

La crisis de la fiscalización de los ingresos públicos

Emilio Galván de Granda

Interventor Territorial en Guadalajara de la JCC-LM

Introducción

El tema de la fiscalización de los ingresos públicos resulta complejo dado que ofrece innumerables aspectos a considerar, aspectos entre los que no se da una relación ordenada. Los diferentes niveles desde los que puede abordarse, el escaso interés doctrinal que el tema suscita, la dificultad para establecer una metodología razonable y eficaz, la competencia de órganos diferentes en su realización, el marco legal paradójico y la escasa sensibilidad ciudadana son algunas pinceladas de un cuadro en el que abundan más las sombras que las luces.

Al mismo tiempo y como acertadamente señala Francisco J. Rubio Delgado en su trabajo "Fiscalización de los ingresos de Estado", "...existe entre un número muy elevado de especialistas, la idea de que no es muy importante el control de los ingresos públicos...", y da la sensación de que, entre esos especialistas, no serían pocos los que podríamos encontrar desarrollando sus funciones en órganos de control.

Por todas estas consideraciones y, situados en la perspectiva de la crisis financiera del estado del bienestar en las sociedades occidentales, podría ser adecuado poner sobre el tapete algunos interrogantes que permitan reflexionar sobre el sentido, los objetivos y la función social del control de los ingresos públicos, y cuál pueda ser, hacia el futuro, el papel que deben jugar los órganos encargados de esta función, al tiempo que interrogarse sobre la adecuación del marco legal o la conveniencia de elaborar un soporte metodológico idóneo para llevar a cabo dichas tareas de manera eficaz.

La paradoja del marco normativo

Es sobradamente conocido el somero tratamiento que las disposiciones de carácter general otorgan al control interno de los ingresos, especialmente desde la modificación de la Ley General Presupuestaria. El marco legal quedaría acotado con la paradoja que se encierra en que, mientras se afirma que todo acto administrativo susceptible de

generar derechos u obligaciones está sometido a fiscalización previa, dicha fiscalización se limita, en el área de los ingresos, a la inherente toma de razón. Esta fiscalización "previa", se complementará con controles financieros posteriores. Conociendo el contenido práctico de la toma de razón de los ingresos en la contabilidad, parece un sarcasmo pretender que, de tal diligencia, puedan obtenerse los resultados que la fiscalización previa persigue.

El marco normativo de los Organos de Control Externo (OCEX) no varía sustancialmente este planteamiento, toda vez que define unos objetivos excesivamente generales a dichos órganos respecto de los ingresos, sin perjuicio de los controles específicos que puedan determinarse.

Procede concluir que la actividad fiscalizadora sobre los ingresos se ha de reducir, pues, a los controles "ex post" que sobre la obtención de recursos públicos puedan realizarse, sin que las disposiciones de carácter general establezcan los objetivos, la extensión, la intensi-

dad, la profundidad, o la generalidad con que tales controles deben llevarse a cabo. La concreción de tales extremos se encomienda a los diversos órganos de control que, como no podía ser de otra manera, se ven forzados a actuar, en muchos casos, con meros criterios de oportunidad, o de posibilidad.

A la luz de lo anterior, daría la impresión que el legislador o bien no concede mayor interés a dicha tarea o bien no se siente especialmente preocupado por las incidencias, irregularidades o ineficiencias que en este área de la actividad pública pudieran producirse o, simplemente, este diseño responde a un criterio de oportunidad que permite economizar medios personales cuya dedicación creciente al control de los gastos se considera más necesaria.

El marco teórico-doctrinal **El yermo teórico**

Nos movemos, en el control de los ingresos públicos, en un vasto erial teórico, que resulta llamativo, si se compara con la abundante literatura existente sobre la actividad fiscalizadora en el área de los gastos. Dicha constatación resulta inesquivable, pues, cuando encontramos algo escrito, es para evidenciar la precariedad doctrinal en este área. Las contribuciones teóricas en este campo son exiguas, resultando sorprendente el escaso número de líneas que se dedica en los manuales de derecho financiero al control de los ingresos. Tan sólo pueden encontrarse algunos artículos o aportaciones que intentan aproximarse a estos temas, y que rubrican el "terreno de nadie doctrinal" en esta parcela de la actividad pública. Así Rubio Delgado en su trabajo

"Fiscalización de los ingresos del Estado" afirma: "...al analizar los ingresos de Estado, lo primero que sorprende es el reducido número de referencias teóricas referidas al control de los mismos.". En el mismo sentido Jesús Muruzábal Lerga en su artículo "Apuntes sobre la fiscalización de los ingresos tributarios" señala: "...debemos admitir que poco o nada se ha hecho (en cuanto al desarrollo tanto teórico como normativo).... con los ingresos."

Constatado el baldío teórico en el que debemos desenvolvernos, surgen, inevitablemente, algunas cuestiones: ¿A qué puede deberse esta penuria? ¿Cómo resulta posible que nuestras universidades no hayan centrado su interés en estos temas? ¿Cómo puede explicarse que la doctrina, que en tantas materias ha suplido las lagunas normativas, no se haga eco de tales insuficiencias? ¿Es que no preocupa a los estudiosos de la vida pública la problemática objeto de estas líneas?

Quizá no exista una única respuesta a estos interrogantes y sea toda una constelación de explicaciones la que pudiera llevarnos a entender esta anómala situación. Por ello, puede no resultar del todo ocioso intentar esbozar algunos de los condicionantes que gravitan en

En los ingresos se produce un desconocimiento apriorístico de su realidad y una gran incertidumbre contable

torno a la fiscalización de los ingresos públicos, otorgándole tal complejidad, que bien podría definirse como una "problemática urdimbre de problemas".

Los escollos en el control de los ingresos

Si hacemos un análisis comparativo de los ingresos con los gastos, encontramos algunas diferencias que representan dificultades añadidas respecto de los primeros, a la hora de afrontar su fiscalización:

- ◆ Mientras los diversos tipos de gasto tienen, en las diferentes administraciones, expediente documental cuantía conocida y certeza contable (el pago material salvo excepciones, exige su registro contable previo), en los ingresos se produce un desconocimiento apriorístico de su realidad y una gran incertidumbre contable (muy frecuentemente el cobro material precede a su contabilización y a la existencia de expediente documental), lo que dificulta suplementariamente su control.
- ◆ La tipología de los gastos es relativamente limitada. Sin embargo, la necesidad ilimitada de captación de recursos para los erarios públicos ha traído, como consecuencia, la proliferación de las figuras exaccionadoras en forma de impuestos, tasas, contribuciones, precios públicos, cánones, concesiones, etc., (la IGAE, en su circular sobre control de ingresos, identifica nada menos que 54 tipos diferentes), de forma que no existe parcela de la actividad económica o social en la que no esté presente la función recaudadora del Estado. Desde este pun-



**VI ENCUENTROS
TÉCNICOS DE LOS
OCEX**

to de vista no resulta fácil establecer un sistema de controles, generalizados y extensivos, que, al tiempo que intenten controlar los excesos, irregularidades y abusos, que en la actividad exaccionadora puedan producirse, sean capaces de enjuiciar su eficacia y eficiencia. Por otra parte, los recursos a recaudar tienen tratamientos jurídicos netamente diferenciados (piénsese p.e., en la diferente normativa de amparo de un impuesto y de una sanción no tributaria), y dentro de cada uno de los conceptos, existe una tipología extensísima cuya reducción a un esquema teórico único resulta una tarea ciertamente compleja.

- ◆ Mientras el procedimiento de gastos está revestido de una relativa homogeneidad (normalmente dentro de una misma unidad administrativa es siempre el mismo órgano el que autoriza y dispone los gastos y, en general, nuclea el procedimiento), en el área de los ingresos, sucede algo muy diferente: Nos encontramos con diferentes órganos interviniendo en el mismo proceso (órganos de gestión y liquidación, órganos de recaudación en vía voluntaria, órganos de recaudación en vía ejecutiva, órganos revisores en reposición y en la instancia económico-administrativa, y, eventualmente, órganos de inspección, etc.), en ocasiones, sin la debida coordinación entre ellos.
- ◆ Normalmente la duración de un expediente de gasto se extiende al ejercicio presupuestario. Una simple ojeada a una relación de deudores, nos ofrece ya una muestra de la extensión en el tiempo que, con no poca frecuencia, exige la finalización ad-

ministrativa de un expediente de ingreso.

- ◆ Si en el procedimiento de gastos, generalmente, sólo existe una instancia revisora en vía administrativa, en el de ingreso pueden darse dos, (incluso hasta tres, si se alcanzan determinadas cuantías), y todas ellas, en el caso de los ingresos tributarios, en cada uno de los procedimientos (valoración, liquidación, recaudación, inspección).

Además de los inconvenientes que, para su fiscalización, presentan los ingresos en comparación con los gastos, podemos citar otras dificultades añadidas:

- ◆ Un primer problema metodológico podría derivarse de la complejidad organizativa de las administraciones públicas, con los cuatro niveles competenciales (local, provincial, autonómico y estatal), lo que no favorece un marco general sistemático para el control de los ingresos.
- ◆ Aún puede añadirse otro factor de complejidad, que consistiría en la diferente estructura de financiación de las comunidades autónomas. El hecho de que, en comunidades como Castilla-La Mancha y otras de similar rango, el peso de los ingresos propios (por todos los conceptos), represente tan sólo un 8-10 % del total de los ingresos presupuestarios (probablemente este porcentaje sea menor en la administración local), no hace sino añadir alguna dificultad adicional a la hora de intentar diseñar una metodología y finalidad homogéneas para los órganos de control, desde el punto de vista de la "rentabilidad" de la fiscalización.
- ◆ Otro elemento de heterogeneidad, vendría constituido por la

Cabría preguntarse si desde una perspectiva política existe interés en una fiscalización de los ingresos públicos realizada con la suficiente exigencia y profundidad

existencia de las peculiaridades propias del escalón local, especialmente en los procedimientos de revisión, lo que tampoco facilita la construcción de un modelo teórico para el control de ingresos que pueda resultar, sin un esfuerzo añadido, de general aplicación en todas las esferas y niveles de la actividad pública.

- ◆ Tampoco puede obviarse el escollo que representa la existencia de tres tipos de instituciones con competencias específicas de control sobre la actividad pública exaccionadora (el Tribunal de Cuentas, los OCEX autonómicos y los órganos de control interno de cada administración), todo ello sin mencionar la Inspección de Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda que también realiza funciones de control de ingresos, al menos en relación con los tributos cedidos a las comunidades autónomas. Cada una de estas instituciones posee con su propia configuración y regulación, lo que posibilita que cada órgano diseñe sus planes y modelos de control, sin necesi-

dad de responder a una estrategia común o de articular una metodología homogénea que permita establecer equivalencias, comparar resultados, u obtener conclusiones de síntesis entre los diferentes esfuerzos realizados.

Pueden señalarse, además, otros aspectos problemáticos de orden político y sociológico:

- ◆ Un primer nivel podría ser el político: Cabría preguntarse si desde una perspectiva política existe interés en una fiscalización de los ingresos públicos realizada con la suficiente exigencia y profundidad. Y la respuesta, probablemente, no dejaría mucho margen al optimismo. Desde el punto de vista del nivel político se produciría lo que en la jerga de auditoría se denomina como "un entorno de control débil".
- ◆ Un segundo nivel podría situarse en el de los propios órganos de control. Por diversas razones, pa-

rece evidente que todo órgano de control tiene una innata vocación de control del gasto percibiéndose, en no pocos miembros de estos órganos, el control de ingresos como una actividad subordinada o innecesaria, a la que no se sienten llamados. Falta pues una "cultura interventora" en el área de los ingresos, cultura, cuya existencia es innegable en el área del gasto.

- ◆ Un tercer nivel sería el de la opinión pública. No debe obviarse que, en la percepción ciudadana, la actividad recaudadora se siente como "injusta", pero no tanto, quizá, como "irregular" o ilegal. Sin embargo, desde el punto de vista del gasto es evidente la percepción de "despilfarro", de "utilización indebida de los fondos públicos", cuando no de "enriquecimiento ilícito". Y esta percepción conlleva la exigencia de intensificar o extremar los controles desde el punto de vista del

gasto, pero no plantea imperiosamente la demanda de un mayor control de los ingresos.

El escaso interés político y ciudadano y la falta de una inequívoca y firme "cultura interventora" en la fiscalización de ingresos, trae como consecuencia que el número, sistematicidad y profundidad de los controles que se realizan en este área, diste mucho de ser el deseable y ni siquiera, posiblemente, alcance el nivel mínimo exigible, si se tiene en cuenta el abigarramiento del mosaico organizativo y competencial de las administraciones públicas que conforman el Estado Español.

Es evidente que tanto desde un punto de vista doctrinal, como desde una perspectiva política, como desde la óptica de la recaudación, o desde el prisma de la percepción ciudadana, incluso desde la "cultura interventora", no parece que exista una necesidad fuertemente sentida de reforzar, ampliar o profundizar



**VI ENCUENTROS
TÉCNICOS DE LOS
OCEX**



los controles actualmente existentes. Cabría preguntarse, en consecuencia, si no nos hallamos ante una crisis de la fiscalización de los ingresos públicos.

Conicionados, posiblemente, los órganos de control por los plazos exigidos para la realización de sus informes, se ven obligados a tomar decisiones "de economía" en cuanto a la profundidad y extensión con que deben realizar sus trabajos, teniendo en cuenta la escasez de medios disponibles. En este sentido, y posiblemente por las razones antes apuntadas, en los informes sobre las cuentas generales, se extiende, cuanto es posible, el enjuiciamiento de los gastos, en detrimento del análisis de los ingresos. No es fácil encontrar en este área el pormenorizado análisis que, a menudo, se lleva a cabo sobre expedientes de gastos subvencionales y contractuales. No será incorrecto, probablemente, afirmar que posiblemente se den mayores carencias, todavía, en la fiscalización de ingresos por los órganos de control interno de las diferentes administraciones.

No parece deseable la actual situación, antes enunciada, en la que se da por no existente la coordinación de esfuerzos de los diversos órganos que de una u otra manera realizan las funciones de fiscalización, sin reparto de tareas ni intercambio de información ni elaboración de estrategias de control. Naturalmente tales estrategias son difícilmente diseñables sin un marco teórico adecuado que defina, acote y jerarquice con claridad, el sentido, los objetivos y los procedimientos más significativos que merezcan ser controlados.

A título de ejemplo, podríamos citar la ponencia central del grupo

de trabajo "Fiscalización de los Ingresos Públicos" de los VI Encuentros de los OCEX (Toledo, 14-16 de abril de 1999), de la que es autor Gonzalo Vera Fajardo, en la que propone un diseño de control de una figura tributaria, en la que se sugieren 8 fases diferenciadas que deberían ser analizadas, a su vez cada una de ellas, con diferentes sub-fases o procesos que deberían ser objeto de control. Por su parte si tenemos presente el artículo ya citado de Muruzábal Lerga, contabilizamos 16 aspectos o cuestiones que deben tenerse en cuenta en un trabajo de fiscalización de una figura tributaria.

La conclusión obligada del examen de ambos trabajos, aparte de constatar por enésima vez la complejidad de la tarea que pretendemos afrontar, es la de que nos encontramos en estas materias en fase de tentativa y que resulta imprescindible la elaboración de un "mínimo metodológico", para no continuar caminando a tientas.

A la luz de lo analizado en los párrafos precedentes, surge la conveniencia de plantear si no sería preciso realizar un esfuerzo de síntesis del conjunto de trabajos realizados por los diferentes órganos de control en el área de los ingresos, síntesis que permitiese obtener algún tipo de conclusiones y, eventualmente, diseñar algún esquema metodológico que pudiera ser aplicado sistemáticamente, con las adaptaciones necesarias, por las diferentes instituciones que centran sus esfuerzos en el control de la actividad pública exaccionadora.

Tampoco resultaría ocioso, en esta dirección, lanzar un reto a las universidades, requiriendo de ellas una mayor inversión intelectual en

estos temas (cátedras de Ciencias de la Administración, de Derecho Financiero y Tributario, etc.), posibilitando un análisis en profundidad de la problemática que encierra, propugnando un debate riguroso sobre el sentido y la función social de la fiscalización de los ingresos públicos en las sociedades modernas, y llevando a cabo una labor de síntesis de los trabajos ya realizados, sugiriendo metas, objetivos y herramientas para estas actuaciones de control, incluso modificaciones normativas, si ello se considerase necesario.

Quizá sea un "desideratum" soñar con la constitución, dentro de las instituciones administrativas dedicadas al control, de una división de estudios, con la dependencia que se considere oportuno establecer, que dedicase su actividad al análisis de toda esta problemática y que intentase obtener conclusiones de cuanto se ha realizado hasta el presente. Diseñar y proponer directrices metodológicas, capaces de orientar en una misma dirección, cuantos esfuerzos pudieran acometerse en el proceloso campo de la fiscalización de los ingresos públicos, podría considerarse uno de los objetivos esenciales de esta unidad.

Como colofón de estos esfuerzos, quizá pudieran extraerse conclusiones que posibilitasen superar la actual crisis de la fiscalización de los ingresos públicos, "rearmando teóricamente" a los órganos de control, dotándoles de argumentos que permitiesen invertir las actuales apreciaciones dominantes, tanto en el nivel político, como en el de la gestión, como en el de la percepción ciudadana, sobre la importancia secundaria de esta parcela de la actividad fiscalizadora ■