) en los mismos términos que los gastos presupuestarios y por ende a realizar auditoría operativa de los mismos (eficacia de los ingresos.)

El concepto de auditoría operativa es una de las expresiones análogas o equivalentes a la denominada Auditoría de economía, eficiencia y eficacia que, en el ámbito del Sector Público, supone: “un examen sistemático y objetivo cuyo fin es facilitar evidencia a partir de una valoración independiente de los logros de una entidad pública, programa, actividad o función con el fin de proporcionar información para la mejora de la rendición de cuentas y facilitar la toma de decisiones de las personas con responsabilidad de supervisar o iniciar acciones correctoras”. Pero, además, el concepto de auditoría de economía, eficiencia y eficacia recibe otras denominaciones

como auditoría de gestión, de sistemas, de métodos o procedimientos, administrativa, de racionalidad económica, de optimización de recursos.

La necesidad de la auditoría operativa responde a las limitaciones que tienen las auditorías financieras y de cumplimiento, (que se limitan a opinar sobre el grado de fiabilidad de los estados financieros y de la legalidad de las actividades), con respecto al control de gestión de la entidad auditada. Se pretende, por tanto, evaluar el grado de eficacia de la organización y la eficiencia con que se gestionan los medios de que disponen.

La práctica de la auditoría operativa en la Administración Pública, que ha tenido un especial desarrollo en los países anglosajones, ha comenzado a implantarse en nuestro país. Como bien señala Lourdes Torres, son muy destacables los esfuerzos de normalización de la auditoría operativa que están llevando a cabo nuestras instituciones (Tribunal de Cuentas, OCEX, IGAE) para incorporar a sus respectivas normas de auditoría apartados específicos referidos a aquéllas.

Ahora bien, en el ámbito del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas sí se han realizado auditorías operativas, quizás menos de las deseadas. Por otro lado, si analizamos las realizadas, observamos que la inmensa mayoría de los trabajos efectuados en este campo hacen relación a programas de gastos presupuestarios, ninguna o casi ninguna hacen referencia a los Ingresos presupuestarios. ¿Por qué? Esto es lo que trato de analizar en esta ponencia.

La auditoría operativa supone evaluar si los recursos públicos son administrados (aplicados) bajo criterios de economía y eficiencia, así como la eficacia en la consecución de los objetivos. Por ello, generalmente, este tipo de auditorías se encamina al análisis de uno de los elementos de la estructura presupuestaria que es el gasto. Tradicionalmente se considera que *“los gastos son, por su propia naturaleza, un área de riesgo, fraude, malversación y despilfarro más importante que los ingresos por recaudación de tributos”*

(F.J. Delgado Ruiz); además, nos encontramos con las dificultades de establecer, planificar y programar una fiscalización de ingresos unido a que hay cierta sensación de inutilidad en el control del ingreso ya que, si se ha devengado o recaudado, ¿qué sentido tiene su fiscalización?.

Pues bien, lo que pretendo es: *analizar esa dificultad o a veces dejadez en la fiscalización de los Ingresos tributarios desde el punto de vista operativo (economía, eficiencia y eficacia) limitado a mi experiencia en los trabajos realizados dentro de nuestro ámbito de competencial como OCEX de la C. A. del País Vasco, así como proponer un modelo de evaluación externo del procedimiento de ingreso y recaudación de un concepto impositivo (tributo) por una administración pública, como pauta de una auditoría operativa de los ingresos.*

La especial organización territorial, orgánica y competencial de la C. A. del País Vasco, hace que nos encontremos con dos tipos de instituciones: unas, que elaboran sus presupuestos de ingresos en mayor medida en base a las aportaciones que reciben de otros órganos de la administración, y, otros, que los obtienen por el ejercicio de la actividad de exacción, gestión y recaudación de los ingresos tributarios.

Ello hace que nos encontremos en una situación privilegiada en relación con el resto de los OCEX ya que contemplamos todo el universo de los ingresos tributarios desde su configuración hasta su aplicación, y unido a que son tres las administraciones (Diputaciones Forales) encargadas de recaudar los distintos tributos, nos va a permitir no sólo la comparación de indicadores entre unas y otras sino, incluso, la realización de técnicas de *benchmarking* (análisis comparativo) detectando las mejores prácticas en cada Diputación Foral y trasladándolas a las otras dos. Con lo cual, nuestra actividad no sólo ha de ceñirse a verificar la situación financiera de los ingresos, legalidad de su implantación sino y, tal y como dispone nuestra normativa, su eficacia. Todo ello unido a que hay una especial sensibilidad por efectuar este tipo de trabajos.

La eficacia supone alcanzar los objetivos previstos; ahora bien, esto trasladado al ámbito público y más concretamente al tema debatido de los ingresos tributarios, ¿cómo determinamos los objetivos?, ¿cómo medimos su eficacia? Por ejemplo, valorar, como eficaz, el incremento de la recaudación no creo que sea indicativo, cualquier modificación normativa incidiría en la recaudación. Por otro lado, realizar una auditoría de eficacia (también llamadas de programas) supone “investigar si se han alcanzado los resultados deseados o se han cumplido los objetivos impuestos por el poder legislativo o por cualquier autoridad con facultades para ello, cuantificando las desviaciones y analizando sus posibles causas”. He aquí el primer inconveniente, los ingresos no responden a un programa presupuestario, son el resultado de la ejecución, en base a un mandato imperativo, de una serie de acciones mediante unos procedimientos que permiten obtener los recursos necesarios para financiar los gastos. Por consiguiente para medir su eficacia habrá que evaluar la gestión realizada, no el programa que los define.

### 3. EXPERIENCIA PRÁCTICA

Como expresaba anteriormente, hay una doble pretensión: en primer lugar que hemos hecho que se pueda asemejar a una auditoría operativa en rela-

ción con los ingresos tributarios y en segundo lugar proponer un modelo de evaluación.

¿Qué hemos hecho?

-Revisión limitada de los procedimientos de gestión de liquidación de las secciones de Sociedades e IVA de la Diputación Foral de Bizkaia (1995-1997).

-Análisis de la estructura y composición del Gasto Fiscal (2003).

-Análisis de las desviaciones de tributos concertados, causas y su utilización para la financiación de gastos (2003-2005).

Quizás, de todos ellos, el que más se acerca a una auditoría de ingresos sea el segundo. No hay duda de que el gasto fiscal refleja la previsión en la reducción de los ingresos tributarios como consecuencia de la aplicación de beneficios fiscales que pueden adoptar la forma de exenciones, gastos deducibles, reducciones, bonificaciones o diferir el pago de la cuota tributaria.

Este Tribunal ha realizado un análisis de la situación de los mismos en las tres Diputaciones del que se pueden extraer algunas conclusiones extrapolables a la problemática de la fiscalización operativa de los ingresos fiscales.

El primer problema que se ponía de manifiesto era el de su registro. No sólo por la ausencia de éste, sino



por la primacía, en todo el sistema de seguimiento de la gestión tributaria, del ejercicio fiscal sobre el presupuestario. Esto pone de relieve la necesidad de disponer de herramientas y conocimientos informáticos adecuados, tanto para la obtención de datos fiables y verificables, como para la verificación de los procesos que realiza la administración en su gestión.

Un segundo aspecto a destacar es el que hace referencia a los objetivos perseguidos por las distintas medidas fiscales y que se manifestaron como francamente escasas. Es difícil evaluar el cumplimiento de unos objetivos si previamente estos no han sido establecidos cualitativa y cuantitativamente por quien impulsa la medida.

La tercera idea que me gustaría destacar del citado trabajo es el de la necesaria homogeneidad de los registros. Difícilmente podremos efectuar comparaciones si los criterios de registro de las diferentes administraciones son distintos e incluso si éstos cambian continuamente de un ejercicio a otro. No se quiere decir con ello que la estabilidad u homogeneidad deba de ser absoluta, sino que los criterios de registro, la normativa legal y los procedimientos de la administración a fiscalizar deban ser suficientemente conocidos por el auditor, porque si no las conclusiones que se obtengan serán erróneas o débilmente soportadas. Si esto es importante en cualquier fiscalización, en una evaluación de la gestión cobra especial relevancia.

Por último, y respondiendo a su carácter operativo, se emiten una serie de recomendaciones:

- Llevar a cabo una serie de actuaciones tendentes a corregir la insuficiencia de información y la falta de homogeneidad (definición, método de cálculo, documentación soporte, recursos humanos).
  - Contraste posterior con la ejecución estimada y explicación de las desviaciones.
  - Obligación de agruparlos de acuerdo a las distintas políticas de gasto o funciones asignadas.
  - Interpretación más amplia del concepto de gasto fiscal.
- ¿Qué podemos hacer?

#### 4. PRESENTACIÓN DEL MODELO

Presentación y descripción de una metodología para la evaluación del procedimiento de gestión de un concepto impositivo.

##### 4.1 Objetivo y alcance

###### A) OBJETIVO

Se pretende estudiar y evaluar cómo se realiza la Gestión Tributaria y, por consiguiente, la obtención de ingresos tributarios por aquellas entidades que tienen asumida la competencia y, por tanto, capacidad para ello.

El ejercicio de esta potestad implica el desarrollo de un proceso que se estructura en varias fases; la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación del tributo. A su vez, el tributo puede ser un Impuesto, una Tasa, una Contribución Especial o un Precio Público y con un diferente ámbito territorial de aplicación.

El objetivo del trabajo consistirá en poder evaluar los procesos de gestión tributaria enfocado desde el punto de vista último de la recaudación, analizando el grado de consecución de los objetivos fijados desde esta perspectiva (en relación con los impuestos, si se ingresa la cantidad que dispone la Ley y por todos los obligados tributarios y no, únicamente, si han sido alcanzados los objetivos económicos de los ingresos presupuestarios).

Adicionalmente, verificar si esos ingresos se efectúan cumpliendo los procedimientos que señala la Ley, sabiendo que, en cualquier impuesto, la gestión responde a un conjunto de procesos y procedimientos que generalmente se agrupan en tres acciones: la *liquidación* del impuesto, su *recaudación* y la *inspección* del mismo. Pero al mismo tiempo coexisten con ellas otros aspectos como la información tributaria existente o disponible y que es utilizada en la realización de las actividades de dichos procesos (censos, bases de datos...) y el registro contable del resultado obtenido.

Reiterando lo expuesto con anterioridad, el mandato del artículo 10 d) del la Ley 1/1988 del TVCP, sitúa la fiscalización de los ingresos en el mismo

plano que la contratación administrativa o que las modificaciones presupuestarias. Obviamente este mandato ha de ser cumplido, al menos, en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A través de estos objetivos estaremos analizando, sólo, la eficacia del proceso. Para poder analizar la eficiencia necesitaríamos información comparativa y homogénea.

### B) ALCANCE

Visto cuál sería el objetivo, el siguiente paso tendría que ser señalar el alcance del mismo.

La gestión de un tributo y en concreto de un impuesto responde, en su estructura, al desarrollo de diversas fases concatenadas entre sí y que tienen como finalidad última que, el recurso financiero que resulta de su devengo, se ingrese en las arcas de la Administración. Esto sería uno de los elementos que condicionaría el alcance del trabajo.

Por otro lado, hay que tener en cuenta las diferentes clasificaciones y/o clases de impuestos que pueden existir, atendiendo a su naturaleza, objeto, ámbito de aplicación. Las opciones podrían ser:

1. Elegir una unidad administrativa y fiscalizar su actividad.
2. Elegir una fase del procedimiento que puede afectar a varias unidades administrativas y a varios impuestos.
3. Elegir un concepto impositivo y analizarlo en todas sus fases, independientemente de que afecte a diferentes unidades administrativas.

Este último es el procedimiento por el que hemos optado. Creemos que es el más arriesgado pero también el más completo. Porque una vez llevado a cabo, su extensión a otros impuestos será relativamente fácil.

Si optamos por el **primer planteamiento** nos encontraríamos, posiblemente, efectuando una auditoría de organización administrativa.

Si acudimos a la **segunda opción**, el alcance del trabajo puede en algún caso ser amplísimo y de difícil ejecución. Sirva como ejemplo, elegir la *fiscalización de la fase de liquidación* dentro del pro-

cedimiento de Gestión Tributaria, significaría que hemos de analizar aquélla en cada uno de los impuestos exigidos por la Institución competente (I. directos- I.R.P.F.; Sociedades; Sucesiones: I. indirectos- I.V.A.; Transmisiones.....); además, configurar y definir aquellos indicadores, comunes a todos los impuestos, que nos permitan evaluar y opinar sobre la eficacia, economía y eficiencia de la liquidación practicada. Supuesto, este último, absolutamente complejo por la diversidad, en cuanto a la naturaleza jurídica y estructura procesal de los Impuestos.

En cambio, si acudimos a un impuesto en concreto, se reduce y simplifica el alcance del trabajo. El hecho de que el impuesto sea *“un tributo que se exige sin contraprestación...”* facilita la delimitación del campo de trabajo y su punto de partida, ya que no será necesario que haya ni una prestación de un servicio, ni una actividad de la administración, para que se devengue el tributo, sino únicamente una definición normativa de su hecho imponible como elemento generador de la obligación de pagar el impuesto. Es decir, se puede analizar cualquier impuesto, teniendo el mismo punto de partida y sin necesidad de un comportamiento previo de la Administración.

*Concluyendo*, se presume que la fiscalización de los Ingresos Presupuestarios, en mayor medida compuestos por Ingresos Fiscales (Tributos), debería de efectuarse mediante el análisis individualizado de los Impuestos exigidos por las Instituciones competentes.

Se ha optado por elegir, como concepto impositivo a analizar, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Estableciendo como ámbito temporal del trabajo al menos dos ejercicios.

### 4.2 Metodología y limitaciones

La función de la Administración en materia tributaria se disocia, por imperativo legal, en *dos órdenes de gestión*; para *liquidar y recaudar* por un lado, y, por otro, para *resolver las reclamaciones* que contra su gestión se susciten. Ello se manifiesta en que son

Órganos diferentes a los que se tiene encomendada estas actividades.

Para el trabajo que pretendemos realizar, incidiremos en el primero de los órdenes mencionados, la Liquidación y Recaudación del Impuesto, quedando el otro, las reclamaciones en vía económico administrativa, como un mero ajuste a una situación ya manifestada y contabilizada.

Actualmente, la Gestión de los Impuestos se inicia mediante la auto declaración o declaración-liquidación presentada por el contribuyente, persona física o jurídica, al menos en aquellos impuestos que tienen un mayor peso específico dentro de los Ingresos Presupuestarios, (IRPF, Sociedades, IVA, Especiales, Retenciones....). Significa que son los propios contribuyentes los que reconocen, cuantifican e ingresan los derechos económicos en favor de la Hacienda Pública.

Ello nos conduce a *evaluar dos aspectos*; por un lado, *su control financiero* (registro contable y presupuestario) y, por otro, *el control de la gestión* del impuesto.

El primero de ellos implica verificar la existencia de una normativa que regule y desarrolle los criterios que han de seguirse a la hora de contabilizar los ingresos fiscales, es decir, que se disponga de una Instrucción Contable sobre la materia, regulando sus diferentes pautas, (principal objeto de la Auditoría de regularidad).

El control de la gestión no sólo supondría describir los diferentes subprocesos de la gestión del impuesto confirmando su adecuación a la normativa que lo regula, sino verificación de la eficacia de los ingresos, es decir, ver el grado de consecución de los objetivos fijados para los procesos de gestión tributaria principalmente desde el punto de vista de la recaudación. y de los indicadores por los que se mide su actividad (declaraciones presentadas, revisadas, efectuadas, requerimientos efectuados recursos resueltos...) y se cuantifica (recaudación neta, por obligado tributario, en relación con lo presupuestado, importe devuelto, recaudación por requerimiento) (propio de la auditoría operativa).

En la práctica, ésta es realmente la fase más problemática y difícil para desarrollar un trabajo de fiscalización. A la muchas veces ausencia de objetivos en el marco presupuestario, o que existiendo no están claramente definidos, se une la diferente estructura organizativa de funciones y responsabilidades, que tienen los entes públicos, en los procedimientos de gestión recaudatoria. Todo ello, muchas veces, se constituye en una limitación para realizar el trabajo.

#### **4.3 Desarrollo del modelo de fiscalización de los ingresos presupuestarios a través del análisis del procedimiento de gestión (liquidación y recaudación) de un impuesto**

Referencia a las etapas que comprende una auditoría operativa matizándola con una metodología propia.

En primer lugar, ha de efectuarse una serie de actividades preparatorias (responde al estudio preliminar que exige un riguroso y detallado conocimiento del ente auditado de sus actividades principales y de sus puntos fuertes y débiles).

Localizar y reunir la normativa legal y reglamentaria, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente durante los ejercicios que van a ser objeto de fiscalización.

Naturaleza y tipo de impuesto (auto declarativo, liquidación de oficio, censal).

Mantener una entrevista bien con los responsables de las unidades administrativas (Jefes de Servicio, Sección o Negociado) relacionados directamente con el IVA, para que nos describan la gestión desde sus aspectos más básicos.

Ver qué información y estadísticas nos pueden proporcionar en relación a los siguientes aspectos:

- Existencia de manuales de procedimientos o instrucciones escritas en relación a los conceptos reseñados.
- Tratamiento de la información recibida. Utilización de todos los recursos disponibles (legales, humanos, informáticos...).
- Confección y movimiento del censo de obligados tributarios del impuesto.

- Presentación de declaraciones y el proceso de grabación de los datos contenidos.
- Verificación del ingreso de las cuotas y su contabilización.
- Comprobación de las declaraciones presentadas.
- Requerimientos a los no declarantes.
- Recursos administrativos presentados.
- Inspección del impuesto.
- Recaudación ejecutiva.

Al finalizar estas reuniones deberíamos tener claro el tipo de información que vamos a disponer y en qué plazos. De esta forma, fijaremos los criterios que nos permiten elaborar el plan de trabajo a desarrollar en la siguiente fase. También podemos empezar a forjarnos una idea de las limitaciones que nos vamos a encontrar.

El resultado del plan de trabajo se concreta en las áreas de la gestión que van a ser revisadas por el auditor mediante la aplicación de procedimientos y técnicas de trabajo (de recopilación y análisis de la información) que considere y que le permitan obtener evidencias que sirvan de respaldo a las conclusiones y recomendaciones del informe.

Describimos a continuación **cada una de las fases** que hemos de analizar describiendo los aspectos más relevantes y las tareas concretas a realizar:

### 1º REGISTRO DE CONTRIBUYENTES

Analizar cómo se conoce e identifica a los obligados tributarios por este impuesto. Supone conocer la configuración del “censo del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

A diferencia con los impuestos locales (I. s/ Bienes Inmuebles, I. s/ Actividades Económicas) que responden a un censo o catastro exacto y cuyos hechos imponible los marca la Administración, aquí son básicas las fuentes externas para la elaboración de los datos que permitan controlar y censar a los sujetos pasivos del impuesto.

Las tareas que habrá que realizar son:

- Qué campos y apartados tiene.
- Mecanismo de inclusión y exclusión del censo (altas y bajas).

- Si existen previsiones de cambios.
- Grupos censales.
- Recursos humanos destinados.
- Relación con el censo general tributario.
- Información sobre nº de movimientos realizados.
- Descripción y análisis de las fuentes de información que utiliza.
- Realización de pruebas sobre bajas/ altas tramitadas.

### 2º PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES Y PROCESO DE GRABACIÓN DE LOS DATOS CONTENIDOS

Supone conocer el proceso de presentación de las declaraciones; liquidación efectuada por el contribuyente o practicada por la Administración.

*Presentación:*

- Periodos de presentación y modelos de declaración.
- Si se trata de declaraciones: a ingresar, sin actividad, a devolver, cuota cero o a compensar o informativas.
- Número de declaración, por modelo, periodo y concepto de contribuyente.

*Grabación:*

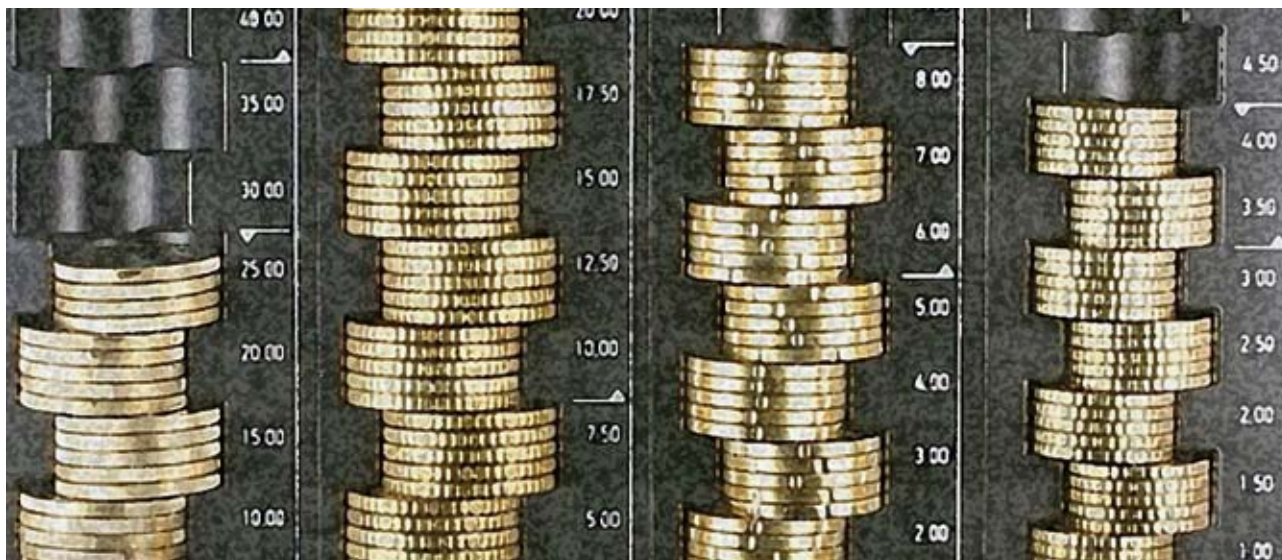
- Descripción del proceso.
- Control y velocidad del proceso (cómo y cuando se graban las declaraciones y la información cuando está disponible).
- Medios que tienen los contribuyentes para hacer nos llegar las declaraciones (soportes en papel, magnéticos, otros métodos).
- Costes económicos y recursos humanos del proceso.
- Realización de pruebas acreditativas del procedimiento que nos han descrito.

### 3º VERIFICACIÓN DEL INGRESO DE LAS CUOTAS Y CONTABILIZACIÓN

Supone realizar y verificar el aspecto financiero del procedimiento.

- Conocer el total de derechos reconocidos y recaudados.
- Especificación de las devoluciones efectuadas, proceso y procedimiento.





- Diseción de los importes por modelos de declaración, periodos y relación con cada uno de los ejercicios fiscalizados.
- Proceso de registro contable, su control interno y mecanismos de obtención y colaboración exterior en la recaudación (descripción y objetivos).

Realizaremos muestras selectivas en tanto en cuanto las efectuadas en otras fases nos sirven para obtener conclusiones.

#### 4º COMPROBACIÓN DE LAS DECLARACIONES PRESENTADAS

Analizar las actuaciones de revisión que se llevan a cabo para determinar la correcta presentación de las declaraciones por este impuesto (censales, de información, positivas, sin actividad, a compensar, a devolver).

- Número de declaraciones analizadas.  
*Cuotas tributarias que representan esas declaraciones.*
- Liquidaciones practicadas a consecuencia de la comprobación.  
*Cuotas tributarias que representan esas comprobaciones.*
- Devoluciones efectuadas.  
*Cuotas resultantes a favor o en contra.*
- Obtención de información sobre el número de declaraciones tratadas (verificadas, revisadas, analizadas) y las consecuencias prácticas obtenidas, en su caso, n.º de liquidaciones y recaudación.

- ¿Generan recursos administrativos estas liquidaciones? ¿Cómo inciden en los datos anteriores? Precisión y obtención de esta información. Periodicidad de las comprobaciones.
- Eficacia y adecuación de los datos utilizados para ejecutar el proceso de comprobación.
- Efectos sobre otros impuestos. Esta actividad genera o induce a la obtención de ingresos futuros.
- Costes económicos del proceso, plazos de devolución, adecuación del procedimiento a la legalidad. Descripción de los tratamientos sistemáticos que se dan a las declaraciones y efectos de ese tratamiento.
- Realización de una prueba sobre declaraciones que hayan pasado por ese procedimiento.

#### 5º REQUERIMIENTOS A LOS NO DECLARANTES

Obtención de información sobre cuándo se realizan, el número de requerimientos formulados a no declarantes y la respuesta obtenida. (Número de requerimientos, n.º de justificaciones, n.º declaraciones presentadas, recaudación obtenida, ausencia de respuesta).

Actuaciones subsiguientes ante la ausencia de respuesta: *segundos requerimientos* (n.º de requerimientos, n.º de justificaciones, n.º declaraciones presentadas, liquidaciones de oficio, ausencia de respuesta).

Eficacia de los datos, métodos e información utilizados para la formulación del requerimiento.

Efectos sobre otros impuestos, recaudación obtenida, costes económicos del proceso, adecuación del procedimiento a la legalidad.

Sanciones. Cuantías y procedimientos. Seguimiento del proceso. ¿Se inicia vía de apremio lo no ingresado? Seguimiento en su caso de la recaudación ejecutiva.

- Liquidaciones cautelares. Compatibilidad con las sanciones. ¿Se inicia vía de apremio lo no ingresado? Seguimiento en su caso de la recaudación ejecutiva.
- Realización de pruebas sobre sujetos pasivos o expedientes que hayan pasado por esta fase.

### 6º RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Análisis de las reclamaciones que contra este procedimiento de gestión se susciten en vía de reposición.

- Tipos de reclamaciones.
- Número de reclamaciones presentadas y resueltas en el ejercicio.
- Plazos de resolución de las citadas reclamaciones.
- Efectos económicos en la recaudación.
- Personal adscrito y su coste.

### 7º OTROS PROCESOS GESTIONADOS

Esta fase abarcaría todas aquellas actividades que no tienen un encaje previsto en las fases anteriores.

Respondería a cuestiones tales como si:

¿Se utilizan todas posibilidades que proporcionan las normas (colaboración de otras entidades públicas, obtención de datos oficiales...)? Utilización o no de procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria de las deudas tributarias.

Aplazamientos y fraccionamientos.

Resolución de consultas.

Atención al contribuyente, etiquetas de identificación, lugar de presentación de declaraciones...

### 8º RECAUDACIÓN EJECUTIVA

Constituye la última fase del proceso. Desarrollado todo el procedimiento de gestión en sus distintas fases y cualificada y cuantificada la deuda impositiva, no se produce su ingreso en plazos señalados al efecto.

Se trata de describir este proceso y verificar:

En qué plazo se inicia una vez finalizado el periodo voluntario (providencia de apremio). Notificación de las actuaciones a los morosos tributarios. Gestión de cobro. Derivaciones de responsabilidad. Información sobre deudores y situación de la deuda. Procedimientos concursales y subastas efectuadas. Declaración de insolvencia, fallidos tributarios.

Igual que en fases anteriores se deberán realizar pruebas que verifiquen el procedimiento ejecutado.

### 9º INSPECCIÓN DEL IMPUESTO

No es una actividad propia de la unidad objeto de evaluación sino que depende de la actividad de otro servicio o unidad administrativa.

Necesariamente, en esta fase se requiere la entrevista con algún responsable de la Inspección de Tributos.

Análisis de la causa que provoca que el expediente haya llegado a inspección bien por aplicación del Plan de Inspección, bien por remisión por la unidad gestora. En este caso verificar la existencia o no de criterios para su remisión.

Obtener información sobre Actas de Inspección efectuadas por IVA, en relación a los ejercicios fiscalizados que indiquen, nº de sujetos pasivos, importes de las cuotas liquidadas, su carácter (conformidad, disconformidad). Comprobar que las Actas son posteriormente liquidadas y analizar específicamente su recaudación incluso en la fase ejecutiva.

Trascendencia de los datos métodos e información utilizados, efectos sobre otros impuestos, costes económicos del proceso.

Realización de una prueba sobre 10 sujetos pasivos o expedientes que hayan pasado por esta fase.

El proceso de examen y valoración de la información obtenida y de las pruebas realizadas al analizar las distintas fases o áreas de la unidad de gestión evaluada, ha de permitirnos considerar si es útil y relevante, además de suficiente, para fundamenta las conclusiones y recomendaciones que constituyen la base u el objetivo del informe de auditoría.

Se pretende proponer un modelo de fiscalización de un concepto impositivo partiendo de todas aquellas fases que son comunes a la estructura de los impuestos, y a través de las cuales poder identificar qué otros objetivos, además de la recaudación, ha de tener en cuenta una Administración a la hora de evaluar su eficacia en la gestión de los recursos que obtiene.

Es evidente que cada uno de los ingresos que obtenemos por los conceptos tributarios tiene su origen en procesos diferentes. También, nos encontramos que, en algunos de ellos, pueden existir divergencias entre los conceptos impositivos y los de recaudación, como por ejemplo en el IRPE, donde en un ejercicio se ingresan las retenciones y la cuota diferencial correspondiente al ejercicio anterior.

El modelo propuesto puede conducirnos a poder señalar y diseñar criterios de evaluación más relevantes de una gestión tributaria que nos permitan el establecimiento de guías y sistemas de control que mejoren y hagan más equitativa la actividad de administración de los recursos que obtienen los entes públicos para desarrollar sus funciones. Siempre que, claro está, no existan objetivos, acciones e indicadores preestablecidos que harán variar las conclusiones.

Las conclusiones que se derivarían, en particular, del análisis de la gestión de este impuesto serían:

Grado de cumplimiento de los objetivos de recaudación. El IVA se constituye como una de las principales fuentes de financiación del presupuesto de ingresos.

Configuración del censo. Indicar si están todos los que deben estar.

Comprobación de las declaraciones presentadas. Relación entre las revisiones efectuadas y el personal asignado. Efectos del carácter autoliquidativo de este impuesto.

Ejecución de los requerimientos. Su inmediatez o su demora, efectos sobre la recaudación.

Resolución de reclamaciones presentadas. Número, resueltas, pendientes.

Colaboración y coordinación con otras unidades gestoras. Pautas para obtener intercambios de información sobre sujetos pasivos.

## 5.º CONCLUSIÓN

Como respuesta a la exigencia social de transparencia y eficacia en la acción administrativa se han ido implantando en nuestro País la realización de auditorías operativas posibilitando que las entidades fiscalizadoras analicen y valoren la gestión pública en el triple aspecto de eficacia, economía y eficiencia.

Ahora bien, si uno de los fines de toda auditoría operativa es valorar si los objetivos son adecuados, posibles, útiles, si se han establecido indicadores válidos y fiables y si se consigue el resultado en el grado deseado, esto, que en el ámbito de los programas de gasto está bastante limitado, en el de los ingresos es prácticamente nulo.

Pero ello no nos debe llevar a renunciar a realizar auditorías operativas. Es cierto que nuestra función no es establecer los objetivos e indicadores ni tan siquiera efectuar su valoración, al igual que tampoco es realizar la contabilidad de una entidad que fiscalizamos. Sin embargo la auditoría operativa ofrece un campo muy amplio en el que trabajar, entre otros nos permite las comparaciones entre administraciones y entre ejercicios que nos van a permitir obtener conclusiones sobre la situación de la gestión de los ingresos tributarios y efectuar las recomendaciones oportunas para su mejora.

Considero que la práctica de la auditoría operativa en el ámbito de la fiscalización de los Ingresos Tributarios ha de ir encaminada a evaluar la gestión tributaria ya que su resultado proporciona a los destinatarios (Parlamento, entidad fiscalizada y el público) una garantía sobre la ejecución económica y eficaz de la obtención de ingresos, sobre la fiabilidad de su funcionamiento, la suficiencia o deficiencia de la actividad desarrollada y, en la medida que lo pueda acreditar, indicar las mejores prácticas.

Por último permítanme una reflexión personal en relación con la escasa práctica de fiscalización de

ingresos. Principalmente lo achaco a tres causas: primero, la excesiva carga de trabajo y prioridades en los OCEX; en segundo lugar, la complejidad a todos los niveles de este modelo de auditoría; y, en tercer lugar, a la dificultad de definir y medir la eficacia de la recaudación como objetivo en la fiscalización de los ingresos tributarios. ¿Qué es más un objetivo para cumplir la previsión presupuestaria de recaudación o saber por qué se recauda más o menos?

### BIBLIOGRAFÍA

**Arratibel Arrondo, J.** *Consideraciones jurídicas a la fiscalización de las cuentas de la Hacienda Vasca, General y Foral.*

**Cabeza del Salvador, Ignacio** *Aspectos básico de la fiscalización externa de las subvenciones.*

**Crespo, Miguel Ángel** *Los resultados en la contabilidad pública y los indicadores de gestión (1995).*

**Fabado i Alfonso, Enric** *Auditoría de Economía, Eficiencia y Eficacia: Principios, normas, límites y condiciones para su realización. Aplicación práctica.*(1989)

**Fuentes García, L.** *La auditoría de resultados de la Gestión Pública.*

**Lagarón Comba, Manuel** “Acerca de la fiscalización de los ingresos tributarios”, *Revista Auditoría Pública*, n.º34.

**Melián Hernández, A.** “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del Sector Público”. *Revista Auditoría Pública* nº 39.

**Mira-Perceval Pastor, A.** *La práctica de la auditoría operativa en España.*

**Ruiz Foticiella, M.<sup>a</sup> Teresa** *La auditoría operativa de gestión pública y los Órganos de Control Externo (OCEX). El caso español.*

**Raya Gómez, Juan** *Sistemas de indicadores y su aplicación en las entidades locales.*

**Termes Angles, Ferrán** *La Auditoría de Performance (1995).*

**Torres L.,** *La Auditoría Operativa: un instrumento para la mejora de la Gestión Pública.*