

VI Concurso Anual de Investigación OLACEFS

**CONTROL Y FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS
PÚBLICOS: APLICACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS DE
GESTIÓN Y CONTROL DE TASAS EN EL SECTOR
PÚBLICO ESTATAL ESPAÑOL**

Seudónimo: Esteban Figueroa

Tribunal de Cuentas

España

1. INTRODUCCIÓN

A la hora de abordar la realización de un trabajo sobre el control y fiscalización de los ingresos públicos debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que se trata de un ámbito de la función de control que por lo general ha tenido un menor desarrollo que el relativo a la fiscalización de las actuaciones administrativas que implican el empleo de los fondos públicos, esto es, la vertiente del gasto público. Esta circunstancia supone que tanto el análisis desde el punto de vista teórico como las experiencias prácticas de fiscalización sobre los ingresos públicos, e incluso la regulación normativa de las competencias de los órganos de control en este campo, se encuentren por lo general mucho menos extendidos de lo que sería deseable, teniendo en cuenta la relevancia de la función encaminada a la obtención de recursos en el conjunto de la actividad económico-financiera del Sector público.

En este sentido, se ha considerado oportuno aprovechar para el presente trabajo la experiencia derivada de la realización de una fiscalización específica sobre los procedimientos de gestión y control de tasas en el Sector público estatal español, realizada en coordinación por tres de los Departamentos de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas. No obstante, el estudio desarrollado a continuación se ha elaborado con el objetivo de ofrecer un modelo genérico de control aplicable, con las lógicas adaptaciones necesarias, a la fiscalización de otros ingresos de naturaleza tributaria, por lo que excede en algunos de sus aspectos a la fiscalización mencionada. Puesto que dicha fiscalización no se encuentra finalizada en el momento de realizar el presente trabajo, no se pueden ofrecer los resultados y conclusiones específicos de la misma, aunque sí se proporciona información sobre la aplicación y utilidad que tiene una fiscalización de esta naturaleza sobre el control gubernamental.

En definitiva, se ha pretendido ir más allá de la experiencia concreta del trabajo de fiscalización realizado, para lo cual se ha elaborado una primera parte con una exposición teórica sobre los objetivos y circunstancias a considerar en toda actuación de control sobre ingresos públicos, aunque con referencia a las particularidades del sistema de tasas, y se han descrito las actuaciones a desarrollar sobre áreas que en principio han quedado excluidas de la fiscalización efectuada por el Tribunal de Cuentas.

Desde el punto de vista de la terminología utilizada, conviene señalar que, si bien algunos autores señalan diferencias de significación entre expresiones como “control” y “fiscalización”, en este trabajo se han empleado indistintamente, puesto que la distinción carece de relevancia al objeto de lo pretendido en el mismo.

2. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

2.1. Problemática de la fiscalización de los ingresos públicos

En la literatura especializada sobre las cuestiones relativas al control de la gestión económico-financiera del Sector público, es ya un lugar común la crítica a la escasa atención dedicada tradicionalmente a la fiscalización de los ingresos públicos, frente a la importancia que se presta al ámbito del gasto público. Es un hecho que el objeto del control ha sido siempre en mayor medida la aplicación de los fondos públicos a sus destinos adecuados, con el fin de evitar la mala gestión de los mismos, incluidos supuestos de corrupción, habiéndose dejado en un segundo término lo relativo al origen de dichos fondos, es decir, los ingresos públicos, en particular los de naturaleza tributaria.

El tratamiento de todas las operaciones del Sector público que dan lugar a la realización de gastos (contratación, inversiones, subvenciones, etc.) conlleva en general unas actuaciones de supervisión dirigidas a garantizar la adecuada realización de aquéllos. En este sentido, la actividad llevada a cabo por los órganos de control, tanto los internos de la Administración como los de carácter externo, se ha dirigido por lo general (y se puede afirmar que todavía sucede así) a verificar la adecuada realización de dichos gastos, desde diferentes puntos de vista: conformidad con la normativa aplicable; adecuado reflejo en los estados financieros; existencia de procedimientos suficientes de control interno; correcta gestión del gasto desde la perspectiva de los principios de eficacia, eficiencia y economía; y cumplimiento de los objetivos previstos en los programas presupuestarios.

En cambio, la vertiente del ingreso público se ha venido considerando como un área de la gestión económico-financiera sobre la que las actuaciones de los órganos control tenían menor significación, puesto que el objetivo fundamental consiste en garantizar el ingreso en el Tesoro Público de las cantidades debidas mediante la lucha contra el fraude fiscal, para lo cual existen los correspondientes órganos especializados de la Hacienda Pública, en especial la Inspección financiera y tributaria.

Esta diferente concepción del control tiene también su reflejo en la normativa que rige ambos aspectos de la gestión pública. La regulación de las actuaciones de fiscalización sobre las operaciones que dan lugar a la realización de gastos es muy amplia, con el fin de garantizar el buen uso dado a los caudales públicos. Sin embargo, en el caso de los ingresos públicos resalta especialmente la escasa normativa existente relativa al control sobre los mismos, sin perjuicio de que, al mismo tiempo, la regulación sobre la gestión de algunos de estos ingresos, como los tributos, se caracteriza por su gran desarrollo y complejidad, siendo objeto además de frecuentes modificaciones para adaptarla a los objetivos económicos y políticos de cada momento.

Este planteamiento tradicional asimétrico es consecuencia de una visión limitada de la función de control, que da mayor relevancia a la fiscalización del empleo de los caudales públicos que a su obtención, estando posiblemente influida dicha perspectiva, entre otros aspectos además de los señalados anteriormente, por la evidente dificultad para detectar actuaciones que dan

lugar a supuestos de falta de ingreso de derechos en la Hacienda Pública o para analizar la eficacia y eficiencia de la gestión tributaria y del esfuerzo recaudatorio.

En definitiva, en relación con los gastos públicos se imponen todo tipo de controles (intervención previa, control financiero a posteriori, fiscalización por órganos de control externo) con el fin de asegurar su correcta realización desde el punto de vista legal, así como su empleo con criterios de racionalidad económica. El objetivo es, por tanto, garantizar la adecuada utilización de los fondos públicos, de manera que los créditos presupuestarios se empleen en los fines para los que fueron aprobados, con arreglo a la normativa aplicable y según los principios de la buena gestión económica y financiera. En cambio, no se suele atribuir la misma significación al control de los aspectos relacionados con los ingresos, a pesar de no ser su importancia menor que la del gasto para asegurar el correcto funcionamiento del Sector público. Para el cumplimiento de las funciones de la Administración en la obtención de los recursos que precisa no es suficiente la mera persecución del fraude fiscal, sino que además es necesario reforzar el papel que desempeña el control, interno o externo, con la finalidad última de salvaguardar los derechos de la Hacienda Pública.

2.2. Procedimientos de control de los ingresos públicos

Desde el punto de vista del control sobre los ingresos públicos, se pueden distinguir tres niveles de actuación, según la naturaleza del órgano competente para su ejercicio: control realizado por los propios órganos administrativos de gestión; control ejercitado por órganos integrados en la Administración, pero independientes de la unidad o entidad fiscalizada (control interno); y control efectuado por órganos independientes de la Administración Pública (control externo). Los dos últimos tipos de control se practican por organismos especializados en la fiscalización de la gestión económico-financiera del Sector público, mientras que el primero es ejercitado por los propios servicios de la Administración.

Control por los órganos encargados de la gestión administrativa

Como en cualquier organización, la Administración Pública y las entidades dependientes de la misma deben disponer de mecanismos de control interno y supervisión sobre sus propios actos de gestión. Este primer nivel de control se encuentra integrado en la organización del gestor público, pudiendo existir unidades específicas dedicadas a esta tarea (como, por ejemplo, los servicios de auditoría interna). En todo caso, es imprescindible implantar procedimientos específicos de revisión y seguimiento sobre determinadas actuaciones críticas o de elevado riesgo, así como definir adecuadamente la estructura organizativa y establecer con detalle los procesos de información.

En relación con el control sobre el sistema tributario, resulta evidente que las actuaciones de supervisión radicarán en especial en aquellos órganos que tengan encomendadas las funciones de gestión del mismo, entendidas en sentido amplio, siendo en el caso español la Agencia Estatal de Administración

Tributaria (en adelante Agencia Tributaria o AEAT) el organismo que desempeña las funciones conducentes a su correcta aplicación.

No obstante, en el ámbito concreto del sistema de tasas, objeto del presente trabajo, y dada la separación de competencias entre los órganos gestores de las mismas (Departamentos Ministeriales, Organismos Autónomos y otros Organismos o Entes públicos) y la Agencia Tributaria, resulta imprescindible que todos ellos dispongan de adecuados mecanismos de control con el fin de asegurar la correcta determinación de los ingresos y la integridad en su recaudación, así como que existan procedimientos de intercambio sistemático de información. Por tanto, cabe distinguir entre las actuaciones de control interno en cada uno de los órganos gestores, cuya finalidad debe ser principalmente asegurar la correcta liquidación de las tasas de su competencia; el control sobre la recaudación de tasas que, en estrecha relación con el que se efectúa sobre el resto de ingresos tributarios, es desarrollado principalmente en el seno de la Agencia Tributaria; y finalmente, los procedimientos de coordinación que garanticen el adecuado flujo de información entre el órgano gestor de cada tasa y la AEAT y que se encuentran desarrollados básicamente en la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998, que regula determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública.

Control interno

Se trata del control desarrollado por unidades integradas en la Administración Pública, pero que ejercen sus funciones con plena autonomía e independencia respecto a los órganos o entidades fiscalizados. Estas actuaciones de control se realizan en el ámbito estatal por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), a través de sus órganos centrales y sus respectivas Intervenciones Delegadas e Intervenciones Regionales y Territoriales, existentes tanto en los órganos de gestión como, en el ámbito de los ingresos públicos, en la Agencia Tributaria.

Tal y como se ha señalado anteriormente, la regulación de las competencias de control está mucho más desarrollada para las operaciones relacionadas con el gasto público que respecto a los aspectos derivados del ingreso de recursos públicos y esa diferencia de tratamiento también se refleja en la normativa sobre el ejercicio del control interno. En la Ley General Presupuestaria (cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre) se regula amplia y detalladamente el régimen de control por parte de la IGAE sobre todos los actos que den lugar al reconocimiento de obligaciones y a los pagos que de ellas se deriven, en su doble modalidad de función interventora (o fiscalización previa) y de control financiero (fiscalización a posteriori). En cambio, en relación con los derechos de contenido económico, el artículo 95.6 de la Ley sustituye la fiscalización previa por la inherente a la toma de razón en contabilidad y se remite a las comprobaciones posteriores que determine la propia IGAE. Lo mismo ocurre en el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la IGAE, en el cual se dedican sólo dos artículos al ejercicio de la

función interventora sobre los derechos e ingresos frente a los veinte artículos que regulan el ejercicio de aquélla sobre los gastos y pagos.

En el área de los ingresos públicos se puede destacar el control ejercido por la IGAE sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como organización encargada de la gestión y aplicación del sistema tributario, respecto a la cual está establecido el control financiero permanente a través de la Intervención Delegada en la propia Agencia y las Intervenciones Regionales y Territoriales en el ámbito de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de aquélla. La Circular 1/1999 de la IGAE, de 26 de marzo, de Control Financiero, regula dos aspectos especialmente significativos sobre la fiscalización de los ingresos de naturaleza tributaria:

- a) Auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y Recursos de otras Administraciones y Entes públicos (Cuenta de Tributos): esta Cuenta refleja todas las operaciones que realiza la Agencia Tributaria en relación con los recursos de Derecho Público cuyas funciones en materia de gestión tenga encomendada por Ley o por convenio. La IGAE, a través de su Intervención Delegada en la AEAT, debe realizar anualmente la auditoría sobre la referida Cuenta de Tributos, con el fin de obtener una seguridad razonable acerca de si expresa el resultado de la gestión de acuerdo con las normas y principios que le son de aplicación. Con fecha 14 de marzo de 2003 se ha aprobado la Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de la Cuenta de Tributos.
- b) Control de la gestión del sistema tributario, aduanero y de los recursos de otras Administraciones o Entes Públicos: las Intervenciones Regionales y Territoriales realizan informes sobre distintos aspectos de la gestión tributaria y aduanera, según las áreas objeto de control incluidas en el Plan anual de auditorías y actuaciones de control financiero. Adicionalmente, la Intervención Delegada en la AEAT, a partir de los informes recibidos de dichas Intervenciones Regionales y Territoriales y de sus propias actuaciones de control, debe elaborar un Informe anual de la gestión tributaria y aduanera, uno de cuyos ejemplares se remite a la Oficina Nacional de Auditoría.

Control externo

Se trata del control realizado por parte de órganos externos e independientes respecto a las Administraciones Públicas. Es en este tipo de control donde se encuadran las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas, como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector público (artículo 136 de la Constitución Española), sin perjuicio de las actuaciones de control llevadas a cabo por los conocidos

genéricamente como Órganos de Control Externo (OCEX)¹ de aquellas Comunidades Autónomas que disponen de los mismos.

Una de las notas más destacadas en relación con el control externo de los ingresos públicos, tanto por parte del Tribunal de Cuentas como por los OCEX, es nuevamente la escasa regulación de las competencias fiscalizadoras en esta materia, con la salvedad de las referencias genéricas al control de la gestión económico-financiera y de la ejecución presupuestaria, que debe entenderse incluyen el campo de los ingresos y que aparecen en la Constitución (artículo 136), la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu) y las respectivas leyes reguladoras de cada uno de los OCEX.

En la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas, las menciones expresas a las competencias para la fiscalización de los ingresos públicos son las siguientes:

Art. 9 LOTCu: *1. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía. 2. El Tribunal de Cuentas ejercerá su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.*

Art. 13.1 LOTCu: *El Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales (...) se extenderá, además, a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público y, entre otros, a los extremos siguientes:*

- a) La observación 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. (...)*

Art. 27.1 LFTCu: *La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas tiene carácter externo, permanente y consultivo y se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos. (...)*

En el caso de las leyes de creación o reguladoras de los diferentes OCEX, las referencias expresas a las competencias de fiscalización sobre los ingresos públicos no son más amplias. Se puede destacar el artículo 10 de la Ley de Creación del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, que incluye entre las materias objeto de fiscalización del mismo: “*d) la legalidad, regularidad y eficacia de los ingresos presupuestarios*”, situándolos a un nivel equivalente al de los gastos públicos, si bien hay que tener en cuenta que dicha mención está justificada en parte por el peculiar régimen de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco, basado en el denominado Concierto Económico y

¹ En la actualidad están constituidos órganos de control externo en 11 de las 17 Comunidades Autónomas españolas, con diferentes denominaciones: Tribunal, Sindicatura, Consejo, Cámara o Audiencia.

que se caracteriza por corresponder a la propia Comunidad Autónoma la gestión y recaudación de la gran mayoría de los tributos devengados en su ámbito territorial, debiendo aportar una cantidad anual al Estado (conocida como Cupo) por los servicios que éste presta en el territorio de la Comunidad. Sin embargo, en el caso de la Comunidad Foral de Navarra, donde también opera este régimen especial de financiación, no existe previsión legal expresa alguna relativa a la fiscalización de los ingresos por parte de su respectivo órgano de control.

También existen referencias al control de los ingresos en las normas reguladoras de otros OCEX, como los de Cataluña, Madrid o Castilla y León, señalando que les corresponde fiscalizar la legalidad de los ingresos públicos, y en el caso de los órganos de control de Andalucía, Canarias y Castilla-La Mancha se incluye además una referencia a la fiscalización de la eficiencia de los actos que den lugar al reconocimiento de derechos, así como de los ingresos que de ellos se deriven y de la recaudación de fondos públicos.

En contraste con la escasa regulación del control a ejercer por el Tribunal de Cuentas y los OCEX sobre los ingresos públicos, el desarrollo legal de sus competencias fiscalizadoras sobre las distintas vertientes del gasto público (modificaciones de créditos presupuestarios, contratación, subvenciones, etc.), es mucho más extenso y detallado, lo que responde indudablemente a la ya mencionada concepción tradicional asimétrica de la función de control.

2.3. Delimitación del ámbito a fiscalizar

A pesar del amplio abanico de fuentes de financiación del Sector público, el principal origen de los recursos del Presupuesto del Estado, al margen de las operaciones de naturaleza financiera, está constituido por los ingresos tributarios, cuya nota común es la coactividad y que en el caso del ordenamiento español comprenden tres tipos de exacciones (artículo 26 de la Ley General Tributaria): impuestos, contribuciones especiales y tasas. Los primeros constituyen la principal fuente de ingresos del Estado y consisten en ingresos sin contraprestación que gravan la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, destinándose a financiar la generalidad de gastos del presupuesto (principio de no afectación); las contribuciones especiales son consecuencia de la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio extraordinario o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos, siendo su exigibilidad más propia del ámbito de la Administración Local; y en tercer lugar, las tasas son tributos exigidos como consecuencia de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público o bien de la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público, siempre que los mismos no sean de solicitud voluntaria por el administrado, o bien no se presten alternativamente por el sector privado.

En cuanto a la organización de la gestión y recaudación de tributos, es preciso distinguir en primer lugar los distintos niveles de las Administraciones Públicas desde el punto de vista territorial. Así, se puede hablar de un sistema tributario estatal, otro de carácter autonómico o regional y otro local, cada uno con su

propia organización y sus procedimientos de actuación, sin perjuicio de las imprescindibles relaciones de colaboración y cooperación entre los mismos.

En relación con las tasas de ámbito estatal, objeto del presente estudio, la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989 establece que la gestión de aquéllas corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda (en la actualidad hay que entender el Ministerio de Hacienda), si bien permite la participación en el procedimiento de gestión tributaria de otros Departamentos Ministeriales, Organismos y Entes públicos, cuando así se disponga reglamentariamente. La Agencia Estatal de Administración Tributaria, creada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, es el organismo público dependiente del Ministerio de Hacienda responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, correspondiéndole desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que los mismos se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

Ahora bien, en el caso de las tasas existe un régimen particular en cuanto a la distribución de competencias como consecuencia de su naturaleza, separándose la gestión, que corresponde en términos generales a los Departamentos Ministeriales u Organismos que prestan los servicios o actividades que las originan, y la recaudación, cuya realización se encuentra compartida entre los propios órganos gestores y la Agencia Tributaria. Esta segregación de las competencias supone una peculiaridad respecto a otros ingresos de Derecho Público, en los que la AEAT lleva a cabo todas las actuaciones de gestión y recaudación, o bien se limita a actuar en la recaudación en período ejecutivo, a través del procedimiento administrativo de apremio.

Puesto que las tasas se exigen como consecuencia de la prestación de servicios y la realización de actividades por órganos o entidades del Sector Público, así como por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes del dominio público, la competencia sobre los actos de gestión tributaria, en particular los de liquidación, corresponde a los órganos o entidades que realizan los servicios o actividades o que son competentes para el otorgamiento de las concesiones, autorizaciones o adjudicaciones respectivas. Estas unidades, a las que genéricamente se puede denominar como órganos gestores, son las que realizan, entre otras funciones, las actuaciones encaminadas a la determinación de la deuda tributaria.

Respecto a la recaudación de las tasas y de conformidad con la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, la competencia corresponde en vía voluntaria al respectivo Departamento Ministerial u Organismo que tenga atribuida su gestión, mientras que la recaudación en período ejecutivo por el procedimiento de apremio compete a la Agencia Tributaria. En el caso de que la gestión de las tasas esté atribuida a un Ente público, la recaudación en período voluntario corresponde al mismo a través de sus propios servicios y la recaudación en vía ejecutiva a la AEAT, siempre que se haya suscrito con ella el oportuno convenio.

Ahora bien, aunque la recaudación en periodo voluntario es competencia de los órganos gestores, ello no es óbice para que en la misma participe significativamente la Agencia Tributaria, aprovechando los mecanismos de que dispone para la gestión y aplicación del conjunto del sistema tributario, en especial el ingreso de tributos a través de entidades privadas colaboradoras en la recaudación (bancos y otras entidades financieras).

La regulación en detalle del procedimiento para la recaudación de las tasas del Sector público estatal está contenida principalmente en la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998, que vino a unificar y homogeneizar los procedimientos de recaudación, con el fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de normalizar los circuitos para canalizar los ingresos obtenidos, facilitando asimismo el control y seguimiento de los mismos.

Por tanto, el campo de las tasas estatales, objeto de la fiscalización que sirve de base para el presente estudio, se caracteriza por la separación de competencias y funciones entre los órganos gestores y la Agencia Tributaria, participando esta última en las actuaciones de recaudación mediante la utilización de los medios de que dispone para asegurar el buen funcionamiento del conjunto del sistema tributario.

2.4. Descripción del sistema de tasas

Antes de desarrollar la exposición sobre el control de ingresos públicos a través de la fiscalización de los procedimientos de gestión y control de tasas, resulta conveniente hacer una breve descripción del régimen jurídico de esta figura tributaria.

Se puede afirmar que el régimen legal de las tasas en España ha pasado por múltiples vicisitudes, habiéndose producido en los últimos tiempos un sustancial desarrollo normativo tendente a actualizar y modernizar el conjunto de estos tributos, que si bien no constituyen una fuente de ingresos primordial del Sector público estatal, sí cumplen determinadas funciones que aconsejan una adecuada regulación de las mismas.

Dada la tradicional heterogeneidad y dispersión normativa en esta materia, ya desde mediados del siglo XX se empezaron a promulgar una serie de disposiciones² encaminadas a establecer una regulación ordenada y sistematizada del conjunto de tasas y a acabar con la situación de parafiscalidad en que se encontraban muchas de ellas, al caracterizarse por aspectos que las separaban del régimen jurídico propio de los tributos como su creación y regulación mediante normas de rango reglamentario, su carácter extrapresupuestario o la afectación de su recaudación a financiar gastos específicos. De esta manera, se llevó a cabo un intento de ordenación mediante la implantación generalizada del principio de legalidad en la

² Entre ellas cabe citar la Ley reguladora de Tasas y Exacciones Parafiscales de 1958; la Ley General Tributaria de 1963; la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964; la Ley de Retribuciones de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado de 1965; y la Ley General Presupuestaria de 1977.

regulación de las tasas y su integración presupuestaria, si bien los objetivos propuestos no fueron plenamente alcanzados en ese momento.

A partir de la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 y del proceso de modernización del sistema tributario, así como otras circunstancias significativas como la doctrina emanada del Tribunal Constitucional o el proceso de armonización fiscal derivada de la integración europea, se hizo necesaria la promulgación de una norma que definitivamente abordara la regulación básica del conjunto de figuras tributarias que conformaban el sistema de tasas, dando cobertura legal a aquéllas que todavía se encontraban reguladas por disposiciones de rango reglamentario. Ello se llevó a cabo mediante la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en la que además se estableció la distinción entre dos tipos de ingreso público con características relativamente próximas: la tasa y el precio público. Ambos se exigen como consecuencia de un servicio o actividad prestado en régimen de Derecho Público, si bien la primera deriva de una situación de coactividad y el segundo surge como consecuencia de una relación voluntaria entre el administrado y el gestor público. La distinción anterior implica, como consecuencia inmediata, que mientras el establecimiento de las tasas y la regulación de los elementos esenciales de las mismas deben hacerse por medio de una norma con rango de Ley (principio de reserva de Ley), en el caso de los precios públicos se admite, por su voluntariedad para el administrado, que sean regulados por normas de rango reglamentario.

Sin embargo, la ocasión no fue aprovechada para realizar una regulación por Ley del conjunto de tasas preexistentes que habían sido creadas y se regulaban mediante normas reglamentarias, sino que se limitó a establecer unas reglas generales de aplicación al conjunto de las mismas, permitiendo que siguieran exigiéndose por su normativa anterior. Así, la Ley de Tasas y Precios Públicos se limitó a definir con carácter general los elementos esenciales constitutivos de cualquier tasa, como el hecho imponible, el devengo, los sujetos pasivos, las exenciones y bonificaciones y los elementos cuantitativos de las mismas.

Por otra parte, la Ley introdujo como novedad la necesidad de elaborar una memoria económico-financiera para la creación de nuevas tasas o la modificación de las ya existentes. Dicha memoria ha de justificar la correspondencia entre el coste o valor de la actividad o del servicio y la cuantía de la tasa (principio de equivalencia) y su ausencia es causa de nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias determinantes del importe de la respectiva tasa.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, declaró la inconstitucionalidad de varios preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos, entre otros el relativo a la definición legal de los precios públicos, al entender que el legislador se había excedido en la regulación de su amplitud, puesto que se extendía a lo que en realidad tiene la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público, para las que rige el principio de reserva de Ley, en virtud del artículo 31.3 de la Constitución.

A raíz de la sentencia del Tribunal Constitucional quedaron delimitados los elementos característicos de las tasas, en las que concurre la nota de

coactividad propia de los ingresos tributarios, pudiendo señalarse resumidamente que existe una tasa cuando se presten servicios o actividades públicos cuya recepción no sea voluntaria por parte del interesado, o bien cuando dichos servicios o actividades no sean realizados también por el sector privado. Por lo tanto, si se cumple cualquier de esos dos requisitos nos encontramos ante tasas, que están sometidas a reserva de Ley.

El Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero, en primer lugar, y posteriormente la Ley 25/1998, de 13 de julio, han venido a adaptar la regulación general preexistente del sistema de tasas a la doctrina del Tribunal Constitucional, estableciendo una nueva definición del concepto de tasa (tanto en la Ley General Tributaria, como en la Ley de Tasas y Precios Públicos y en la Ley reguladora de las Haciendas Locales), en la que se incluyen como tales las que se deriven de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así como las que sean consecuencia de la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias: que no sean de solicitud voluntaria por los administrados, por cuanto vengan impuestas por disposiciones legales o reglamentarias o sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; o bien que exista una situación de monopolio, de derecho o de hecho, en su realización por parte del Sector público.

La Ley 25/1998 procedió a establecer una regulación con rango normativo suficiente de los elementos esenciales de un gran número de tasas que hasta entonces se regían por disposiciones reglamentarias, conteniendo, además, una relación de todas las tasas vigentes exigibles por la Administración General del Estado y sus Organismos o Entes dependientes, es decir las que se aplicaban en el ámbito estatal. No obstante, dicha relación ha quedado desfasada al haberse creado y modificado con posterioridad un gran número de tasas.

2.5. Justificación de la fiscalización del sistema de tasas

Al emprender una fiscalización sobre la globalidad del sistema estatal de tasas es preciso tener en cuenta que, desde el punto de vista cuantitativo, los ingresos procedentes de la recaudación de las mismas representan un importe relativamente poco significativo en el conjunto del sistema tributario y, en general, en el total de ingresos del Presupuesto del Estado. Sin embargo, ello no supone que se trate de recursos que carezcan de relevancia a efectos de su control, por varios motivos:

En primer lugar, el principio legal de equivalencia exige que las tasas deben tender a financiar el coste de determinados servicios públicos por parte de los beneficiarios directos de los mismos, en vez de repartirse entre la totalidad de contribuyentes. Esto supone en general una más eficaz asignación de recursos e incluso evita el abuso en la demanda de determinados servicios que, de no ser financiados con tasas, pueden producir la falsa impresión de ser gratuitos para los usuarios.

Por otra parte, en un contexto económico internacional generalizado de reducción del déficit público, la recaudación procedente de tasas contribuye al cumplimiento de dicho objetivo, pudiendo evitar en cierta medida subidas de impuestos. En ocasiones, la necesidad de aumentar los ingresos públicos para reducir el déficit ha llevado a incrementos generalizados de tasas o a la creación de nuevos hechos imponible gravados por tales figuras tributarias.

Además, aun cuando la importancia cuantitativa para el Estado pueda ser menor en términos globales, para determinados Organismos los recursos procedentes de tasas constituyen su principal fuente de financiación, evitando de esta manera estar supeditados a las transferencias o aportaciones procedentes de los Departamentos Ministeriales de que dependen.

Según datos del Informe Anual de Recaudación Tributaria de la AEAT correspondiente al ejercicio 2002, el importe de la recaudación líquida correspondiente del Capítulo III (*Tasas, precios públicos y otros ingresos*) del Presupuesto de Ingresos del Estado, excluidas las tasas sobre el juego cedidas a las Comunidades Autónomas, ascendió a un total de 1.246 millones de euros, lo que representa poco más del 1% de los ingresos tributarios totales del Estado y supone una participación en el Producto Interior Bruto del 0,2%.

Dentro del referido Capítulo III del Presupuesto de Ingresos, la recaudación líquida procedente de tasas alcanzó, según la misma fuente, un importe de 766 millones de euros, lo que supone un 61,5% de dicho Capítulo. De los ingresos por tasas una cuantía muy pequeña corresponde a las diferentes figuras englobadas como tasas sobre el juego³, puesto que su recaudación se encuentra cedida prácticamente en su totalidad a las Comunidades Autónomas. El resto de la recaudación del Capítulo III procede de conceptos diferentes a las tasas, tales como precios públicos, sanciones, intereses de demora o recargos de apremio.

En definitiva, lo que se quiere resaltar es que, aunque la recaudación de tasas en términos relativos no supone un importe demasiado significativo respecto al conjunto de ingresos del sistema tributario estatal, las cifras en valores absolutos sí tienen la relevancia suficiente para justificar, junto con las razones anteriormente expuestas, un adecuado control por parte de los órganos competentes para ello, con el fin de asegurar la correcta aplicación de la normativa y la recaudación de los derechos correspondientes.

3. OBJETIVOS DE FISCALIZACIÓN

Desde el punto de vista teórico, los objetivos de fiscalización de los ingresos públicos y en particular de los ingresos de naturaleza tributaria, presentan en términos generales bastantes similitudes con los aplicables a la vertiente del gasto público. Así, se pueden llevar a cabo actuaciones de control o fiscalizaciones de cumplimiento (o de legalidad), financieras, de sistemas y

³ Hay que tener en cuenta que algunos de los conceptos encuadrados dentro del término genérico de tasas sobre el juego, como ocurre con los que gravan los juegos de suerte, envite o azar, han sido considerados por el Tribunal Constitucional como auténticos impuestos.

procedimientos y operativas (o de economía, eficacia y eficiencia). Sin embargo, al no estar desarrollado el presupuesto de ingresos en forma de programas, a diferencia de lo que ocurre con los créditos para gastos, no tiene sentido hablar de fiscalización de resultados de programas presupuestarios en relación con los ingresos.

La fiscalización de cumplimiento o de legalidad en relación con los derechos económicos requiere verificar que los mismos se exigen conforme a la normativa aplicable. Ahora bien, en el ámbito de los ingresos tributarios hay que tener en cuenta la vigencia del principio de reserva de Ley consagrado constitucionalmente, que exige para la creación *ex-novo* de un tributo y para la definición de sus elementos esenciales (hecho imponible, sujeto pasivo, devengo, etc.) la existencia de una norma con rango de Ley. Por tanto, en relación con los tributos es preciso comprobar que su establecimiento y regulación esencial se realiza mediante normas de rango suficiente, objetivo éste de especial relevancia en el campo de las tasas, dada la situación de parafiscalidad en que se encontraban muchas de ellas en épocas anteriores al haber sido creadas mediante normas de rango reglamentario, tal y como se ha señalado anteriormente.

Por otra parte, también se puede argumentar que este área del control de legalidad resulta de importancia menor, puesto que, dada la protección y las garantías que ofrece el ordenamiento jurídico al contribuyente, este último siempre tiene mecanismos para reclamar la revisión de los actos administrativos ante las instancias correspondientes. Sin embargo, se puede afirmar que el control de cumplimiento sigue siendo de gran importancia en esta materia por diferentes motivos: en primer lugar, debe verificarse que no existan supuestos de falta de ingreso de determinados recursos como consecuencia de incumplimientos legales; y en segundo lugar, existen normas que no repercuten directamente sobre los actos administrativos de liquidación, pero que resultan necesarias para la correcta gestión de los tributos, como es el caso, por ejemplo, de la disposición que exige la elaboración de una memoria económico-financiera para las tasas de nueva creación, pudiendo ser verificado su cumplimiento mediante las actuaciones de fiscalización realizadas por los órganos de control competentes para ello.

Por su parte, la fiscalización financiera tiene por objeto comprobar el adecuado registro en contabilidad de los ingresos públicos, tanto desde el punto de vista de su cuantía como de su imputación temporal según el principio contable del devengo. El sistema tributario español se caracteriza por la exigibilidad de la inmensa mayoría de los ingresos mediante el procedimiento de declaración-liquidación o autoliquidación, que obliga al contribuyente a cuantificar el importe de la deuda tributaria y a ingresarla simultáneamente, sin perjuicio de los posteriores actos de comprobación a realizar por parte de los órganos administrativos correspondientes. Esta forma generalizada de ingreso, que además se realiza en gran medida a través de entidades colaboradoras en la recaudación, hace que exista el riesgo de la falta de contabilización de ingresos realmente producidos, la cual sólo puede ser detectada si existe un adecuado sistema contable y unos procedimientos de control interno suficientes que garanticen el registro de la integridad de los ingresos devengados o recaudados.

En relación con las tasas, no obstante, existen ciertas peculiaridades a tener en cuenta en la realización de la fiscalización financiera. En primer lugar, el régimen de autoliquidaciones no está tan extendido como en el caso de los impuestos, existiendo supuestos de ingresos mediante liquidaciones de contraído previo o de recaudación por recibo. En segundo lugar, en muchas ocasiones la exigencia de las tasas está vinculada a la prestación de un servicio o actividad del Sector público, cuyo requisito previo es precisamente el ingreso de la tasa correspondiente, sin el cual no se realiza la prestación. En tercer lugar, hay que tener en cuenta la ya mencionada separación de funciones de gestión y recaudación entre los órganos gestores (Departamentos Ministeriales y otros organismos o entidades) y la Agencia Tributaria, como organismo encargado de centralizar la recaudación de las tasas. Y finalmente resulta relevante la existencia de peculiares mecanismos de recaudación, como pueden ser las cajas en las sedes de los órganos gestores o las cuentas restringidas de recaudación en el caso de determinados organismos públicos. Todas estas circunstancias deben ser consideradas a la hora de diseñar un programa de fiscalización sobre el sistema de tasas.

La fiscalización de sistemas y procedimientos, en la vertiente relativa al análisis del control interno existente en los órganos fiscalizados, presenta un especial interés en esta materia de ingresos públicos y, en particular, en relación con el sistema tributario de tasas. La distribución de competencias sobre la recaudación exige la implantación de sistemas de control y de procedimientos normalizados de intercambio de información. Entre ellos destacan principalmente las conciliaciones necesarias entre los datos de gestión (liquidaciones o autoliquidaciones) y los de recaudación, aunque también resultan adecuados otro tipo de controles como conciliaciones bancarias, controles contables, etc. En el ámbito del sistema de tasas, la ya mencionada Orden Ministerial de 4 de junio de 1998 ha venido a unificar los procedimientos de recaudación y los mecanismos de coordinación entre la Agencia Tributaria y los órganos gestores, pero resulta imprescindible establecer sistemas de control específicos en el ámbito de la gestión, que también deben ser fiscalizados.

Por último, la fiscalización operativa también resulta de aplicación al área de los ingresos públicos, al ser susceptibles de ser analizados desde la perspectiva de los principios de buena gestión económico-financiera, como son los de economía, eficacia y eficiencia. Se trataría de comprobar el cumplimiento de aspectos como el menor empleo posible de recursos, el grado de consecución de los objetivos establecidos y la relación entre el esfuerzo realizado y los resultados obtenidos. En este campo de la fiscalización operativa puede tener cabida, en materia de tasas, un análisis de la relación entre el importe exigido por cada tributo con el coste del servicio público del que deriva, puesto que la cuantía la tasa debe tender a cubrir dicho coste. No obstante, para realizar este tipo de controles resulta imprescindible, o cuando menos facilita en gran medida las actuaciones de comprobación, la existencia de una contabilidad analítica suficientemente desarrollada en la organización administrativa que presta el servicio o actividad pública, dado que es necesario poder conocer con suficiente precisión el coste del mismo.

4. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN UTILIZADA

La fiscalización de los procedimientos de gestión y control de tasas, que constituye el objeto del presente trabajo, consiste en una fiscalización de tipo horizontal realizada por tres Departamentos de la Sección Fiscalización del Tribunal de Cuentas, en concreto, el Departamento 1º (Área de Administración Económica del Estado), el Departamento 2º (Área Político-Administrativa del Estado) y el Departamento 5º (Financiero y de Fundaciones y otros Entes Estatales).

La realización de la fiscalización por estos tres Departamentos es imprescindible para el logro de un control del conjunto del sistema tributario de tasas y no sólo parcial, puesto que de esta manera se posibilita el ejercicio del mismo desde las dos vertientes de la gestión y de la recaudación, actuando dicho control global no sólo sobre los órganos gestores de las tasas (enmarcados en el ámbito de competencias de los Departamentos 1º y 2º), sino también sobre el papel desempeñado por la AEAT, entidad cuya fiscalización corresponde al Departamento 5º. Cada uno de estos Departamentos del Tribunal de Cuentas efectúa las actuaciones de fiscalización en el ámbito de sus respectivas competencias, de forma independiente aunque con la necesaria coordinación y con sujeción a los procedimientos que se señalan a continuación y que se desarrollan en detalle en el apartado relativo a “Resultados obtenidos”.

Los procedimientos empleados en la fiscalización han sido, por un lado, aquéllos que permiten evidenciar si existen unos controles adecuados sobre la gestión y la recaudación y si son aplicados efectiva y uniformemente conforme a la normativa vigente; y, por otro lado, los que sirven para evaluar la calidad de la información obtenida.

Con este fin se realizaron entrevistas con responsables de la gestión y el control a distintos niveles y se analizaron todas aquellas normas, documentos y antecedentes que se consideraron necesarios para cumplir los objetivos señalados. Dichas entrevistas y reuniones tuvieron lugar con carácter previo al comienzo de la fiscalización, al objeto de poder desarrollar una planificación adecuada de la misma, pero también, como es lógico, durante el desarrollo de los trabajos de fiscalización.

Al abordar la definición de los objetivos concretos de la fiscalización y posteriormente el desarrollo de los correspondientes programas de trabajo se plantearon distintas alternativas de actuación por parte del Tribunal de Cuentas, debido a la amplitud del ámbito a fiscalizar y a la heterogeneidad existente en determinados aspectos de la gestión de las tasas.

Desde el primer momento se concretó que la fiscalización alcanzaría exclusivamente al sistema de tasas de ámbito estatal, excluyendo las que se exigen en los niveles autonómico y local. Por otra parte, teniendo en cuenta la distribución de competencias entre los distintos Departamentos del Tribunal de Cuentas y que la fiscalización de carácter horizontal incluía a tres de los cinco Departamentos que controlan el Sector público estatal, quedaron excluidos de la fiscalización, en principio, determinados organismos estatales que gestionan tasas, si bien suponían un número relativamente reducido de entidades. No

obstante, para ofrecer una información más completa sobre el conjunto del sistema de tasas, se decidió incorporar a los resultados del Informe datos globales de recaudación de dichos organismos, obtenidos mediante la oportuna solicitud a los mismos o bien por medios alternativos.

En cuanto al tipo de fiscalización, se consideró oportuno centrarla en los aspectos de legalidad, financiera y de procedimientos, excluyéndose el análisis de la gestión desde el punto de vista de los principios de economía, eficacia y eficiencia. La razón de esta exclusión fue la previsible dificultad para disponer de información suficiente que permitiera realizar cualquier estudio de esta naturaleza, así como la intención de ofrecer una visión global del conjunto del sistema de tasas, más que un análisis individualizado de cada figura tributaria. Posteriormente se han empezado a desarrollar fiscalizaciones específicas referidas a tasas individuales, en las que resulta más adecuado llevar a cabo comprobaciones de naturaleza operativa.

Otra cuestión en relación con lo anterior fue la que hace referencia a la profundidad o alcance de las actuaciones de comprobación. En principio se pueden definir tres grandes áreas a fiscalizar en relación con las tasas y que se identifican con las fases que se suceden desde que dicho tributo se crea hasta que se ingresa. Dichos aspectos son el establecimiento, la liquidación y la recaudación de las tasas y así como el primero y el último presentan una cierta homogeneidad en cuanto a procedimientos de ejecución y actuaciones de comprobación, los relativos a la gestión de las tasas resultan extremadamente diferenciados entre unas y otras, dificultando la realización de verificaciones y la obtención de conclusiones significativas para el conjunto del sistema de tasas. A su vez, dentro de cada una de estas tres áreas es posible definir diversas cuestiones de interés en función del tipo de fiscalización que se pretende desarrollar:

- a) **Establecimiento:** En primer lugar, en relación con el establecimiento de las tasas, resulta primordial controlar la legalidad de las tasas que se exigen a los sujetos pasivos y, en especial, el respeto al principio de reserva de Ley, comprobando que su creación y la determinación de los elementos esenciales de las mismas se realizan mediante normas con rango suficiente. La realización de este control debe efectuarse mediante un análisis crítico, desde el punto de vista jurídico, de la normativa reguladora de las distintas tasas.

- b) **Liquidación:** Por lo que respecta a la segunda cuestión, relativa a la fase de liquidación, la Ley de Tasas y Precios Públicos establece que en la gestión de las tasas se aplican los principios y procedimientos de la Ley General Tributaria y, en concreto, las normas reguladoras de las liquidaciones tributarias y de la recaudación. Además, cuando así se prevea reglamentariamente, los sujetos pasivos estarán obligados a practicar operaciones de autoliquidación tributaria y a realizar el ingreso de su importe en el Tesoro Público. Dentro de los trabajos fiscalizadores a desarrollar en este campo resulta necesario incluir actuaciones de control dirigidas a comprobar, por un lado, que el importe de las liquidaciones

giradas se corresponde con lo previsto legalmente y, por otro, que existe un procedimiento de revisión del importe de las autoliquidaciones, con el fin de verificar correspondencia entre la tasa y el servicio prestado.

No obstante, como ya se ha señalado, las comprobaciones sobre la fase de la liquidación de las tasas resultan de una elevada complejidad debido a que las diferencias entre hechos imponibles y la disparidad de procedimientos para el cálculo de las cuotas tributarias hacen que en esta fase sea donde existe mayor grado de diversidad entre las distintas tasas. Mientras que el establecimiento y regulación de todas ellas están sometidas al principio de reserva de Ley y los procedimientos para su recaudación se encuentran normalizados, en el campo de la liquidación de las tasas no existe esta homogeneidad. A título de ejemplo, se puede señalar que en algunos casos la liquidación se realiza por el órgano gestor de la tasa, mientras que en otros es el sujeto pasivo el que debe calcular la cuota tributaria, presentando la correspondiente autoliquidación e ingresándola antes de cualquier actuación administrativa. También existen diferencias en relación con el devengo de las tasas, pues las hay de devengo periódico y otras se liquidan esporádicamente. Del mismo modo, la determinación de la cuota tributaria presenta diferencias significativas entre unas tasas y otras, dado que en ocasiones consiste en una cantidad fija, en otras se obtiene como resultado de aplicar el tipo de gravamen a una base imponible e incluso en algunas tasas la cuota se obtiene mediante la aplicación simultánea de ambos procedimientos. Otro aspecto a considerar que dificulta el control de las liquidaciones está constituido por el hecho de la existencia de tasas cuyo hecho imponible, y por tanto la determinación de la cuota tributaria, presenta cierta complejidad, con un elevado número de supuestos gravados con tarifas diferenciadas.

Teniendo en cuenta las razones anteriores, en un principio se valoró la posibilidad de seleccionar una muestra de tasas con el fin de acometer su fiscalización desde el punto de vista de sus procedimientos de gestión, en concreto, de su liquidación. Sin embargo, la dificultad para llevar a cabo dichas comprobaciones sobre materias tan heterogéneas y extensas (circunstancia que implicaría necesariamente seleccionar un pequeño número de tasas a fiscalizar), así como la imposibilidad de extrapolar los resultados obtenidos al conjunto del sistema de tasas, debido a que las conclusiones aplicables a una tasa en concreto no pueden ser representativas de otras tasas completamente diferentes exigidas por otros organismos distintos, aconsejó no realizar actuaciones de control sobre este aspecto de la gestión, dejándolas en su caso para las fiscalizaciones individualizadas sobre determinadas tasas.

c) **Recaudación:** El tercer aspecto a analizar es el de la recaudación, siendo la materia que presenta mayor homogeneidad en la gestión de tasas, sin perjuicio de la existencia de una serie de procedimientos diferenciados que se manifiestan en tres vertientes:

- Por un lado, se regula un procedimiento general de ingreso a través de entidades colaboradoras en la recaudación y otros procedimientos

especiales, como son el ingreso a través de cuentas restringidas y el empleo de efectos timbrados.

- Por otro lado, el procedimiento que resulta aplicable depende del tipo de tasas a recaudar, variando según se trate de tasas gestionadas por Departamentos Ministeriales, Organismos Autónomos u otros Organismos públicos, y, a su vez, según que la recaudación obtenida se integre en el Presupuesto del Estado o bien constituya un recurso propio del presupuesto de alguno de los Organismos públicos gestores.
- Asimismo, se regula un procedimiento especial para las tasas recaudadas en el extranjero, dadas las peculiaridades que presenta este tipo de ingresos.

Considerando todo lo anterior, los objetivos generales definidos para la fiscalización fueron los que permitieran obtener unos resultados comunes para el conjunto del sistema estatal de tasas, concretándose en los siguientes:

- Comprobar que las tasas vigentes se exigen con arreglo a normas de suficiente rango legal, teniendo en cuenta lo establecido en la Ley de Tasas y Precios Públicos. En particular se analizó la existencia de la memoria económico-financiera exigida por dicha Ley para las tasas de nueva creación o para aquellas que son objeto de modificación.
- Analizar la regularidad de los procedimientos de recaudación de tasas, teniendo en cuenta en particular el cumplimiento de lo dispuesto en la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998, tanto por parte de la Agencia Tributaria como por los órganos gestores.
- Verificar la existencia de tasas con nula o muy reducida recaudación, o con variaciones muy significativas en la misma, analizando las causas de dichas circunstancias, las cuales pudieran incluso aconsejar la supresión o modificación legal de algunas de ellas.

5. ALCANCE

5.1. Alcance objetivo y subjetivo

Si atendemos al alcance o ámbito objetivo de la fiscalización horizontal diseñada, éste se circunscribe a las tasas que forman parte del sistema tributario estatal, esto es, las destinadas a financiar los presupuestos del Estado y de los organismos integrados en el Sector público estatal.

Desde el punto de vista subjetivo el alcance se limita a las tasas cuya gestión está encomendada a los Departamentos Ministeriales, Organismos Autónomos y otros Organismos públicos incluidos el ámbito de competencias de los Departamentos de Fiscalización del Tribunal de Cuentas implicados en el desarrollo de la misma. Sin embargo, como ya se ha señalado, a efectos de que en el Informe resultante se pudieran ofrecer datos globales referidos al conjunto del ámbito estatal, se solicitó la información oportuna a los organismos

inicialmente excluidos de la fiscalización, así como a la Agencia Tributaria, sobre aspectos tales como las liquidaciones efectuadas, la recaudación obtenida, etc.

En los programas de trabajo de la fiscalización se incluyen comprobaciones específicas sobre las tasas más relevantes o sobre aquellas que presentan mayores incidencias, así como otras verificaciones comunes a todas las tasas exigidas por un determinado órgano gestor o recaudadas a través de un procedimiento de ingreso en concreto.

5.2. Alcance temporal

Una de las finalidades primordiales de la presente fiscalización estaba constituida por el examen de la implantación de los procedimientos normalizados de recaudación establecidos en la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998, para de este modo analizar la aplicación de tales procedimientos y sus resultados desde la entrada en vigor de la citada Orden. Debido a todo ello, se consideró oportuno referir las comprobaciones al periodo formado por los ejercicios 1999, 2000 y 2001, sin perjuicio de que, tratándose de una fiscalización de procedimientos, debían extenderse en la medida de lo posible a los procedimientos vigentes en el momento de practicar las actuaciones de control.

6. FUENTES DE INFORMACIÓN

Una fiscalización como la descrita en el presente estudio precisa de un meticuloso trabajo de documentación para la planificación y el diseño de las comprobaciones a realizar, así como para la ejecución de las mismas. Las diversas fuentes de información empleadas para la fiscalización de los procedimientos de gestión y control de tasas son las que a continuación se indican:

6.1. Normativa y jurisprudencia

Resulta imprescindible el estudio en profundidad de la normativa aplicable a la materia objeto de examen, así como de la jurisprudencia y la doctrina que puedan existir sobre la misma. En este sentido, las normas analizadas pueden ser clasificadas en los siguientes grupos:

- *Normativa básica sobre las tasas*: fundamentalmente, la Ley de Tasas y Precios Públicos (Ley 8/1989) y la Ley de Tasas Estatales y Locales (Ley 25/1998).
- *Normativa reguladora de cada tasa en concreto*: como ya se ha indicado la creación de las tasas y la regulación de los elementos esenciales de las mismas se debe realizar por Ley, por lo que es preciso atender a la misma para controlar la regularidad de su establecimiento y gestión.

- *Regulación sobre la recaudación de tasas y la devolución de ingresos indebidos:* la norma de referencia en cuestión de recaudación de tasas es la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública, que vino a unificar los procedimientos de recaudación que anteriormente presentaban una gran dispersión y heterogeneidad. Asimismo resultan aplicables la Ley General Tributaria (Ley 230/1963), el Reglamento General de Recaudación (aprobado por Real Decreto 1684/1990) y las normas que se aplican a la recaudación a través de entidades colaboradoras (Orden Ministerial de 15 de junio de 1995). En cuanto a las devoluciones de ingresos indebidos, resulta de aplicación el procedimiento general para la realización de dichas devoluciones establecido en el Real Decreto 1163/1990 y desarrollado por la Orden de 22 de marzo de 1991, sin perjuicio de las previsiones sobre esta materia contenidas en la propia Orden Ministerial de 4 de junio de 1998.
- *Otras normas, tales como las emitidas para la contabilización y traspaso de la información contable relativa a las tasas.*

6.2. Información aportada por los propios órganos fiscalizados

También resultó una fuente esencial de información la que suministraron los propios órganos fiscalizados con anterioridad a la realización de los trabajos de campo, dado que estos datos fueron necesarios para valorar el alcance y la magnitud de las actuaciones a efectuar a priori y para el propio desarrollo de las mismas. En la fiscalización que nos ocupa, dicha información se recogió mediante una serie de cuestionarios que fueron remitidos a los órganos gestores de las tasas y a la AEAT. La información solicitada en estos requerimientos es la que resumidamente se indica a continuación:

a) Información procedente de los órganos gestores (Departamentos Ministeriales y Organismos Autónomos):

- Identificación de las tasas gestionadas.
- Normas reguladoras de las tasas, tanto sustantivas como procedimentales.
- Elementos esenciales de las mismas: hecho imponible, sujetos pasivos, etc.
- Método de actualización de los elementos liquidatorios de la tasa: base imponible, tipos, etc.
- Unidad administrativa responsable de la gestión de la tasa e identificación del órgano de coordinación con la Agencia Tributaria.
- Indicación de si existe memoria económico-financiera justificativa del establecimiento o de la modificación de las tarifas de cada tasa, con

expresión de las actuaciones que se realizan en relación con el cálculo y seguimiento de la correspondencia entre el coste del servicio y la recaudación de la tasa.

- Datos de gestión correspondientes al periodo fiscalizado, tales como las liquidaciones practicadas o autoliquidaciones presentadas, la recaudación obtenida, con detalle de la forma de ingreso, las propuestas de ordenación de pagos por devolución de ingresos indebidos, los ingresos efectivos en el Tesoro del importe de la tasa recaudado en el extranjero y, en su caso, los saldos deudores pendientes de cobro al 31 de diciembre de cada año, las bajas tramitadas en el ejercicio y las liquidaciones recurridas, así como su situación a fin de cada ejercicio.
- Breve descripción del procedimiento de gestión establecido, incluyendo información sobre las unidades que intervienen en el mismo, las actuaciones específicas que lleva a cabo la unidad, los manuales de procedimientos, registros y formularios que se utilicen, el procedimiento de determinación de la cuota tributaria, el sistema de liquidación, de registro de liquidaciones o autoliquidaciones y de recaudación y, por último, el sistema de archivo de los justificantes y su accesibilidad.
- Breve descripción del sistema de control establecido, con detalle del procedimiento general establecido en materia de autorizaciones, revisiones, seguimiento y control de los actos relativos a cada tasa, las unidades que intervienen, así como información sobre la formalización y constancia de los controles efectuados.
- En el caso de las tasas de devengo periódico, descripción de los sistemas utilizados para garantizar la exactitud e integridad de los censos, padrones o listas cobratorias.

b) Información procedente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Importe mensualizado, para cada una de las tasas en vigor, de los ingresos a través de entidades colaboradoras, los ingresos a través de cuentas restringidas de recaudación y los ingresos mediante efectos timbrados.
- Información acerca de los ingresos líquidos procedentes de la recaudación de cada una de las tasas gestionadas por Organismos públicos que no tengan la condición de Organismos Autónomos.
- Importe mensualizado de los pagos ordenados por devolución de ingresos indebidos de tasas.
- Relación de órganos gestores a los que se haya autorizado el procedimiento de ingreso en las cajas situadas en sus dependencias, con indicación de las tasas afectadas y del plazo establecido para el ingreso de la recaudación en las cuentas restringidas de las entidades colaboradoras.

- Propuestas de apertura de cuentas restringidas de recaudación que hayan sido autorizadas por la AEAT y datos identificativos de las mismas, así como la relación de las cuentas de recaudación canceladas.

6.3. Aplicaciones informáticas

El acceso del equipo fiscalizador a las bases de datos del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Tributaria y a la aplicación informática de recaudación de tasas del Departamento de Gestión y Coordinación constituyó un factor clave para el desarrollo de los trabajos de fiscalización en la AEAT. A través de estos sistemas informáticos se realiza el seguimiento del procedimiento de recaudación de tasas a través de entidades colaboradoras y de otras cuestiones relevantes para el control de las tasas.

6.4. Entrevistas y reuniones con los responsables del órgano fiscalizado

Como en toda fiscalización, las entrevistas y reuniones con los responsables, tanto de la Agencia Tributaria como de los órganos gestores, han constituido un factor clave para conocer adecuadamente la materia objeto de la fiscalización y los principales procedimientos de gestión y control de los órganos fiscalizados e identificar los diferentes niveles de responsabilidad existentes en los mismos.

6.5. Otra documentación

Los manuales de procedimientos elaborados por los órganos gestores y por la Agencia Tributaria han constituido otra valiosa fuente de información, dado que el auditor precisa un conocimiento previo y en profundidad de los procesos a fiscalizar para poder emitir una opinión sobre su aplicación efectiva, además de servir para evaluar la calidad de los sistemas de control interno.

También se han analizado los datos relativos a la gestión y recaudación de tasas que se desprenden de documentos oficiales como la Cuenta General del Estado, la Cuenta de los Tributos Estatales y Recursos de otras Administraciones y Entes Públicos y las Memorias e Informes Anuales de Recaudación Tributaria elaborados por la AEAT.

7. RESULTADOS OBTENIDOS

La labor desarrollada por el Tribunal de Cuentas para analizar y comprobar la evolución de los procedimientos de gestión y de control de tasas, en especial a partir de la entrada en vigor de la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998, se ha materializado en la fiscalización específica analizada, cuyo contenido se describe detalladamente a continuación.

7.1. Establecimiento de las tasas

Objetivos de las actuaciones de control

Como ya se ha señalado con anterioridad, el primer aspecto a fiscalizar es el relativo al establecimiento y regulación de las tasas vigentes en el periodo fiscalizado. El objetivo de la fiscalización en este punto es comprobar que las tasas que se están exigiendo en el ámbito de la Administración del Estado y sus organismos dependientes están establecidas y regulados sus elementos esenciales mediante normas con rango de Ley, tal y como exige la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico.

En este sentido, el artículo 10 de la Ley de Tasas y Precios Públicos dispone que las tasas están sometidas al principio de reserva de Ley, tanto respecto a su establecimiento como a la regulación de los elementos esenciales de cada una de ellas. Tales elementos esenciales son el hecho imponible, el devengo, los sujetos pasivos, las exenciones y bonificaciones, los tipos de gravamen y la cuota tributaria.

Por otra parte, el artículo 20 de dicha Ley establece, para la creación de nuevas tasas, la obligatoriedad de elaborar una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta. Esta misma obligación se establece asimismo para la propuesta de modificación específica de la cuantía de una tasa preexistente.

Comprobaciones desarrolladas

Los procedimientos a aplicar para verificar si las tasas comprendidas en el ámbito de la auditoría tienen un soporte normativo ajustado a lo dispuesto en la Ley de Tasas y Precios Públicos son los que se relacionan seguidamente:

- a) El control del sometimiento de las tasas al principio de reserva de Ley se efectúa recopilando las normas que llevan a cabo su establecimiento y regulación esencial y realizando el análisis de las mismas:
 - La primera tarea debe consistir en elaborar una relación de las tasas exigibles. Para ello, se toma como punto de partida la legislación vigente, por ser la fuente de información básica y fundamental en la materia. En este sentido, cabe señalar que en ocasiones el legislador ha aprovechado la promulgación de normas relativas al conjunto del sistema de tasas para ofrecer una relación pormenorizada de las mismas, como ocurrió con la Ley 25/1998, por lo que partiendo de dichas relaciones se puede obtener una aproximación inicial al conjunto de las tasas en vigor. Sin embargo, dada la posibilidad de que nuevas leyes hayan alterado la enumeración de tasas aprobada por el legislador, es necesario que el auditor proceda a completar dicha relación con todas aquellas variaciones, ya sean por creación de nuevas

tasas o supresión de las preexistentes, que la normativa posterior haya producido. Como es lógico, para esta tarea se habrá de tener en cuenta únicamente aquellas tasas comprendidas dentro del ámbito de la fiscalización. Tras estas actuaciones el auditor estará en posesión de una enumeración de las tasas que, en teoría y según la normativa aplicable, se encuentran en vigor y que, por tanto, pueden ser exigidas por los correspondientes órganos gestores.

- El segundo paso supone obtener otra relación de tasas a partir de la información individualizada proporcionada por la Agencia Tributaria y por los órganos gestores. Una de las funciones de la AEAT es la centralización de toda la información referida a la recaudación de las tasas, que se recibe de las entidades colaboradoras y de los órganos gestores. La información de la Agencia Tributaria debe ser completada con la obtenida de dichos órganos gestores, debido al riesgo de que éstos no cumplan con la obligación de remitir a la AEAT la información exigida por la normativa sobre las tasas que gestionan. En consecuencia, cabe suponer que la relación elaborada partiendo de estas dos fuentes de información contendrá todas las tasas que se están exigiendo en la práctica.
 - Una vez elaboradas las dos relaciones anteriores, una la de tasas en vigor (y, por tanto, teóricamente exigibles) y otra la de tasas que se están exigiendo en la realidad, el auditor debe proceder a comparar ambos listados para analizar y aclarar las diferencias que se puedan detectar. De este modo, no sólo puede constatar si todas las tasas que se están exigiendo en la práctica han sido creadas por Ley y se exigen con arreglo a la misma, sino también identificar tasas que a pesar de estar en vigor, no son objeto de recaudación.
- b) Las comprobaciones relativas a la obligatoriedad de la confección de una memoria económico-financiera son aplicables exclusivamente a las tasas creadas o modificadas con posterioridad a la Ley de Tasas y Precios Públicos. Dichas verificaciones exigen un requerimiento específico de información a los órganos gestores de cada tasa, su análisis en la sede del Tribunal de Cuentas por los equipos de fiscalización y el desplazamiento posterior a la sede del órgano gestor para verificar la realidad de los costes contemplados en la memoria. Para estas comprobaciones resulta muy interesante disponer de información procedente de la contabilidad analítica o de costes de la entidad fiscalizada. Si el órgano gestor de la tasa no dispone de contabilidad analítica, se deberán realizar pruebas específicas sobre la información recogida en su contabilidad financiera y presupuestaria. En general, el auditor habrá de comprobar, además de la existencia de la correspondiente memoria económico-financiera, la evaluación del coste de la actividad prestada y la justificación de la cuantía propuesta para la tasa respectiva. Para ello, sobre una muestra de tasas se procederá a realizar las siguientes comprobaciones:
- Se valorará si el coste reflejado en la memoria se adecua a la realidad actual y contempla los costes directos, indirectos, financieros, de

amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento del servicio por cuya prestación se exige la tasa. Asimismo, se deberá evaluar la razonabilidad de los costes anteriores.

- A continuación, el auditor procederá a comparar la evolución de los costes y de la recaudación con las magnitudes previstas en la memoria económico-financiera.
- Se analizarán y valorarán las actuaciones que se efectúan en relación con el cálculo y seguimiento de la proporcionalidad entre el coste del servicio y la recaudación de la tasa.
- Por último, se evaluará el cumplimiento del principio de equivalencia, esto es, se comprobará si la tasa tiende a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituye su hecho imponible, sin superarlo.

Evidentemente el análisis sobre el contenido de la memoria económico-financiera de una tasa presentará mayor o menor complejidad, entre otros aspectos, según la información disponible para la evaluación de los costes y de los ingresos correspondientes.

7.2. Liquidación de las tasas

Como ya se ha mencionado anteriormente, en el caso concreto de la fiscalización que nos ocupa se decidió no realizar comprobaciones en profundidad sobre la fase de liquidación, debido a que ésta presenta una gran heterogeneidad entre las distintas tasas. No obstante, puesto que el presente trabajo tiene por objeto describir las actuaciones de control sobre la materia de las tasas, resulta oportuno realizar una aproximación teórica a las pruebas aplicables en relación con la liquidación de tales tributos, teniendo presente que su aplicación práctica no está exenta de dificultades.

Las comprobaciones encaminadas a verificar la correcta liquidación de cada tasa deben ser específicas para cada una de ellas, sin que sea posible, por tanto, realizar ningún tipo de extrapolación de los resultados obtenidos en la fiscalización de la liquidación de una tasa en concreto al conjunto del sistema de tasas. Por este motivo, este tipo de actuaciones de comprobación resulta más adecuado cuando se fiscaliza una sola tasa o bien un número reducido de ellas correspondientes a un mismo órgano gestor.

En todo caso, las actuaciones fiscalizadoras que el auditor debe realizar sobre esta fase de la gestión de las tasas habrán de incluir, entre otras, las siguientes comprobaciones:

- Se deberá comprobar que la unidad gestora de la tasa actúa en el ámbito de sus competencias al liquidar la misma.
- Se verificará que la prestación del servicio se inicia a petición o solicitud de los interesados, o bien como consecuencia de un procedimiento que

permita identificar a todos aquellos sujetos que realicen una actividad cuyo mero ejercicio determina el devengo de una tasa.

- Se analizará el procedimiento de gestión empleado, identificando aquellas deficiencias y áreas de riesgo que se deriven del sistema de cálculo y de registro de liquidaciones y autoliquidaciones.
- El auditor habrá de identificar y evaluar, asimismo, los sistemas de control interno establecidos para minimizar los riesgos apreciables en la gestión de las tasas, formulando las recomendaciones que estime oportunas para la mejora de los mismos. De esta forma se podrán reducir al mínimo incidencias tales como hechos imponible que no son objeto de liquidación, liquidaciones que se invalidan por defectos de tramitación, expedientes en los que no se siguen todos los trámites necesarios para el cobro de las deudas liquidadas o liquidaciones incorrectas por la deficiente aplicación de las normas o por meros errores materiales. La evaluación del sistema de control interno comprenderá, en particular, el procedimiento establecido en materia de autorizaciones, revisiones, seguimiento y control de los actos relativos a la liquidación, los mecanismos empleados para la formalización y constancia de los controles efectuados y las unidades que intervienen en los anteriores procedimientos.
- Se procederá al análisis y la valoración de los elementos que componen el hecho imponible. De igual modo, se verificará la aplicación por el órgano gestor de la tarifa correcta, así como la cuantificación de la cuota tributaria y la aplicación de exenciones y bonificaciones previstas en la normativa reguladora de cada tasa. También deberá determinarse si existe un método de actualización de los elementos liquidatorios de las tasas.
- Para el caso de autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo, el auditor analizará los procedimientos de revisión de las mismas que hayan sido establecidos por el órgano gestor con el fin de asegurar que aquéllas se formulan por el importe que corresponde según el hecho imponible y los elementos cuantitativos de la tasa.
- Se examinará si la unidad del órgano gestor que presta el servicio acredita, mediante la emisión de un documento u otro procedimiento, el servicio prestado que constituye el hecho imponible soporte de la liquidación o del importe pagado en la autoliquidación. También se acreditará que la prestación de servicios no se lleva a cabo sin el ingreso preceptivo previo de las tasas, en los supuestos en que así esté establecido. En línea con lo anterior, se valorará el sistema de archivo de justificantes y su accesibilidad.
- Igualmente, deberá controlarse que los aplazamientos y fraccionamientos concedidos y las devoluciones realizadas son procedentes según la normativa aplicable.
- La notificación de las liquidaciones practicadas por el órgano gestor y el seguimiento que éste realice sobre los deudores serán otros aspectos a verificar llegados a este punto de la auditoría. En particular, resulta

esencial comprobar que el órgano gestor realiza un efectivo seguimiento de los deudores morosos, dando traslado de los mismos cuando proceda a la Agencia Tributaria para su recaudación por la vía de apremio.

- También habrá de verificarse si existe un mantenimiento adecuado de los censos, padrones y listas cobratorias en las tasas en las que procede, de tal forma que quede garantizada la exactitud e integridad de los mismos.
- Finalmente, la toma de razón en contabilidad de las operaciones de liquidación, de los aplazamientos y fraccionamientos, de los intereses de demora y recargos girados, así como de las bajas por prescripciones u otras causas serán también objeto de control por parte del auditor. Así, se deberá comprobar que los servicios contables del órgano gestor reciben la información sobre las liquidaciones giradas, las autoliquidaciones presentadas y demás actos de gestión sin que se produzcan errores en el contenido de dicha información ni retrasos injustificados en su suministro, verificándose asimismo que dichos servicios contables proceden a su registro con la diligencia debida.

7.3. Recaudación de las tasas

Objetivos de las actuaciones de control

Las actuaciones a desarrollar por el auditor en el campo de la recaudación de tasas se dirigen a examinar principalmente dos aspectos concretos:

- Por un lado, el papel desempeñado por la Agencia Tributaria y por los órganos gestores en la gestión recaudatoria de las tasas y, en concreto, la regularidad y adecuación de los procedimientos establecidos en la normativa vigente para efectuar los ingresos en periodo voluntario y las devoluciones de ingresos indebidos de tasas.
- Por otro lado, identificar aquellas tasas que tengan una recaudación escasa o nula, o que presenten variaciones recaudatorias significativas en el periodo fiscalizado, para a continuación analizar las posibles causas de ello.

En el área de la recaudación existe un aspecto concreto relativo a la exigibilidad en vía ejecutiva de los importes impagados mediante el procedimiento administrativo de apremio, que se lleva a cabo por la Agencia Tributaria. Ahora bien, se considera que las comprobaciones sobre esta materia escapan del contenido específico de la fiscalización sobre el sistema de tasas, al no presentar diferencias con la recaudación ejecutiva de cualquier otra deuda tributaria. Por este motivo, no se incluyeron en la fiscalización desarrollada comprobaciones sobre esta materia.

Procedimientos de recaudación de la Orden de 4 de junio de 1998

Antes de exponer las comprobaciones diseñadas en materia de recaudación, resulta imprescindible tener un conocimiento preciso de los diversos sistemas de ingreso autorizados por la normativa vigente, en especial por la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998, cuyo propósito fundamental era hacer extensivo a las tasas que constituyen recursos de la Hacienda Pública el procedimiento de ingreso a través de las entidades colaboradoras en la recaudación, que ya se aplicaba a la generalidad de los impuestos exigidos por la Agencia Tributaria, con el fin de agilizar el control y seguimiento sobre la recaudación de las tasas. Las excepciones a este procedimiento general de ingreso a través de entidades colaboradoras son, por un lado, el ingreso a través de cuentas restringidas de recaudación y, por otro, la recaudación mediante el empleo de efectos timbrados de aquellas tasas cuyas normas reguladoras así lo dispongan. El funcionamiento de todos estos procedimientos de ingreso es, en líneas generales, el siguiente:

- a) El procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras se configura como la regla general para la recaudación de todas las tasas y se caracteriza por que los contribuyentes ingresan el importe de las mismas en las cuentas restringidas abiertas para ese fin en dichas entidades. Estas últimas, a su vez, deben ingresar en la cuenta del Tesoro Público abierta en el Banco de España la recaudación obtenida quincenalmente, dentro de los siete días hábiles siguientes al fin de cada periodo, así como presentar la información detallada de los ingresos habidos en las cuentas restringidas de tasas en cada quincena ante el Departamento de Informática Tributaria (DIT) de la AEAT. Por su parte, el Banco de España, una vez ingresado el importe anterior, debe facilitar el archivo definitivo de los ingresos del día correspondiente a la Agencia Tributaria. De esta forma el DIT dispone de la información precisa para realizar el cuadro del importe total del ingreso relativo a la quincena comunicado por el Banco de España con la cuantía total que figura en la información remitida por las entidades colaboradoras, así como para efectuar un proceso informático de validación de la información de detalle suministrada.

En el proceso de ingreso en el Banco de España y suministro de información a la Agencia Tributaria pueden producirse varias incidencias, tales como errores en la transmisión de información o ingresos por un importe distinto al correcto. Estas incidencias dan lugar a requerimientos por parte del Departamento de Recaudación de la AEAT o, en su caso, solicitudes de devolución de ingresos por parte de las entidades colaboradoras. Una vez recibida y validada toda la información anterior, el Departamento de Recaudación debe remitir a los Departamentos Ministeriales y Organismos Autónomos gestores de las tasas el detalle de los ingresos recaudados a través de entidades colaboradoras durante cada quincena.

La Orden Ministerial de 4 de junio de 1998 contempla también la posibilidad, siempre que así se haya autorizado previamente, de que el interesado realice el ingreso en cajas situadas en las dependencias del órgano gestor,

debiendo proceder este último a ingresar en las cuentas restringidas de la entidad colaboradora el importe recaudado a través de la caja.

- b) La normativa vigente también prevé el ingreso de las tasas a través de cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de depósito, pero esta vía de ingreso sólo resulta aplicable a las tasas recaudadas en el extranjero y a las tasas que constituyan recursos propios de Organismos Autónomos, siempre que soliciten la apertura de tales cuentas.

En la Orden de 4 de junio de 1998 se regulan las condiciones para la apertura y cancelación de estas cuentas restringidas, así como el procedimiento a seguir para la convalidación o cancelación de las cuentas restringidas con las que los órganos gestores venían operando con anterioridad a la publicación de la citada norma.

Asimismo, se establece que los órganos gestores han de remitir a la Agencia Tributaria, durante los primeros quince días hábiles de cada mes, una relación comprensiva del importe total recaudado por cada tasa a través de estas cuentas restringidas en el mes inmediato anterior.

- c) Por lo que respecta al procedimiento de recaudación a través de efectos timbrados, éste se configura hoy en día como una vía residual de ingreso, que únicamente puede emplearse cuando la norma reguladora de la tasa en cuestión lo contemple. Con el fin de que la Agencia Tributaria pueda llevar a cabo las tareas de seguimiento y control estadístico que tiene encomendadas, la referida Orden dispone que los Departamentos Ministeriales deben remitir a aquélla una certificación del importe recaudado a través de efectos timbrados durante el mes inmediato anterior. A su vez, el Departamento de Recaudación de la AEAT debe comunicar el importe total recaudado por cada tasa y periodo, a fin de que por el órgano competente se efectúen las oportunas operaciones de formalización para su aplicación al concepto de tasas que corresponda.

Por otra parte, la Orden regula la participación en la gestión recaudatoria de las tasas de una serie de órganos, los cuales pueden ser clasificados como órganos de dirección, de gestión y de coordinación:

- La Agencia Tributaria se configura como el órgano de dirección de la gestión recaudatoria de las tasas. La dirección de la gestión recaudatoria engloba la definición, control y seguimiento del procedimiento recaudatorio, tanto en lo que afecta a los ingresos propiamente dichos como en cuanto a la ejecución de las devoluciones de ingresos indebidos que se deriven de los ingresos de tasas. De este modo la AEAT, a través de su Departamento de Recaudación y bajo la autoridad del Ministro de Hacienda, actúa como la organización responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva de esta parte del sistema tributario estatal.

- En segundo lugar, por lo que respecta a los órganos de gestión, la recaudación de las tasas en periodo voluntario corresponde al respectivo Departamento Ministerial u Organismo Autónomo que tenga atribuida su gestión, mientras que la recaudación en periodo ejecutivo compete a la Agencia Tributaria. En el caso de tasas cuya gestión esté atribuida a un Ente público de la Administración General del Estado distinto de los anteriores, corresponde a los servicios de dicho Ente su recaudación en periodo voluntario y a la AEAT su recaudación en periodo ejecutivo, una vez establecido, en su caso, el oportuno convenio.
- En tercer lugar, los órganos de coordinación para las comunicaciones entre la Agencia Tributaria y los órganos gestores son, por un lado, los formados por el Departamento de Recaudación de la AEAT y, por otro, la unidad que al efecto designe la Subsecretaría de cada Departamento o el titular de cada Organismo autónomo.

Las comprobaciones a realizar en materia de recaudación han de desarrollarse lógicamente desde una doble vertiente: por un lado, la fiscalización de la Agencia Tributaria y, por otro, la de los órganos gestores, por lo que de esta manera todos los organismos que participan en la gestión recaudatoria de las tasas van a estar sometidos al control del auditor público.

Comprobaciones desarrolladas

A continuación se detallan las actuaciones fiscalizadoras desarrolladas sobre las dos vertientes mencionadas en el apartado anterior, debiendo señalarse que existen casos en que la comprobación a realizar en una y otra es la misma, con la única diferencia de la entidad que suministra la información pertinente.

I. Análisis de la participación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la gestión recaudatoria de las tasas

Esta parte del análisis se debe estructurar en función de las distintas vías de ingreso previstas por la normativa vigente para la recaudación de las tasas, esto es, el ingreso a través de entidades colaboradoras, el ingreso en cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de depósito y el ingreso mediante el empleo de efectos timbrados.

1º Procedimiento general: Ingreso en entidades colaboradoras.

Los objetivos del auditor en esta área se pueden resumir en los siguientes:

- Comprobar que las entidades de depósito están adecuadamente autorizadas para prestar el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Hacienda Pública.
- Verificar el cumplimiento de los requisitos de funcionamiento e identificación de las cuentas restringidas. En concreto, comprobar que cada entidad colaboradora procede a abrir dos cuentas distintas para la

recaudación de tasas, una para los recursos destinados a financiar el Presupuesto del Estado y otra para la recaudación de aquellas tasas que nutren los presupuestos de los propios Organismos Autónomos gestores de las mismas.

- Comprobar el ingreso periódico en el Banco de España de las cantidades recaudadas en cuentas restringidas y analizar las actuaciones realizadas, en su caso, ante retrasos producidos en dichos ingresos.
- Comprobar que la información que suministra el Banco de España sobre los ingresos procedentes de las entidades colaboradoras y la que proporcionan dichas entidades sobre los ingresos habidos en las mismas se corresponden con lo exigido por la normativa, con especial atención a los procesos de validación de las mismas y a las incidencias producidas.

La participación de las entidades colaboradoras en el procedimiento de recaudación de las tasas y el funcionamiento de las cuentas restringidas empleadas con ese fin están sometidas a una serie de condiciones y requisitos cuyo cumplimiento efectivo ha de controlar el auditor. Con el fin de dar respuesta satisfactoria a estas circunstancias y alcanzar los objetivos previstos, los trabajos de fiscalización habrán de comprender las actuaciones que se describen a continuación:

- a) Debe comprobarse que las entidades financieras que intervienen en este procedimiento de ingreso cuentan con la preceptiva autorización de la Agencia Tributaria para colaborar en la gestión recaudatoria que ésta tiene encomendada.
- b) Una vez que el equipo de fiscalización haya obtenido la información relativa a las condiciones y denominación de las cuentas restringidas abiertas para la recaudación de tasas en las entidades colaboradoras, deberá verificar que tales cuentas cumplen los anteriores requisitos, esto es, que se trate de cuentas corrientes, sin retribución alguna ni devengo de comisiones, que sólo se efectúen anotaciones en concepto de abonos o que la única anotación por adeudo sea cada quincena, en el momento de ingresar el saldo de las mismas en la cuenta del Tesoro Público en el Banco de España.
- c) Dentro de las pruebas a realizar se deberá incluir una comprobación específica relativa a que las entidades colaboradoras de la muestra abren dos cuentas distintas, de ámbito nacional: una cuenta para las tasas que constituyen recursos del Presupuesto del Estado y otra cuenta diferente para las que se integran en los presupuestos de los Organismos Autónomos, debiendo el auditor verificar que la recaudación de las tasas se aplica a la cuenta correspondiente.

- d) Se debe solicitar los censos de las entidades de depósito que colaboran en la recaudación de tasas que son empleados por las distintas unidades de la Agencia Tributaria que ejercen funciones en la recaudación de tasas, con el fin de comprobar que los mismos no presentan diferencias entre las citadas unidades, dado que esta circunstancia podría afectar negativamente a la realización de sus actuaciones.

La normativa en vigor dispone que el ingreso por parte de las entidades colaboradoras en el Banco de España de las cantidades recaudadas en cada quincena en concepto de tasas ha de realizarse dentro de un plazo de siete días hábiles a partir del fin de aquélla, aspecto éste que deberá controlar el auditor con especial cuidado, no sólo porque es primordial constatar que tales fondos son transferidos al Tesoro Público, sino también porque en el caso de que no se transfieran en plazo se derivan consecuencias de índole económica, como es la exigencia del ingreso con los correspondientes intereses de demora.

Por lo que respecta al flujo de información que se establece entre las entidades colaboradoras y la Agencia Tributaria, y entre esta última y el Banco de España, resultan aplicables las comprobaciones siguientes:

- a) En primer lugar, en relación con la información que el Banco de España debe comunicar a la Agencia Tributaria, se comprobará si dicha información consiste en el archivo definitivo de los ingresos del día y si la AEAT procede a validarla de la forma establecida en la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998.
- b) En segundo lugar, el auditor deberá identificar y analizar los controles que realiza la Agencia Tributaria para verificar que todas las entidades colaboradoras rinden la información sobre los ingresos habidos en las cuentas restringidas de tasas, así como las medidas adoptadas por aquélla si no se rinde adecuadamente la información.
- c) Asimismo, se comprobará que la información suministrada contiene el detalle de los ingresos habidos en las cuentas restringidas de tasas y que es remitida a la AEAT el mismo día en que la entidad colaboradora efectúe el ingreso en Banco de España, tal y como establece la normativa vigente.
- d) A continuación, el auditor examinará la validación de la mencionada información que debe efectuar la Agencia Tributaria, comprobando que comprende las siguientes actuaciones:
 - Por un lado, el cuadro del importe global del ingreso correspondiente a la quincena comunicado por el Banco de España con el importe total que figura en la información remitida por la entidad colaboradora y, en caso

de descuadre, la concesión a la entidad del plazo fijado en la Orden Ministerial para la subsanación de las deficiencias detectadas.

- Por otro lado, la validación de la información de detalle recibida por la AEAT y, en caso de detectar errores graves, el requerimiento a la entidad colaboradora para que los subsane y presente de nuevo la información, concediéndole a tal fin el plazo fijado en la Orden.

Existe la posibilidad de que en el proceso de ingreso en el Banco de España se produzcan incidencias, como es el caso de ingresos por un importe distinto al que figura en la información remitida por las entidades colaboradoras. Estas incidencias pueden dar lugar a requerimientos de pago por parte de la Agencia Tributaria o, en su caso, solicitudes de devolución de ingresos por parte de las entidades colaboradoras. Las comprobaciones a realizar son las siguientes:

- a) Sobre una muestra representativa de supuestos en los que el ingreso en el Banco de España de las cantidades recaudadas a través de entidades colaboradoras no se efectúa en plazo, o se realiza parcialmente, el auditor debe comprobar:
 - Que la Agencia Tributaria emite un requerimiento de pago a la entidad, concediéndole para ello el plazo previsto por la normativa.
 - Si se produce el ingreso tras este requerimiento, se deberá verificar que la AEAT liquida los intereses de demora devengados hasta la fecha, notificándoselos a la entidad.
 - En el caso de que no se efectúe el ingreso transcurrido el plazo concedido a tal fin, se deberá comprobar que la AEAT exige la cantidad adeudada por el procedimiento administrativo de apremio y liquida los intereses de demora devengados, notificándoselos a la entidad.
- b) Igualmente, sobre una muestra representativa de supuestos en los que la entidad colaboradora ingresa en el Banco de España un importe superior al correcto, el auditor comprobará que se sigue el procedimiento previsto para su devolución, esto es, que la entidad presenta la oportuna solicitud de devolución a la Agencia Tributaria y que la autorización y la propuesta de pago de la misma se realizan por el órgano competente para ello.

Por otra parte, en relación con las cantidades recaudadas en concepto de tasas que constituyan recursos de los presupuestos de los Organismos Autónomos, puesto que en este caso los importes ingresados por las entidades colaboradoras en el Banco de España tienen por destino la financiación de los propios órganos gestores de las tasas, el auditor verificará que la Agencia Tributaria ordena el abono del importe correspondiente a cada Organismo por el total de los ingresos obtenidos en cada quincena. Un aspecto que merece una especial atención por parte del auditor es el plazo temporal que transcurre entre que la AEAT recibe del Tesoro Público tales fondos y el momento en que

ordena la transferencia de los mismos a favor de los Organismos Autónomos correspondientes. La normativa vigente establece que dicho plazo será como máximo de tres días hábiles, por lo que el cumplimiento del mismo ha de ser un elemento más a controlar, máxime cuando se tiene en cuenta que el periodo que transcurre entre que el contribuyente ingresa en la entidad colaboradora una tasa y su ingreso efectivo en la cuenta del Organismo gestor de la misma es relativamente prolongado, debido a que el ingreso de las cantidades en el Banco de España se efectúa por quincenas y a que existe un plazo de siete días hábiles para ello a partir del fin de la quincena correspondiente.

Por lo que respecta a la posibilidad prevista en la normativa de efectuar un ingreso previo en cajas situadas en las dependencias de los órganos gestores, el auditor deberá solicitar una relación de los órganos que recaudan tasas por ese mecanismo, al objeto de comprobar que cuentan con la autorización necesaria para la utilización de esta forma de ingreso y determinar si las recaudaciones así obtenidas son ingresadas en una entidad colaboradora con la periodicidad exigida por la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998.

La última comprobación a realizar en relación con el papel desempeñado por la Agencia Tributaria en la recaudación de las tasas a través de entidades colaboradoras se limita a controlar que remite a los Departamentos Ministeriales y Organismos Autónomos el detalle de los ingresos obtenidos por esta vía correspondientes a cada quincena, puesto que, como se apunta en el apartado siguiente, el cotejo de esta información con la que está en poder de los órganos gestores será un elemento de control esencial sobre la recaudación a través de entidades colaboradoras que se ha de verificar al fiscalizar la actuación de estos últimos.

2º Procedimientos especiales de ingreso: ingreso en cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de depósito e ingreso mediante el empleo de efectos timbrados.

A) Ingreso en cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de depósito.

En este procedimiento especial de ingreso, los objetivos perseguidos con las actuaciones fiscalizadoras se pueden resumir en los siguientes:

- Comprobar que las cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de depósito han sido convenientemente autorizadas y se emplean únicamente en los casos previstos en la normativa reguladora de los mismos.
- Comprobar que los órganos gestores suministran a la Agencia Tributaria la información sobre los ingresos habidos en estas cuentas y efectuar el análisis de dicha información.

Las comprobaciones a realizar por el auditor en relación con la apertura de las cuentas restringidas de recaudación deberán incluir las siguientes pruebas:

- a) Examinar la propuesta de apertura de cuenta para determinar si contiene las especificaciones que exige la normativa.
- b) En relación con la autorización, el auditor ha de comprobar que es otorgada por el órgano competente para ello y que en la misma se fijan las condiciones de utilización de la cuenta.
- c) En los casos de convalidación o cancelación de cuentas restringidas de recaudación de tasas preexistentes a la publicación de la Orden Ministerial, se deberá comprobar que la solicitud para tal fin es presentada por los correspondientes organismos en el plazo establecido para ello.

Por lo que respecta a la aplicación de esta vía de ingreso, el trabajo del auditor consistirá en lo siguiente:

- a) En primer lugar, deberá comprobar que las cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de depósito se emplean únicamente para el ingreso de tasas que constituyen recursos de los presupuestos de Organismos Autónomos, o bien para tasas que se recauden en el extranjero.
- b) En segundo lugar, se comprobará que la utilización y el funcionamiento de la cuenta se ajustan a las condiciones y requisitos fijados en la autorización de la misma.
- c) Por último, se verificará que los Organismos Autónomos y los Departamentos Ministeriales suministran a la Agencia Tributaria la información relativa a lo recaudado a través de las cuentas restringidas, con el detalle y en el plazo fijado en la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998.

B) Ingresos de tasas mediante el empleo de efectos timbrados.

En cuanto a los objetivos de la revisión de esta tercera vía de ingreso de tasas, cuya aplicación está en claro declive, aquéllos se resumen en comprobar, por un lado, que este medio de ingreso resulta aplicable a la tasa en cuestión y, por otro, que la Agencia Tributaria recibe de los órganos gestores la información relativa a la recaudación así obtenida.

Por lo tanto, tras obtener una relación de las tasas que se recaudan mediante efectos timbrados, el auditor deberá analizar las normas reguladoras de cada una de ellas para constatar si admiten dicho medio de pago.

Una vez efectuada la verificación anterior se deberá comprobar que la información sobre la recaudación a través de efectos timbrados que

suministran los Departamentos Ministeriales se remite en el plazo y con el contenido que se establece en la normativa.

Por último, se deberá verificar que el Departamento de Recaudación de la AEAT comunica a la Intervención Delegada en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera el importe total recaudado por cada tasa y periodo, a fin de que se efectúen las oportunas operaciones de formalización para su aplicación al concepto de tasas que corresponda.

3º Devoluciones de ingresos indebidos.

Un aspecto adicional que debe analizarse en relación con los ingresos procedentes de tasas es el de la realización de devoluciones de ingresos indebidos. El procedimiento a seguir varía según se trate de tasas que constituyen recursos del Presupuesto del Estado o tasas que financien a los Organismos Autónomos.

En el primero de los casos, la competencia para dictar la resolución por la que se acuerda la devolución la tiene atribuida el respectivo órgano gestor de la tasa, el cual debe remitir a la Agencia Tributaria la propuesta de ordenación del pago, a fin de que los órganos de recaudación de la AEAT dicten las correspondientes órdenes de pago con base en las propuestas recibidas y liquiden los intereses que correspondan a favor de los contribuyentes. Por tanto, el auditor deberá examinar y contrastar los acuerdos de devolución y propuestas de pago dictadas por el órgano gestor y las órdenes de pago y las transferencias realizadas por los órganos de la AEAT, investigando las incidencias que pueda arrojar este análisis. Asimismo, comprobará que el expediente se encuentra correctamente formado, conteniendo todos los documentos que deben integrarlo, y que los intereses a favor de los contribuyentes se liquidan correctamente. Otro aspecto a examinar será la imputación presupuestaria de la devolución, que deberá hacerse por el importe íntegro de la misma, con cargo al concepto presupuestario que reflejó el ingreso de la tasa que originó la devolución y con aplicación en todo caso al presupuesto del ejercicio corriente.

En el supuesto de devoluciones de ingresos indebidos de tasas que constituyan recursos propios de los Organismos Autónomos gestores de las mismas, las devoluciones las realiza el propio órgano gestor, debiendo remitir a la Agencia Tributaria información relativa a las mismas. Por lo tanto, en este caso las actuaciones del equipo fiscalizador se centrarán a verificar que el órgano gestor remite a la AEAT la información mencionada, en el plazo establecido para ello y con el contenido fijado por la normativa vigente, así como comprobar que los datos de que dispone la AEAT coinciden con los que se derivan de las comprobaciones realizadas en la sede del órgano gestor.

4º Análisis de otros aspectos de la participación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la gestión recaudatoria de las tasas.

La Agencia Tributaria, como órgano de dirección de la gestión recaudatoria de las tasas, tiene atribuidas funciones de control y seguimiento del procedimiento

recaudatorio. En este sentido, una parte muy importante de la labor que realiza en desarrollo de estas competencias está constituida por la elaboración de información estadística sobre la recaudación de las tasas y la devolución de ingresos indebidos.

A lo largo del presente trabajo se han descrito los flujos de información que se producen entre la Agencia Tributaria, los Departamentos Ministeriales y Organismos Autónomos gestores, las entidades colaboradoras de la recaudación y el Banco de España, los cuales constituyen la fuente fundamental de la información que precisa la AEAT para la elaboración de sus estadísticas. Sin embargo, hay que tener en cuenta que las tasas que en la actualidad se exigen en el ámbito del Sector público estatal pueden ser gestionadas por otros organismos públicos distintos de los anteriormente mencionados, a la vez que los cauces de información que establece la normativa en vigor abarcan a otros órganos además de los señalados. Es por todo ello que en el presente apartado se detallarán las actuaciones a desarrollar por el auditor para controlar estos aspectos de la función estadística atribuida a la AEAT en materia de dirección de la gestión recaudatoria de las tasas.

En primer lugar, es preciso hacer una breve referencia a aquellas tasas que son gestionadas por organismos públicos distintos de los Organismos Autónomos. En estos casos, la función principal de la Agencia Tributaria se limita a recabar de los órganos gestores la información relativa a la recaudación obtenida y elaborar con la misma las estadísticas pertinentes. Por lo tanto, el trabajo del auditor deberá comenzar por la elaboración de una relación de todos organismos públicos gestores de tasas que no tengan condición de Organismo Autónomo y, con base en la misma, verificará que los mismos remiten a la AEAT la información que establece la Orden de 4 de junio de 1998, constatando si, en el caso de no hacerlo en el plazo establecido para ello, la AEAT requiere su presentación al organismo incumplidor. Las tasas que gestionan estos organismos públicos que no tienen la condición de Organismos Autónomos pueden aplicarse bien al Presupuesto del Estado, bien al presupuesto de Organismos Autónomos. En el primero de estos casos, los ingresos que se obtengan de las tasas deben ser transferidos al Tesoro Público. Por esta razón el auditor deberá comprobar que los órganos gestores efectivamente ingresan el importe de la recaudación obtenida de estas tasas en la cuenta del Tesoro en el Banco de España, comunicando a la AEAT la fecha e importe del ingreso efectuado.

La segunda cuestión a tratar en este apartado hace referencia a los destinatarios de la información estadística recopilada por la Agencia Tributaria sobre las tasas recaudadas. En este sentido, la normativa establece que la AEAT ha de elaborar, con periodicidad mensual, un resumen estadístico de la recaudación obtenida por las diferentes tasas y que a continuación debe remitir esta información a la Dirección General de Tributos, a la Dirección General de Presupuestos y a la Intervención General de la Administración del Estado. De esta manera se cierra un circuito de información, en el cual los órganos gestores, las entidades colaboradoras y el Banco de España suministran la información, la cual es tratada por la AEAT, que elabora estadísticas y otros estados que son remitidos a los propios gestores, así como a otros órganos

con interés en la evolución de la recaudación de tasas. La labor del auditor en este punto consiste en controlar que efectivamente se completa este circuito de información, verificando que la AEAT elabora estos resúmenes estadísticos con la periodicidad establecida por la normativa, comprobando que los traslada a los órganos mencionados y contrastando con los órganos gestores, en la medida de lo posible, que la información contenida en tales resúmenes es exacta.

II. Análisis de la participación de los órganos gestores en la gestión recaudatoria de las tasas

Como ya se ha señalado, la recaudación de las tasas corresponde a los órganos gestores cuando están en periodo voluntario y a la Agencia Tributaria cuando entran en el periodo ejecutivo. La AEAT, como órgano de dirección de la gestión recaudatoria de las tasas, centraliza la información que al respecto recopila de los órganos gestores y entidades colaboradoras, realiza determinadas labores de control y seguimiento de la recaudación, transfiere los importes recaudados a los Organismos Autónomos y elabora las correspondientes estadísticas.

Al identificar las fuentes de información empleadas, se destacó la importancia de la suministrada por los órganos gestores y por la AEAT a través de un cuestionario confeccionado por el Tribunal de Cuentas. Dicha fuente de información juega un papel esencial en el examen de la gestión recaudatoria de las tasas, aunque, en todo caso, el auditor debe solicitar del órgano gestor las aclaraciones y datos complementarios que se consideren oportunos para validar la información recibida.

En primer lugar, pueden señalarse una serie de comprobaciones comunes a todas las tasas, que han de realizarse en el respectivo órgano gestor y que se resumen en los siguientes puntos:

- El auditor debe contrastar la información relevante obtenida del órgano gestor con los datos facilitados por la Agencia Tributaria, investigando las causas de las diferencias que se produzcan entre ambas fuentes de información.
- Se debe realizar una evaluación sobre si el control interno y los procedimientos establecidos por el gestor garantizan adecuadamente que la gestión recaudatoria de las tasas cumple razonablemente las prescripciones establecidas en la normativa aplicable.
- Asimismo, se ha de comprobar que el órgano gestor cuenta con la documentación y los registros que exige la normativa de recaudación. Se debe verificar la correcta cumplimentación de los modelos obligatorios, así como el archivo, la custodia y los controles establecidos sobre los justificantes de ingreso.
- El auditor debe identificar las tasas con comportamiento anormal en su recaudación, puesto que esta circunstancia puede ser un síntoma de problemas en su gestión. Para ello, procederá a:

- Efectuar una revisión analítica de la evolución en el período a fiscalizar de la recaudación y las devoluciones, solicitando la explicación de las diferencias significativas.
- Analizar las tasas con escasa o nula recaudación, investigando las causas de ello.

En segundo lugar, y en función del mecanismo de ingreso empleado para recaudar las tasas del órgano gestor en cuestión, el auditor procederá a las siguientes actuaciones de control:

- En el supuesto de que las tasas se ingresen en las cuentas abiertas en entidades colaboradoras, el auditor ha de verificar la existencia y corrección de las validaciones efectuadas por dichas entidades, acreditativas de los ingresos efectuados. También se ha de comprobar que el ingreso por el obligado al pago se realiza de forma individualizada (es decir, una anotación en cuenta por cada documento de ingreso recaudado) y que se actualiza el saldo existente en la cuenta tras cada anotación. En todo caso, el aspecto más relevante a controlar es la realización de conciliaciones periódicas, por parte del órgano gestor, de la información sobre las liquidaciones de tasas de que dispone con la información sobre los ingresos comunicados por las entidades colaboradoras que le facilita la AEAT, con aclaración, en su caso, de las diferencias que puedan surgir.
- En el caso de que las tasas se ingresen en cajas de efectivo como trámite previo al ingreso en entidades colaboradoras, las comprobaciones a realizar abarcarán la autorización concedida, el ingreso de tales cuantías en las entidades colaboradoras dentro del plazo establecido y el empleo para ello de los modelos aprobados y de los justificantes adecuados.
- Para aquellas tasas que se ingresen a través de cuentas restringidas de recaudación, se debe verificar que dicho procedimiento especial de ingreso resulta aplicable, así como que cuenta con la preceptiva autorización. También resulta imprescindible determinar si el funcionamiento de dichas cuentas se ajusta a las condiciones establecidas en la autorización y en la normativa y si el órgano gestor realiza un adecuado seguimiento de tales cuentas.

En tercer lugar, se pueden definir una serie de comprobaciones adicionales que debe realizar el auditor al fiscalizar la participación de los órganos gestores en la gestión recaudatoria de las tasas y que, en este caso, se refieren al tipo de recursos que se derivan de las mismas, esto es, si se trata de fondos que nutren el Presupuesto del Estado o si financian los presupuestos propios de los Organismos Autónomos:

- En el caso de tasas que son recursos del Presupuesto del Estado el auditor debe determinar si el órgano gestor mantiene los correspondientes registros extracontables.

- En el supuesto de tasas que son recursos de los presupuestos de los Organismos Autónomos, el auditor ha de realizar las siguientes pruebas:
 - Por un lado, comprobar la razonabilidad de los registros contables.
 - Por otro lado, comprobar si se comunica mensualmente a la Agencia Tributaria el importe líquido recaudado a través de cuentas restringidas y contrastar la recaudación anual comunicada a la AEAT con los datos de gestión facilitados en los cuestionarios.
 - Por último, debe conciliar los datos de recaudación de tasas en entidades colaboradoras con las transferencias que la AEAT efectúa al Organismo Autónomo por los ingresos que constituyan recursos de su presupuesto.

En cuarto y último lugar, el equipo fiscalizador debe revisar los acuerdos de devolución de ingresos indebidos adoptados por el órgano gestor. Esta comprobación resulta de gran importancia porque no puede llevarse a cabo desde la perspectiva del control a la Agencia Tributaria, puesto que las competencias de ésta se limitan, según el tipo de tasa de que se trate, bien a ordenar el pago de las devoluciones, bien a recabar la información sobre las mismas, sin que pueda controlar si las devoluciones son correctas y procedentes. Por lo tanto, los aspectos a controlar por el auditor serán los siguientes:

- Se verificará que el importe de la devolución acordada engloba no sólo la cantidad indebidamente ingresada, sino también los intereses que corresponda abonar al titular del derecho a la devolución y, en el caso de que el ingreso indebido se hubiere realizado por vía de apremio, el recargo, las costas y los intereses satisfechos durante la misma.
- Otro aspecto esencial a controlar será que el derecho a la devolución del ingreso indebido no ha prescrito por el transcurso del correspondiente plazo de prescripción fijado en la normativa reguladora de las devoluciones.
- Se analizará el procedimiento seguido para acordar la devolución, constatando si se han cumplido las fases de iniciación, instrucción, resolución y ejecución y pago, tal y como se regulan en la normativa aplicable.
- Se controlará que el hecho alegado para la devolución esté comprendido en el conjunto de supuestos de devolución detallados en la normativa.
- En el caso de tasas que financian el presupuesto del Estado, el auditor comprobará que el órgano gestor propone el pago a la AEAT, trasladándole también el acuerdo de devolución.
- En el caso de tasas que constituyen recursos de los Organismos Autónomos gestores de las mismas, el auditor habrá de verificar que el pago es realizado por el propio gestor y que éste remite a la AEAT la información sobre las devoluciones efectuadas con la periodicidad establecida por la normativa.

8. UTILIDAD DEL TRABAJO DESARROLLADO EN EL CAMPO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

La ejecución de una fiscalización como la descrita y el análisis de los resultados obtenidos en las distintas pruebas de auditoría permiten llegar a una serie de conclusiones de gran utilidad en el campo del control gubernamental, como son las que se detallan seguidamente:

1º. Identificación, en su caso, de aquellas tasas que son exigidas sin haber sido creadas respetando el principio de reserva de Ley.

Una de las funciones de los órganos de control externo consiste en comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que resultan de aplicación a la materia objeto de examen. En este sentido, uno de los primeros aspectos a controlar en el campo de los ingresos tributarios en general, y de las tasas en particular, es la legalidad de todas aquellas que son exigidas en el conjunto del sistema tributario, esto es, si su creación y la determinación de sus elementos esenciales se realizan mediante Ley.

En el caso de que como resultado de la fiscalización se determine la existencia de tasas que son exigidas indebidamente, el auditor deberá ponerlo de manifiesto en su informe con el fin de requerir a las autoridades correspondientes que se adopten las medidas oportunas para impedirlo y corregir sus efectos, así como exigir las responsabilidades que correspondan.

2º. Comprobación de la existencia de tasas que no son exigidas y que, por tanto, generan una minoración de los ingresos públicos.

A través del análisis de la información y de las estadísticas obtenidas durante el desarrollo de los trabajos fiscalizadores, el auditor está en condiciones de identificar todas aquellas tasas que, a pesar de haber sido creadas de acuerdo con la Ley y encontrarse en vigor, no son objeto de liquidación y recaudación.

En caso de que se esté produciendo el hecho imponible contemplado en la norma reguladora de la tasa en cuestión y la misma no se esté exigiendo, el auditor deberá criticar esta circunstancia e instar la adopción de las medidas tendentes a asegurar que se liquiden y recauden las cantidades que correspondan.

En aquellos otros casos en los que los que la ausencia de liquidaciones se deba a que no tienen lugar los hechos imponibles descritos en la Ley, se podrá recomendar la actualización de la descripción de los hechos imponibles o, en su caso, la refundición o supresión de las tasas.

En otras ocasiones, el trabajo de fiscalización puede detectar tasas que son liquidadas pero que, no obstante, arrojan una recaudación reducida o nula. En estos casos, el auditor habrá de analizar las causas existentes detrás de estas

circunstancias, proponiendo aquellas mejoras que considere necesarias en los mecanismos de ingreso aplicados para recaudar las tasas en cuestión.

3º. Evaluación de los sistemas de control interno establecidos por los órganos que intervienen en la gestión y recaudación de tasas.

El auditor, al verificar la existencia y funcionamiento efectivo de los controles internos establecidos por los órganos gestores y por la Agencia Tributaria, puede emitir una opinión sobre la adecuación de los mismos a los objetivos que han de cumplir y recomendar, en su caso, la actualización y mejora de tales sistemas de control interno.

La multiplicidad y heterogeneidad de órganos gestores, tipos de tasas, mecanismos de ingreso, etc., subraya la importancia del diseño e implantación de los sistemas de control interno precisos para asegurar que todos los flujos de información, validaciones y operaciones se realicen con las máximas garantías.

En ocasiones, las comprobaciones llevadas a cabo por el órgano de control externo pueden poner de manifiesto carencias en la estructura organizativa de las unidades encargadas de gestionar las tasas, escasez del personal dedicado a dicha labor, competencias y funciones mal definidas, inexistencia de manuales de procedimientos, ausencia de cruces de información entre los distintos órganos intervinientes en la gestión y recaudación de las tasas, etc. La identificación de todos estos aspectos que han de ser mejorados es el primer paso para su subsanación y, por ende, para lograr el incremento de la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de estos tributos.

4º. Evaluación de los procedimientos de gestión empleados en el campo de las tasas.

No es suficiente que el legislador establezca una tasa y defina los elementos esenciales de la misma, sino que para que la misma cobre vida es preciso que sea gestionada adecuadamente por el órgano competente, exigiéndola cuando se produzca el hecho imponible y liquidándola conforme a los elementos definidos en la regulación de la misma.

El análisis desarrollado por el auditor sobre los procedimientos de gestión resulta útil para detectar tasas cuya liquidación, por un motivo u otro, resulta de gran complejidad y, si se considera conveniente, proponer una redefinición o una actualización de los elementos esenciales de las mismas.

Algunos de los posibles problemas que pueden desprenderse de las comprobaciones del auditor son las que a continuación se resumen:

- Liquidaciones giradas por importes que no se corresponden con el servicio prestado.
- Autoliquidaciones que no son presentadas por los sujetos pasivos, sin que el órgano gestor adopte medidas al respecto.

- Tasas que no se liquidan ante la dificultad que implica esta operación como consecuencia, por ejemplo, de un número elevado de hechos imponibles con tarifas diferenciadas y de difícil cuantificación debido a la multiplicidad y naturaleza de los elementos que se toman como referencia para ello.
- Ausencia de un mantenimiento adecuado de censos, padrones y listas cobratorias, que provoca errores en la relación de sujetos pasivos a quienes se liquidan tasas de devengo periódico.
- Errores o retrasos injustificados en la contabilización de los actos de gestión de las tasas.

5º. Verificación de la calidad de los procedimientos empleados para la recaudación de las tasas.

La revisión de las distintas vías de ingreso establecidas por la normativa permite emitir opinión sobre la adecuación, aplicación efectiva, regularidad y calidad de los procedimientos de recaudación. Además, se puede valorar si los procedimientos vigentes permiten a los centros gestores desarrollar sus funciones con arreglo a criterios de generalidad y eficacia, así como si posibilitan el puntual seguimiento y control de estos ingresos tributarios.

Asimismo, de las actuaciones fiscalizadoras se pueden obtener las evidencias necesarias para constatar si se están produciendo supuestos de menoscabo en los fondos públicos por no recaudarse todas las tasas liquidadas, por no iniciarse la vía de apremio cuando así proceda o por no liquidarse los intereses de demora que, en su caso, corresponda aplicar.

6º. Análisis de las devoluciones de ingresos indebidos de tasas.

Como ya se ha subrayado, el examen y evaluación del procedimiento empleado para tramitar las devoluciones de ingresos indebidos de tasas debe realizarse sobre el órgano gestor, pero también, para el caso de devoluciones de aquellas tasas que se aplican al presupuesto del Estado, desde la perspectiva de la Agencia Tributaria.

El análisis efectuado en relación con el órgano gestor permitirá al auditor opinar sobre la procedencia de la devolución acordada, esto es, si se engloba en los supuestos de devolución definidos por la Ley, sin que haya prescrito el derecho y habiéndose calculado correctamente su cuantía. En caso de no ser así se estarían perjudicando los intereses públicos, al autorizarse una salida de fondos de la Hacienda Pública fuera de los supuestos previstos por la normativa vigente. También se debe controlar la legalidad del pago ordenado en aquellos casos en los que las tasas que dan lugar al pago indebido constituyen recursos del presupuesto del organismo gestor.

Desde el punto de vista de la AEAT, se obtendrá evidencia sobre la eficacia y prontitud con la que se ordenan los pagos de devoluciones de tasas que se aplican al presupuesto del Estado, así como sobre la legalidad y exactitud de los intereses de demora liquidados a favor del interesado.

7º. Disponibilidad de información exacta, fiable y oportuna sobre las tasas liquidadas y recaudadas en el ámbito del Sector público estatal.

Para poder efectuar un adecuado seguimiento y control sobre gestión y recaudación de las tasas que se exigen en el ámbito del Sector público estatal resulta imprescindible disponer de información precisa y oportuna sobre las mismas, es decir, se debe contar con información fiable, que ofrezca la necesaria garantía de exactitud y se obtenga con una periodicidad regular. Una de las funciones atribuidas por la normativa vigente a la Agencia Tributaria consiste en actuar como centro estadístico, centralizador de la información que se deriva de la recaudación de las tasas.

El examen de la información estadística elaborada por la Agencia Tributaria resulta esencial, pues entre otras cosas permite ofrecer un juicio de valor sobre si dicha información es válida y fiable para que las autoridades la empleen para la toma de cualquier tipo de decisiones. A la hora de analizar esta información el auditor público, no sólo debe contrastar los datos que obtenga de los órganos gestores con las estadísticas elaboradas por la AEAT, sino también ha de analizar la actuación de esta última. De este modo, el órgano de control externo podrá evaluar la información estadística elaborada por la AEAT, así como determinar si ésta actúa eficientemente, requiriendo la información que precisa cuando los órganos gestores incumplen la obligación establecida en la normativa de remitir sus resúmenes de recaudación regularmente.

8º. Verificación del traspaso de los fondos que constituyen recursos de los presupuestos de los Organismos Autónomos.

Puesto que en algunos casos los recursos obtenidos de la gestión de las tasas constituyen una fuente de financiación de los organismos gestores de las mismas, es preciso asegurar que tales fondos llegan a su destino. Esta cuestión no se plantea cuando el procedimiento de recaudación empleado es la utilización de cuentas restringidas, pero sí cuando se ingresan a través de entidades colaboradoras. En este último caso, es preciso controlar que las correspondientes cantidades ingresadas por tales entidades en el Banco de España son transferidas en su totalidad y sin demora a las cuentas de los Organismos Autónomos cuyos presupuestos han de financiar. Por tanto, el análisis y seguimiento de este circuito permitirá evaluar si se sigue el proceso descrito en la normativa, que garantiza la percepción por sus destinatarios en un plazo determinado de la recaudación a través de entidades colaboradoras de aquellas tasas que financian los presupuestos de los Organismos Autónomos.

RESUMEN EJECUTIVO

En el ámbito de las actuaciones de los órganos de fiscalización, tanto internos como externos, sobre la gestión económico-financiera del Sector público se ha otorgado tradicionalmente una mayor atención y significación al control ejercido respecto de las operaciones que dan lugar a la realización del gasto público y, en general, al empleo de los caudales públicos, quedando en un segundo plano la fiscalización de las actividades dirigidas a la obtención de tales recursos, es decir, de los ingresos públicos. No obstante, en los últimos años se ha comenzado a tomar conciencia de la necesidad e importancia de ejercer también un control suficiente sobre los derechos de la Hacienda Pública, con la finalidad de salvaguardar los intereses de ésta, verificando que se liquidan correctamente todos aquellos ingresos cuya titularidad le corresponde y que se ingresan las cantidades debidas mediante los adecuados procedimientos de gestión y recaudación, fundamentalmente en los recursos de naturaleza tributaria.

De la multiplicidad de ingresos públicos que pueden ser objeto de control, el presente trabajo aborda, desde un punto de vista eminentemente práctico, la fiscalización de un ingreso tributario, en concreto, el constituido por el conjunto de las tasas exigidas en el ámbito del Sector público estatal español, tomando como base una fiscalización específica desarrollada por el Tribunal de Cuentas sobre los procedimientos de gestión y control de dichas tasas.

La finalidad de este trabajo es desarrollar un modelo de control sobre la gestión y recaudación de las tasas del que puedan extraerse, con las adaptaciones que sean precisas, unas pautas generales aplicables al resto de los tributos. En este sentido se describen en detalle las áreas a fiscalizar, los objetivos generales y parciales que se pretenden alcanzar y las comprobaciones necesarias para el cumplimiento de los mismos, dedicando además un apartado específico a la utilidad que una fiscalización de esta naturaleza puede proporcionar en el campo del control gubernamental.

Los objetivos principales de la fiscalización descrita son, por un lado, verificar el cumplimiento de la legalidad en la creación y regulación de las tasas y, por otro lado, comprobar el correcto funcionamiento de los mecanismos de recaudación empleados, identificando además aquellas tasas con nula o escasa recaudación, o bien con variaciones significativas en la misma, que permitan aconsejar su supresión o modificación. En este sentido, a partir de la Orden Ministerial de 4 de junio de 1998, que unifica y normaliza los procedimientos de recaudación de las tasas exigidas por el Estado y sus Organismos Autónomos, se establece como procedimiento general de ingreso el efectuado a través de entidades colaboradoras (bancos y otras entidades financieras) y como procedimientos especiales, el ingreso en cuentas restringidas de recaudación y mediante el empleo de efectos timbrados, que únicamente pueden utilizarse en aquellos casos autorizados por la normativa en vigor. En cambio, la fase de gestión o liquidación de las tasas presenta una gran heterogeneidad, debido a las diferencias existentes entre unas y otras, por lo que entre los objetivos de la fiscalización no fueron incluidos aspectos relacionados con dicha fase. No obstante y de acuerdo con el propósito anteriormente mencionado de ofrecer

un modelo completo de control aplicable a la fiscalización de otros ingresos de naturaleza tributaria, se describen las actuaciones de comprobación que deberían llevarse a cabo en relación con este aspecto relativo a la liquidación, lógicamente con las adaptaciones precisas en cada caso.

Desde el punto subjetivo, las actuaciones de comprobación deben llevarse a cabo tanto sobre los órganos gestores de cada una de las tasas, como sobre el organismo encargado de la dirección y centralización de la recaudación de las mismas, que en el caso español es la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal.

La importancia del control de los procedimientos de gestión y recaudación de esta figura tributaria puede observarse al analizar los resultados de las actuaciones desarrolladas. Así, es posible identificar tasas que se exigen sin una regulación de suficiente rango normativo, comprobar la existencia y el funcionamiento de mecanismos de recaudación y de procedimientos de control interno suficientes para garantizar la integridad de los derechos a ingresar y descubrir tasas vigentes de nula o mínima recaudación, que pueden hacer aconsejable su supresión o modificación, entre otras utilidades para el control sobre el Sector público.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	2
2. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA.....	3
2.1. Problemática de la fiscalización de los ingresos públicos.....	3
2.2. Procedimientos de control de los ingresos públicos.....	4
<i>Control por los órganos encargados de la gestión administrativa</i>	4
<i>Control interno</i>	5
<i>Control externo</i>	6
2.3. Delimitación del ámbito a fiscalizar	8
2.4. Descripción del sistema de tasas.....	10
2.5. Justificación de la fiscalización del sistema de tasas	12
3. OBJETIVOS DE FISCALIZACIÓN	13
4. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN UTILIZADA	16
5. ALCANCE	19
5.1. Alcance objetivo y subjetivo.....	19
5.2. Alcance temporal	20
6. FUENTES DE INFORMACIÓN	20
6.1. Normativa y jurisprudencia.....	20
6.2. Información aportada por los propios órganos fiscalizados	21
6.3. Aplicaciones informáticas.....	23
6.4. Entrevistas y reuniones con los responsables del órgano fiscalizado	23
6.5. Otra documentación.....	23
7. RESULTADOS OBTENIDOS.....	23
7.1. Establecimiento de las tasas.....	24
<i>Objetivos de las actuaciones de control</i>	24
<i>Comprobaciones desarrolladas</i>	24
7.2. Liquidación de las tasas.....	26
7.3. Recaudación de las tasas	28
<i>Objetivos de las actuaciones de control</i>	28
<i>Procedimientos de recaudación de la Orden de 4 de junio de 1998</i>	29
<i>Comprobaciones desarrolladas</i>	31
8. UTILIDAD DEL TRABAJO DESARROLLADO EN EL CAMPO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL.....	42
RESUMEN EJECUTIVO	46