

**TRABAJO GANADOR DEL SEGUNDO PREMIO
DEL CONCURSO ANUAL DE INVESTIGACIÓN DE LA OLACEFS**

2003

**CONTROL Y FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS
PÚBLICOS**

AUTOR: ELIO CANARIO ZELADA

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

| <u>ÍNDICE</u> | Página |
|---|--------|
| I.- Definición del Problema. | 1 |
| Introducción . | 1 |
| Antecedentes. | 1 |
| Marco Teórico-Doctrinal. | 5 |
| II.- Problemática de la Fiscalización de los Ingresos Públicos. | 8 |
| III.- Objetivos o hipótesis del problema. | 12 |
| IV.- Metodología de investigación utilizada. | 15 |
| V.- Alcance. | 16 |
| VI.- Fuentes de información. | 17 |
| VII.- Resultados obtenidos. | 19 |
| VIII.- Aplicación y/o utilidad en el campo del control gubernamental. | 22 |
| Plan de Trabajo sobre Fiscalización de los Ingresos Tributarios del Estado. | |
| Plan de Trabajo sobre Fiscalización de los Ingresos por Endeudamiento del Estado. | |
| IX.- Conclusiones | 37 |
| X.- Recomendaciones | 40 |

I.- DEFINICIÓN DEL PROBLEMA.

I. A.- INTRODUCCIÓN .

El desarrollo del tema del control y fiscalización de los ingresos públicos, resulta complejo debido a la dificultad para establecer una metodología razonable y eficaz, la competencia de órganos diferentes en su realización, el marco legal paradójico, y la escasa sensibilidad ciudadana son algunos aspectos a tener en cuenta.

Por otra parte, son mucho más abundantes las interrogantes que las certezas a la hora de plantear o sugerir alguna línea de trabajo empírico, una vez constatado el escaso bagaje teórico sobre el que se sustenta la fiscalización de los ingresos públicos. En ausencia de este marco teórico, las investigaciones concretas, sin perjuicio de su eventual valor práctico, pueden correr el riesgo de ser como un camino entre tinieblas, sin una dirección y un objetivo claros.

Existe, entre un número muy elevado de especialistas, la idea de que no es muy importante el control de los ingresos públicos, mas aún si, entre esos especialistas, no serían pocos los que podríamos encontrar desarrollando sus funciones en órganos de control.

Por todas estas consideraciones, resulta importante reflexionar colectivamente, sobre el sentido, los objetivos y la función social del control de los ingresos públicos, y cuál podría ser el papel que deben jugar, los órganos encargados de esta función.

Situados en la perspectiva de la crisis financiera del estado, habría que plantearse el sentido que hoy tiene la ampliación y profundización de las tareas fiscalizadoras de la actividad recaudadora del Estado, así como interrogarse sobre la adecuación del marco legal o la conveniencia de elaborar un soporte metodológico idóneo, para llevar a cabo dichas tareas de manera eficaz.

I. B.- ANTECEDENTES.

El control externo público en Perú, en la actualidad tiene su antecedente inmediato en la Carta Magna en los artículos 81° y 82°, que establecen que la Cuenta General de la República acompañada del Informe de Auditoría de la Contraloría General, es remitida por el Presidente de la República al Congreso en un plazo que vence el 15.NOV. del año siguiente al de ejecución del presupuesto. De otra parte, el artículo 82° de la citada normativa, establece que la Contraloría General de la República es una entidad descentralizada de Derecho Público, que goza de autonomía conforme a su ley orgánica. Es el órgano superior del Sistema Nacional de Control. Supervisa la legalidad de la ejecución del Presupuesto del Estado, de las operaciones de la deuda pública y de los actos de las instituciones sujetas a control.

Como es de apreciarse, la citada normativa considera a la Contraloría General de la República, como el Supremo Órgano Fiscalizador de las Cuentas y de la Gestión Económica del Estado y del Sector Público atribuyéndole el control económico y presupuestario de las entidades del Sector Público Nacional.

Dichos conceptos se han visto complementados, con los artículos 78°, 79° y 80° de la Constitución Política del Perú, al establecerse que el Presidente de la República envía al Congreso el proyecto de Ley de Presupuesto dentro de un plazo que vence el 30.AGO. de cada año. En la misma fecha, envía también los proyectos de Ley de Endeudamiento y de Equilibrio Financiero. El proyecto presupuestal debe estar efectivamente equilibrado. Los préstamos procedentes del Banco Central de Reserva o del Banco de la Nación, no se contabilizan como ingreso fiscal. No pueden cubrirse con empréstitos los gastos de carácter permanente, y no puede aprobarse el presupuesto sin partida destinada al servicio de la deuda pública.

Así mismo, prescribe que los representantes ante el Congreso no tienen iniciativa para crear ni aumentar gastos públicos, salvo en lo que se refiere a su presupuesto. El Congreso no puede aprobar tributos, con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo. En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas. Solo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

También se establece que el Ministerio de Economía y Finanzas sustenta, ante el Pleno del Congreso, el pliego de ingresos. Cada Ministro sustenta los pliegos de egresos de su sector. Los créditos suplementarios, habilitaciones y transferencias de partidas se tramitan ante el Congreso.

El artículo 16° La Ley 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, reconoce que la Contraloría General, es el ente técnico rector del Sistema Nacional de Control, dotado de autonomía administrativa, funcional, económica y financiera, que tiene por misión dirigir y supervisar con eficiencia y eficacia el control gubernamental, orientando su accionar al fortalecimiento y transparencia de la gestión de las entidades, la promoción de valores y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, así como, contribuir con los Poderes del estado en la toma de decisiones y con la ciudadanía para su adecuada participación en el control social.

Los artículos 30° y 31°, de la Ley N° 27972, Ley Orgánica de Municipalidades, establecen que el Órgano de Auditoría Interna de los gobiernos locales está bajo la jefatura de un funcionario que depende funcional y administrativamente de la Contraloría General de la República y designado previo concurso público de méritos y cesado por la Contraloría General de la República. Su ámbito de control abarca a todos los órganos del gobierno local, y a todos los actos y operaciones, conforme a ley.

Se establece en la citada normativa, adicionalmente que el Jefe del Órgano de Auditoría Interna emite informes anuales al Concejo Municipal acerca del ejercicio de sus funciones y del estado de control del uso de los recursos municipales, reconociendo adicionalmente en el artículo 53° sus competencias normativas, en materia de "Elaboración, Examen, Aprobación y Control de sus presupuestos".

Realizamos este análisis de la legislación, para observar que en la misma las referencias relativas a los Órganos de Control Externo hacen mención a la actividad económico-financiera y presupuestaria en general, sin que, a este nivel, aparezcan referencias expresas específicamente a Ingresos o Gastos, que debemos entenderlos englobados en las expresiones señaladas.

Así mismo la emisión de deuda y su recurso al crédito constituyen, uno de los fondos que nutren la Hacienda de las entidades públicas, con las limitaciones y requisitos establecidos en la Ley de Endeudamiento Público del Sector Público para el año 2003, determina los montos máximos, condiciones y requisitos de las operaciones de endeudamiento Externo e Interno, que podrá acordar o garantizar el Gobierno Nacional para el Sector Público, durante el año fiscal 2003.

De acuerdo a los alcances de la citada Ley, se considera Endeudamiento Externo a toda operación de financiamiento sujeta a reembolso, incluidas las garantías y asignaciones de Líneas de Crédito, que se concierte para la adquisición de bienes y servicios, así como apoyo a la balanza de pagos, a plazos mayores a un año, acordada con personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país.

Igualmente, se considera Endeudamiento Interno a toda operación de financiamiento sujeta a reembolso que se concierte para la adquisición de bienes y servicios, así como apoyo a la balanza de pagos, a plazos mayores a un año, acordada con personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país.

Aspecto relevante, relacionado con el Control de los ingresos por endeudamiento, esta contenido en el artículo 16° de la citada norma, que establece: El informe previo de la Contraloría General de la República, previsto en el literal l) del artículo 22° de la Ley 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, deberá ser emitido dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de recibido el expediente por dicho órgano de control, bajo responsabilidad.

El artículo 4° de la Ley 27245, Ley de Prudencia y Transparencia Fiscal, establece algunos criterios elementales con relación al endeudamiento, como por ejemplo que el endeudamiento público a mediano plazo deberá ser consistente con el principio de equilibrio o superavit fiscal. La deuda total del Sector Público Consolidado, no podrá incrementarse por mas del monto del déficit de dicho Sector, el cual esta limitado por los topes previstos en la Ley, corregido por la diferencia atribuible a variaciones en las cotizaciones entre las monedas, la emisión de nuevos bonos de reconocimiento, variaciones en los depósitos del Sector Público, para lo cual deberá tenerse en cuenta la capacidad de pago del país.

Constituyen aspectos relevantes a tener en cuenta, en el control y fiscalización de los ingresos públicos, la gestión, liquidación, recaudación e inspección tributaria, por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, transferencias del Fondo de Compensación Municipal y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, rendimientos procedentes de su patrimonio e ingreso de derecho privado, así como el producto de las operaciones de crédito.

Los ingresos tributarios en Perú, constituyen la fuente principal de financiación del Presupuesto Nacional, según se aprecia de su movimiento en los últimos 5 años, razón que nos hace comprender su importancia y necesidad de mejorar los procesos, evaluando la gestión, especialmente en cuanto se refiere a atención oportuna de las reclamaciones y fraccionamientos o aplazamientos de las deudas tributarias, cautela de los derechos de los contribuyentes, prescripción de las deudas tributarias, prioridades en la fiscalización en omisos, morosos, pagos irregulares, y pagos regulares, etc:

| <u>AÑO</u> | <u>IMPORTE</u> (Expresado en Millones de Nuevos Soles) |
|-------------------|--|
| 1998 | 23 545 |
| 1999 | 22 263 |
| 2000 | 22 989 |
| 2001 | 23 734 |
| 2002 | 24 158 |

En Perú, como en la totalidad de países de América Latina, el Presupuesto de Ingresos se compone básicamente de ingresos tributarios, tal y como se ha establecido en la Ley N° 27879, Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2003.

| <u>Fuente de Financiamiento</u> | <u>Importe</u> (Expresado en Millones de Nuevos Soles) |
|---|--|
| Recursos Ordinarios | 29 348 |
| Canon y Sobrecanon | 450 |
| Participación en Rentas de Aduanas | 131 |
| Contribuciones a Fondos | 952 |
| Fondo de Compensación Municipal | 1 397 |
| Recursos Directamente Recaudados | 2 649 |
| Recursos por Operaciones Oficiales de Crédito Interno | 1 845 |

| | |
|---|-------|
| Recursos por Operaciones Oficiales de Crédito Externo | 6 230 |
| Donaciones y Transferencias | 90 |
| Recursos por Privatización y Concesiones | 1 424 |

TOTAL PRESUPUESTO DE INGRESOS S/. 44 516

Existe para el efecto de cautelar la adecuada ejecución de los egresos diversa normativa, especialmente relacionada con las medidas de austeridad, no sucediendo lo mismo con los Ingresos.

I. C.- MARCO TEÓRICO-DOCTRINAL

Existen diversos enfoques con relación a la gestión y el control de los ingresos públicos:

- ◆ Un primer enfoque propone la necesidad de una fiscalización exhaustiva de los ingresos, apoyándose en el rango constitucional de su exigencia, debido a que la Constitución no distingue entre ingresos y gastos. Desde esta posición, se postularían, incluso, las modificaciones y desarrollos normativos que exigiesen la extensión de su realización de forma sistemática y generalizada en el ámbito de todas las administraciones públicas, y reclamando la ampliación de medios necesaria para llevarla a cabo.

No carecería esta línea teórica de fundamentos, habida cuenta de la crisis financiera del estado del bienestar y la sistemática necesidad de incrementar los recursos de los entes públicos, con una profusa proliferación de aquellos. Por otra parte, la exigencia constitucional de sometimiento a la legalidad de todos los actos de la administración, añadiría argumentos a estas posiciones. La posibilidad de mejorar la gestión de los ingresos, serviría también para apoyar la exigencia de su enjuiciamiento sistemático y el sometimiento de dicha actividad a las críticas y recomendaciones de los informes de los órganos de control.

Ante esta postura podrían alzarse voces que cuestionasen su cierto doctrinarismo. ¿Tiene hoy sentido mantener, sin matices, que resulta imprescindible un control sistemático y exhaustivo sobre la actividad exaccionadora de los entes públicos? ¿Con qué límites o con qué intensidad, debería realizarse esta tarea fiscalizadora? ¿Exigen nuestras sociedades esfuerzos suplementarios en las tareas de control de los ingresos públicos, o, por el contrario resultan suficientes los que actualmente se vienen desarrollando?

- ◆ Otra de las aproximaciones al objeto de nuestra reflexión, defendería la decreciente necesidad de la actividad fiscalizadora de los ingresos, reduciendo o minimizando su valor y cuestionando su función social. Esta postura, aunque no manifestada en letra impresa, se encuentra, a menudo, en determinadas actitudes prácticas de los órganos gestores de los ingresos, incluso en profesionales de los órganos de control.

Tampoco faltarían aquí argumentos. La creciente democratización de la normativa reguladora de los procedimientos tributarios, tendente a aproximar los dos polos que constituyen la relación jurídico tributaria, podría sugerir la importancia decreciente de las tareas de control sobre los órganos responsables de dichos procedimientos. La existencia de procedimientos de revisión gratuitos, la proliferación de oficinas de información al ciudadano, la consolidación progresiva de los derechos y garantías de los contribuyentes, la agilización de los procedimientos de devolución, la equiparación de los intereses de demora tributarios sean a favor o en contra del erario nacional, la posibilidad de obtener fraccionamientos o aplazamientos sin garantías de las liquidaciones tributarias por debajo de ciertas cuantías, etc., no son sino algunas manifestaciones de esta línea garantista que se consolida progresivamente en la normativa tributaria. Desde esta línea argumental podría sostenerse la pérdida, al menos parcial, de la importancia del control de legalidad,

toda vez que existen, de forma creciente, herramientas capaces de asegurar esa legalidad en los procedimientos de ingreso.

Frente a esta argumentación podría sostenerse, que la fiscalización de los ingresos no se agota en el control de la legalidad, y que las comprobaciones sobre la eficacia y la eficiencia de la actividad exaccionadora no sólo pueden contribuir a mejorar sus resultados, sino que constituyen una exigencia legal ineludible. Por otra parte, se puede añadir, son muchos los ciudadanos que no ejercen su derecho a reclamar (por desconocimiento, desidia o por una fe en los actos administrativos, digna de mejor causa), por lo que muchos actos eludirían el control que se ejerce mediante las instancias revisoras.

- ◆ Finalmente otro enfoque más posibilista, sin perjuicio de reconocer los escollos que la realidad plantea, preconizaría de forma más matizada la conveniencia de avanzar y profundizar en el control de los ingresos. Las exigencias derivadas del estado de derecho, la necesidad de minimizar el riesgo de que la "voracidad recaudadora", reduzca a papel mojado las garantías y derechos ciudadanos en la actividad de obtención de recursos públicos, y la exigencia de mejorar la eficacia y la eficiencia de los procedimientos, fundamentarían sobradamente esta postura. Todo ello sin desconocer los obstáculos y dificultades inherentes al empeño, que se reflejan en otro apartado de estos papeles. Naturalmente esta postura no doctrinaria, exigiría un esfuerzo teórico considerable, que ofreciese argumentos y datos para conseguir vencer los impedimentos e inercias que dificultan la ampliación y extensión de las tareas de la fiscalización de los ingresos.

Esta línea, para ser convincente, requeriría poder responder a cuestiones como: ¿Existen trabajos capaces de demostrar el valor o la eficacia de los controles de ingresos? ¿Podría llegar a establecerse una correlación suficiente entre esfuerzo y resultado sin necesidad de incrementar los medios disponibles? ¿Con las dotaciones actuales se podrían mejorar los trabajos realizados? Conociendo las enormes dificultades teóricas y prácticas que entraña la actividad fiscalizadora de ingresos, ¿podrían establecerse objetivos y metodologías aceptables que, mostrando resultados, ofreciesen una expectativa de futuro?

En otro orden de cosas y como ya se ha manifestado, nos movemos, en el control de los ingresos públicos, en un vasto erial teórico, que resulta llamativo, si se compara con la abundante literatura existente sobre la actividad fiscalizadora en el área de los gastos. Dicha constatación resulta inescusable, pues, cuando encontramos algo escrito, es para evidenciar el yermo doctrinal en esta área. Las aportaciones teóricas en este campo son exiguas, resultando sorprendente el escaso número de líneas que se dedica en los manuales de derecho financiero al control de los ingresos. Tan sólo pueden encontrarse algunos artículos o aportaciones que intentan aproximarse a estos temas, y que constatan el terreno de nadie doctrinal en este campo de la actividad pública, sorprendiendo el reducido número de referencias teóricas referidas al control de los ingresos públicos, debiendo admitir que poco o nada se ha hecho en cuanto al desarrollo tanto teórico como normativo, con los ingresos públicos.

Constatado el baldío teórico en el que debemos desenvolvemos, surgen, inevitablemente, algunas cuestiones: ¿A qué puede deberse esta penuria? ¿Cómo resulta posible que nuestras universidades no hayan centrado su interés en estos temas? ¿Cómo puede explicarse que la doctrina, que en tantas materias ha suplido las lagunas normativas, no se haga eco de tales insuficiencias?. Esta anómala situación, debería llevar a plantearnos, con cierto rigor, si no será un empeño imposible el desear, proponer o exigir un mayor esfuerzo o dedicación a este objetivo, por parte de los profesionales concernidos por el tema.

Quizá no exista una única respuesta a estas interrogantes y sea toda una constelación de explicaciones la que pudiera llevarnos a entender esta extraña situación. Por ello, puede no resultar del todo ocioso, intentar esbozar algunos de los condicionantes que gravitan en torno a la fiscalización de los ingresos públicos, otorgándole tal complejidad, que bien podría definirse como una problemática urdimbre de problemas.

II.- PROBLEMÁTICA DEL CONTROL Y LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.

El control y la fiscalización de los ingresos públicos han sido históricamente relegados a una segunda fila. Prueba evidente es que revisando las estadísticas de informes de fiscalización específicos referidos a la gestión tributaria, se ha localizado un número no significativo de informes sobre auditoría de ingresos públicos.

Es indudable que esta menor incidencia de la fiscalización de los ingresos se debe en parte a la mayor dificultad existente para su control, es más fácil controlar el gasto, y en parte a una cierta confusión existente sobre qué alcance tiene ese control.

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

- Mientras los diversos tipos de gasto tienen, en las diferentes administraciones, expediente documental cuantía conocida y certeza contable (el pago material salvo excepciones, exige su registro contable previo), en los ingresos se produce un desconocimiento apriorístico de su realidad y una gran incertidumbre contable (muy frecuentemente el cobro material precede a su contabilización y a la existencia de expediente documental), lo que dificulta suplementariamente su control.
- La tipología de los gastos es relativamente limitada. Sin embargo, la necesidad ilimitada de captación de recursos para los erarios públicos, ha traído, como consecuencia, la proliferación de las figuras exaccionadoras en forma de impuestos, tasas, contribuciones, cánones, concesiones, etc., de forma que no existe parcela de la actividad económica o social en la que no esté presente la función recaudadora del Estado. Desde este punto de vista no resulta fácil establecer un sistema de controles, generalizados y extensivos, que, al tiempo que intenten controlar los excesos, irregularidades y abusos, que en la actividad exaccionadora puedan producirse, sean capaces de enjuiciar su eficacia y eficiencia. Los recursos a recaudar tienen tratamientos jurídicos netamente diferenciados en la diferente normativa de amparo de un impuesto y de una sanción no tributaria, y dentro de cada uno de los conceptos, existe una tipología extensísima cuya reducción a un esquema teórico único resulta una tarea nada fácil.
- Mientras el procedimiento de gastos está revestido de una relativa homogeneidad (normalmente dentro de una misma unidad administrativa es siempre el mismo órgano el que autoriza y dispone los gastos y, en general, nuclea el procedimiento), en el área de los ingresos, sucede algo muy diferente: Nos encontramos con diferentes órganos interviniendo en el mismo proceso (órganos de gestión y liquidación, órganos de recaudación en vía voluntaria, órganos de recaudación en vía ejecutiva, órganos revisores en reposición y en la instancia económico-administrativa, y, eventualmente, órganos de inspección, etc.), en ocasiones sin la debida coordinación entre ellos.
- Normalmente la duración de un expediente de gasto se extiende al ejercicio presupuestario. Una simple ojeada a una relación de deudores, nos ofrece ya una muestra de la extensión en el tiempo que, con no poca frecuencia, exige la finalización administrativa de un expediente de ingreso.
- Si en el procedimiento de gastos, generalmente, sólo existe una instancia revisora en vía administrativa, en el de ingreso pueden darse dos, (incluso hasta tres, si se alcanzan determinadas cuantías), y todas ellas, en el caso de los ingresos tributarios, en cada uno de los procedimientos (valoración, liquidación, recaudación, inspección). Desconocemos las estadísticas relativas al número de recursos ordinarios pendientes de resolución en los procedimientos de gasto, pero sabemos de una cantidad muy importante de reclamaciones pendientes en los diferentes tribunales ¿Qué número se podría alcanzar si se contabilizasen los que se encuentran en fase de reposición?

Además de los elementos de complejidad de los ingresos puestos de manifiesto en su comparación con los gastos, podemos citar otros factores añadidos:

- Un primer problema metodológico podría derivarse de la complejidad organizativa de las administraciones públicas, con los cuatro niveles competenciales (local, provincial, y regional), lo que no favorece un marco general sistemático para el control de los ingresos.
- Aún puede añadirse otro factor de complejidad, que consistiría en la diferente estructura de financiación de las entidades públicas. El hecho de que, en municipalidades ubicadas en la Costa del país, el peso de los ingresos propios (por todos los conceptos), represente un 70% total de los ingresos presupuestarios, un 10% en las demás zonas, no hace sino añadir alguna dificultad adicional a la hora de intentar diseñar una metodología y finalidad homogéneas para los órganos de control, desde el punto de vista de la rentabilidad de la fiscalización.
- Otro elemento de heterogeneidad, vendría constituido por la existencia de las peculiaridades propias del escalón local, especialmente en los procedimientos de revisión, lo que tampoco facilita la construcción de un modelo teórico para el control de ingresos que pueda resultar, sin un esfuerzo añadido, de general aplicación en todas las esferas y niveles de la actividad pública.
- Tampoco puede obviarse el escollo que representa la existencia de diversas instituciones que administran tributos y que emiten pronunciamiento en primera y segunda instancia, antes de la culminación de la vía administrativa en el Tribunal Fiscal. Cada una de estas instituciones posee su propia configuración y regulación, lo que posibilita que cada órgano diseñe sus planes y modelos de control, sin necesidad de responder a una estrategia común o de articular una metodología homogénea que permita establecer equivalencias, comparar resultados, u obtener conclusiones de síntesis entre los diferentes esfuerzos realizados.

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

- Un primer nivel podría ser el político: Cabría preguntarse si desde una perspectiva política existe interés en una fiscalización de los ingresos públicos realizada con la suficiente exigencia y profundidad. La inexistencia de estudios que permitan demostrar fehacientemente que un control exhaustivo de los ingresos redundaría apreciablemente en la eficiencia de la recaudación, no permite ser muy optimistas respecto al cambio de mentalidad de los legisladores. Desde el punto de vista del nivel político se produciría un entorno de control débil.
- Un segundo nivel podría situarse en el de los propios órganos de control. Por diversas razones, parece evidente que todo órgano de control, tiene una innata vocación de control del gasto percibiéndose, en no pocos miembros de estos órganos, el control de ingresos como una actividad subordinada o innecesaria, a la que no se sienten llamados. Falta pues una "cultura interventora" en el área de los ingresos, cultura cuya existencia es innegable en el área del gasto.
- Un tercer nivel sería el de la opinión pública. No debe obviarse que, en la percepción ciudadana, la actividad recaudadora se siente como "injusta", pero no tanto, quizá, como "irregular" o ilegal. Sin embargo, desde el punto de vista del gasto es evidente la percepción de "despilfarro", de "utilización indebida de los fondos públicos", cuando no de "enriquecimiento ilícito". Y esta percepción conlleva la exigencia de intensificar o extremar los controles desde el punto de vista del gasto, pero no plantea imperiosamente la demanda de un mayor control de los ingresos.

El escaso interés político y ciudadano y la falta de una inequívoca y firme cultura interventora en la fiscalización de ingresos, trae como consecuencia que el número,

sistematicidad y profundidad de los controles que se realizan en esta área, diste mucho de ser el deseable y ni siquiera, posiblemente, alcance el nivel mínimo exigible, si se tiene en cuenta el abigarramiento del mosaico organizativo y competencial de las administraciones públicas que conforman el Estado Peruano.

Es evidente que tanto desde un punto de vista doctrinal, como desde una perspectiva política, como desde la óptica de la recaudación, o desde el prisma de la percepción ciudadana, incluso desde la cultura interventora, no parece que exista una necesidad fuertemente sentida de reforzar, ampliar o profundizar los controles actualmente existentes. Cabría preguntarse, en consecuencia, si no nos hallamos ante una crisis de la fiscalización de los ingresos públicos.

De otra parte, existen diversos problemas frecuentes que se producen en la contabilización de los ingresos tributarios, tales como:

- La falta de contabilización de derechos devengados a favor de la Hacienda Pública y al revés, es decir registrar como derechos pendientes de cobro, importes que no se corresponden como tales.
- Contabilizar incorrectamente los derechos de cobro cuya gestión y liquidación se haya cedido a otro Ente. En este caso la Entidad titular de los recursos gestionados habrá de reconocer el ingreso cuando tenga conocimiento de su importe, bien mediante la percepción de los fondos entregados por el gestor o la comunicación documental del gestor de los derechos liquidados y cobrados por cuenta de aquel.
- Registrar inadecuadamente dentro del ejercicio presupuestario los derechos que hayan sido objeto de aplazamiento.

Las Entidades Locales, a diferencia del Estado, presentan un presupuesto en el que el recurso al endeudamiento queda definido por Ley como un recurso más, en lugar de una estimación que se concreta para hacer frente a los déficits que se puedan producir.

El endeudamiento de las Entidades Locales, ocasionado por situaciones económico-financieras derivadas de distintas circunstancias, entre las que destacan los esfuerzos inversores y la atención a las crecientes demandas de servicios públicos de los ciudadanos, ha generado una problemática de la que la normativa autonómica no ha permanecido al margen, regulando distintos mecanismos para sanear las haciendas locales.

Las operaciones de tesorería, al igual que en el Estado, se pueden realizar para hacer frente a los desfases que se produzcan en la tesorería entre los fondos que salen y los que entran. A diferencia del Estado, en el que la variación neta de operaciones vivas se imputa a presupuesto al cierre del ejercicio, en las Corporaciones Locales quedan claramente fuera de éste.

Sin embargo, se puede observar con bastante frecuencia que en las entidades, estas operaciones tienden a perpetuarse en el tiempo, renovándose cada año, a veces incluso automáticamente, con lo que su carácter de recurso transitorio para hacer frente a desfases de tesorería desaparece y se convierten en un recurso ordinario.

En el Estudio sobre el Déficit y el Endeudamiento que realizo, dentro del marco de una fiscalización horizontal en todo el Sector Público, se ha estimado que el porcentaje de endeudamiento a corto plazo (incluyendo además de las operaciones de tesorería, otras partidas como las deudas con la Seguridad Social y con Hacienda) en el 25% del endeudamiento total.

Las operaciones no presupuestarias de tesorería, en el ámbito de las municipalidades, resultan factibles para concertar, con cualesquiera entidades financieras, operaciones de Tesorería para cubrir déficit temporales de liquidez derivados de las diferencias de vencimientos de sus pagos e ingresos.

Otras dos características son su carácter a corto plazo y que su finalidad no es otra que financiar déficits de tesorería.

III.- OBJETIVOS O HIPÓTESIS DEL PROBLEMA.

El control y la fiscalización de los ingresos y deudores tributarios tiene como objetivos:

Control interno: evaluación del grado de cumplimiento de los controles establecidos.

- **Integridad:** Cerciorarse que todas las operaciones correspondientes a ingresos tributarios se han registrado en el tiempo y la forma previstos, y que todos los ingresos registrados corresponden a la entidad.
- **Valoración y presentación:** cerciorarse que se han aplicado correctamente los criterios de valoración y que la presentación en los estados contables se ha realizado de acuerdo con las normas aplicables.
- **Autorización:** Verificar que se han producido las autorizaciones por parte de los órganos competentes.
- **Legalidad:** Comprobar que la gestión de estos ingresos se lleva a cabo de acuerdo con la normativa vigente.

Desde el punto de vista de la gestión de los ingresos públicos, captados por la Tesorería de las entidades del Sector Público Nacional, debe tenerse en cuenta los siguientes objetivos:

1. Disponer de los fondos necesarios según el presupuesto en el momento y en el lugar oportuno.
2. Gestionar esos fondos con la debida rentabilidad, lo que requiere las siguientes actuaciones:
 - ◆ Rentabilizar los excedentes existentes.
 - ◆ Captar fondos a costes adecuados.
 - ◆ Optimizar la frecuencia de movimientos de fondos.
 - ◆ Lograr un adecuado equilibrio coste/beneficio con las relaciones bancarias.

Como soporte en el flujo monetario de toda clase de ingresos de las entidades, la Tesorería General dispone de una estructura financiera, apoyada en su totalidad en cuentas bancarias, abiertas en las diferentes entidades con implantación en la región.

Un factor a tener en cuenta en una buena gestión de los ingresos, es la integración de las entidades que sirven de soporte al sistema establecido en la gestión.

En el proceso de integración Administración -Bancos, existen una serie de hechos que justifican la necesidad de planificar el proceso de manera exhaustiva, cualquier cambio en la manera de operar, el número de interlocutores a intervenir, etc. pueden imponer demoras en los flujos importantes e injustificados.

Por consiguiente una de las tareas a potenciar en relación a los ingresos es el control sobre los tiempos en los flujos de entrada del dinero, por cuanto el factor tiempo en la tesorería ha de ser un factor prioritario.

Esta actuación supone la disposición de los fondos en las fechas de pago, y como quiera que a la cuenta en la que se efectúan los ingresos es una cuenta corriente de rentabilidad financiera concertada, desde ese momento se está rentabilizando la Tesorería.

Evaluar la adecuada presupuestación de los ingresos, constituye un objetivo fundamental en la fiscalización de la gestión económica financiera de un Ente Público. Ello va a

permitir determinar no sólo si la elaboración del presupuesto se realizó de acuerdo con sujeción al principio de equilibrio, sino también conocer las causas de los desfases que se produzcan en la liquidación del presupuesto.

Igualmente analizar la financiación de aquellas modificaciones de crédito realizadas contribuirá a explicar los posibles desequilibrios que puedan producirse en la ejecución del presupuesto.

Respecto a la ejecución del presupuesto de ingresos interesará conocer el adecuado reconocimiento de los derechos y la recaudación de los mismos.

Me referiré en primer lugar a la fase de elaboración del presupuesto de ingresos, en concreto, a la adecuada dotación de las previsiones, por cuanto resulta una práctica común entre las distintas Administraciones Públicas inflar el presupuesto de ingresos, estimando los ingresos en exceso para nivelar aparentemente el presupuesto de gastos.

Un objetivo de la fiscalización debe consistir en verificar que las dotaciones que figuren en el presupuesto de ingresos son adecuadas. Para ello habrá que comprobar que los ingresos que recojan en el presupuesto se han estimado en cantidad no superior a su rendimiento en el último ejercicio liquidado, a menos que exista una causa que justifique dichos aumentos, como un incremento de los tipos impositivos, las bases imponibles u otras razones que sostengan el aumento de las previsiones.

La fiscalización del cumplimiento del principio de legalidad en los ingresos públicos requiere como cuestión previa diferenciar, el tipo de ingreso. Será preciso distinguir los tributos del resto de ingresos públicos y dentro de estos últimos hacer una referencia a las transferencias.

En los tributos constituye el objetivo de la fiscalización del cumplimiento del principio de legalidad, comprobar si la gestión tributaria se ha realizado de acuerdo con las normas que la regulan.

El control del principio de legalidad requiere una atención prioritaria cuando como en el caso de los tributos se incide coactivamente en el patrimonio de los ciudadanos.

Constituyen objetivos prioritarios a tener en cuenta en la fiscalización de los ingresos por endeudamiento:

1. Si se cumplieron todos los límites, aprobaciones y demás requisitos establecidos en la normativa aplicable, tanto general como específica de cada operación en las emisiones de Deuda y demás operaciones de préstamo efectuadas a lo largo del ejercicio.
2. Si las operaciones en vigor al 31 de diciembre cumplen, tanto individualmente como en su conjunto los límites de saldo pendientes (capital e intereses) y otros requisitos aplicables a esa fecha.
3. Si las obligaciones de pago o devolución de empréstitos y demás pasivos financieros, así como de los intereses respectivos con vencimiento dentro del ejercicio fueron debidamente atendidos y contabilizados como pagados, o pendientes de pago, en su caso.
4. Si las cifras mostradas en los estados financieros y liquidación del presupuesto representan las transacciones realmente efectuadas por el concepto de endeudamiento.

IV.- METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN UTILIZADA.

1.- Tipos de Investigación.

En una primera fase, la investigación será de tipo descriptivo, por cuanto se trata de presentar las deficiencias que existen en el Control y Fiscalización de los Ingresos Públicos. En la etapa siguiente, la investigación será aplicada, por cuanto se empleará la metodología de fiscalización y control eficaz de los ingresos públicos, para garantizar la óptima gestión de los mismos.

2.- Diseño de la Investigación.

Se empleará el diseño O1 - X – O2 Pre test - post test.

O1 = Observación de las deficiencias de las entidades fiscalizadoras y recaudadoras de los ingresos públicos.

X = Metodología de Control y Fiscalización eficaz.

O2= Observación de los resultados en la gestión de los ingresos públicos.

3.- Universo y Muestra.

- a) **Universo:** Estará constituido por todas las entidades que fiscalizan y recaudan y gestionan Ingresos públicos.
- b) **Muestra :** Se tomará como muestra las entidades fiscalizadoras, recaudadoras y gestoras de ingresos públicos comprendidas en el ámbito de la Oficina Regional de Control Chiclayo, de la Contraloría General de la República.

4.- Técnicas de Investigación:

a) Técnicas de Muestreo

$$\text{Estadística: } N = \frac{Z^2 N P Q}{Z^2 P Q + N E^2}$$

Selección: Las unidades de la muestra serán seleccionados por el sistema de números aleatorios.

b) Técnicas para recolectar datos.

- Análisis documental para la fase descriptiva.
- Aplicación de procedimientos de control y fiscalización.
- Aplicación de instrumentos de evaluación sobre la gestión eficaz de ingresos a las entidades fiscalizadoras y recaudadoras.

c) Tratamiento estadístico.

Pruebas de comparación de los resultados O1 con los resultados O2.

V.- ALCANCE.

La presente investigación comprende la auditoría de los ingresos tributarios, los ingresos por endeudamiento, y los demás ingresos tales como préstamos a corto plazo, ingresos por venta de activos, etc.

Si bien, en el presente trabajo se comentan aspectos relacionados con el control y la fiscalización de Ingresos Públicos relacionados a nivel país, es de precisar que por la necesidad y frente a la falencia de normativa, tiene alcance a los demás países de América Latina, e incluso España, donde se han dado algunos avances al respecto.

VI.- FUENTES DE INFORMACIÓN.

Las fuentes de información utilizadas en la formulación del presente trabajo, han sido las siguientes:

1. Seguimiento, Control, Fiscalización y Evaluación de la Gestión Pública, Contraloría General de la República, México.
2. Ley de Ingresos del Estado de Guerrero para el Ejercicio Fiscal Año 2002, Congreso del Estado de Guerrero, México.
3. Administración Municipal, Ingeniero León Urow Novalsky.
4. La Fiscalización de los Ingresos en Entidades Locales, Análisis de su Estructura y Aproximación a un Modelo, Ignacio Piay Guiance.
5. La Constitución de 1993, Análisis Comparado, Tercera Edición, Noviembre 1997, Enrique Bernal Ballesteros.
6. Ley de Endeudamiento del Sector Público para el año Fiscal 2003.
7. Ley N° 27972, Ley Orgánica de Municipalidades.
8. Ley N° 27785, ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.
9. Estadística de los ingresos tributarios, elaborado por la Intendencia Nacional de Estudios Tributarios de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, presentados en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas (www.mef.gob.pe).
10. Estatuto Anticorrupción de Colombia, aprobado por ley 190 de 1995.
11. Programa Presidencial de Lucha contra la Corrupción del Gobierno Colombiano y el papel de su página Web anticorrupcion.gov.co
12. Sistema Peruano de Información Jurídica, SPIJ del Ministerio de Justicia.
13. Hacienda Pública y Corrupción, Luis Ordóñez Goncalves
14. Corrupción, Informe realizado por Javier Ardovin, Claudio Bustos, Rosa Gayó, y Mauricio Jarpa, Noviembre 2000.
15. Corrupción, Fundación Canadiense para las Américas.
16. Reduciendo la Corrupción, lecciones de Venezuela, M. Gonzáles de Asis, 2000.
17. Plan de Lucha Contra la Corrupción, elaborado por el Ministerio de la Presidencia y Planificación del Gobierno de Costa Rica.
18. Plan Estratégico de la Contraloría General de la República 1998-2003.
19. 201 Formas de Corrupción: No caiga en ellas / Oscar Darío Bustamante Moratto. – Colombia : Contraloría General de Medellín, 1999. – 26 pp.
20. Committe Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Comisión.- Control Interno, Estructura Conceptual Integrada, Traducido al español por Samuel Alberto Mantilla, Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma de Bucaramanga, Colombia, Serie Textos Universitarios, Primera edición , Santa Fe de Bogotá, D.C,1997.

21. Etica y Corrupción, Estudio de Casos, Informe Final del Proyecto "Etica y Corrupción", Napoleón Saltos Galarza, Edición auspiciada por el Banco Mundial.
22. INTOSAI, Declaración de Líneas Básicas de Fiscalización, IX Congreso de INTOSAI, Lima – Perú.

VII.- RESULTADOS OBTENIDOS.

Se han realizado valiosas experiencias en Organismos Autónomos, Órganos Administradores de Tributos, así como en gobiernos locales y en el Órgano Rector del Sistema Nacional de Control de Perú, habiéndose determinado las principales causas que conllevan, a una inadecuada gestión, urgiendo los profesionales dedicados al Control de los Ingresos Públicos, adoptar estrategias comunes que nos ayuden a salir de la problemática existente, la cual es común en los países de América Latina.

El resultado de las experiencias, se presenta a continuación:

VII.1. De la verificación selectiva de la contabilización de los ingresos públicos, se obtuvieron los siguientes resultados:

- ◆ Falta de representatividad de la información contable.
- ◆ Falta de rigor en la presupuestación de estos ingresos.
- ◆ Serias debilidades del control interno en cuanto a las actividades de supervisión, control e información sobre los préstamos. En el ámbito de la recaudación existe control suficiente sobre la integridad de los fondos, pero no sobre el seguimiento de deudores, aplicación de la vía de apremio y otros aspectos.
- ◆ Falta de coordinación y comunicación entre los órganos gestores y los recaudadores.
- ◆ Incumplimientos de normas legales y reglamentarias.
- ◆ Heterogeneidad de procedimientos, lo que genera problemas para una eficaz gestión y recaudación de los préstamos.

VII.2 De la verificación de la gestión tributaria, se obtuvo los siguientes resultados:

En el actual estado de las autonomías, la gestión tributaria se encuentra repartida entre el Estado, que gestiona los principales tributos, atendiendo a su capacidad recaudatoria (Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas,); las entidades autónomas, que tienen delegados algunos impuestos (tasas y contribuciones); y los gobiernos locales, que gestionan los tributos locales (Impuesto al Patrimonio, Licencias, etc).

De otra parte, quisiera resaltar en esta comunicación algunas cuestiones que, a mí juicio, pueden servirnos para reflexionar sobre aspectos relacionados con la fiscalización y, en parte, con la gestión de los tributos, observados en los resultados alcanzados de la verificación de una muestra representativa de las entidades que administran tributos:

➤ **Censos y catastros.**

No se han utilizado adecuadamente los censos y catastros, siendo indispensable para una adecuada gestión de los tributos. Estos censos y catastros deben estar correctamente realizados y su mantenimiento debe realizarse con prontitud.

A este respecto, es necesaria, en determinados casos, la colaboración de otras entidades por lo que será preciso establecer los acuerdos oportunos.

➤ **Procedimiento de gestión.**

Falta de implementación de mecanismos de gestión en los procesos de la administración tributaria de las entidades que administran tributos, distintos a la SUNAT. significándose que los avances en los sistemas de información favorecen que la gestión haya evolucionado muchísimo en los últimos años. Hoy casi puede decirse que una gran parte de los trabajos de inspección pueden ser asumidos por la gestión tributaria. La determinación de los ámbitos de trabajo de las unidades de gestión y de inspección es un factor clave para el adecuado funcionamiento del sistema.

➤ **Comparaciones entre impuestos.**

Falta de disposición de base de datos en las que se puedan efectuar cotejos y comparaciones entre impuestos, siendo este un requisito conveniente para una adecuada gestión y fiscalización.

➤ **Heterogeneidad de los conceptos presupuestarios y los de recaudación.**

En impuestos como Impuesto a la Renta e Impuesto al Patrimonio se produce una disociación entre el presupuesto y los conceptos por los que realmente se recauda: retenciones del trabajo, retenciones de capital, pagos a cuenta.

➤ **Estudios de los efectos de las diferentes medidas.**

Los impuestos no tienen un único objetivo, sino que son múltiples sus objetivos. Por ello, entiendo que es necesario que se realicen estudios o análisis de los efectos reales que se derivan de las medidas.

➤ **Estudio de la imposición de determinadas tasas.**

La numerosa existencia de conceptos tributarios, sobre todo en el ámbito local, plantea la conveniencia de analizar su simplificación y, a veces, su propia existencia. Así, por ejemplo, las tasas por estacionamiento, por ingreso a playas, etc, mas aún cuando el aparcamiento es, sobre todo en las grandes ciudades, un problema cada vez mayor, al que los gobiernos locales no pueden dar solución.

Con estos apuntes pretendo indicar brevemente algunos de los asuntos que pueden tratarse en una discusión sobre la fiscalización de los ingresos, en la que no debe olvidarse que junto a la revisión de regularidad también debe contemplarse la de eficacia, eficiencia y economía.

VII.3 Con relación a la práctica de los trabajos de control sobre los ingresos y la necesidad de generalizar sus resultados.

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

fiscalización de ingresos por los órganos de control interno de las diferentes administraciones.

Amén de lo anterior, también sería posible, que se estuvieran realizando esfuerzos encomiables, cuyos resultados no fuesen conocidos, especialmente aquellos trabajos efectuados por Órganos de control Institucional, cuyos informes no ven la luz.

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

La conclusión obligada, es la de que nos encontramos en estas materias en fase de tentativa y que resulta imprescindible la elaboración de un mínimo metodológico, para no continuar caminando a tientas.

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

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

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

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

VIII.- APLICACIÓN Y/O UTILIDAD EN EL CAMPO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL.

Con objeto de ser eficaces en el desarrollo de la fiscalización, debe establecerse con carácter previo una fase de planificación, cuyo producto deberá ser la elaboración de un programa de trabajo que simplifique significativamente la labor a realizar posteriormente.

Todo trabajo deberá ser cuidadosamente planificado, a fin de identificar los objetivos importantes de la auditoría a realizar y determinar los métodos para alcanzarlos de forma eficiente y eficaz. Al planificar su examen el auditor debe considerar entre otros, la normativa legal, procedimientos y principios contables aplicables, al grado de eficacia de los sistemas de control interno, aquellos aspectos que puedan significar áreas de riesgo, es decir, aquellas donde existe posibilidad de errores o irregularidades, etc.

Una adecuada planificación requiere que se lleven a cabo una suma de procedimientos de auditoría, referidos a investigaciones, entrevistas, y otras pruebas que tienen por objetivo orientar la amplitud del examen, detectar las posibles dificultades del trabajo a realizar y cualquier otro aspecto que pudiera limitar o afectar al desarrollo de la auditoría.

VIII.A.- Plan de Trabajo sobre fiscalización de los ingresos tributarios del estado.

El presente Plan contempla los aspectos principales a tener en cuenta en las fases de fiscalización de ingresos:

1.- Planteamiento general de la actividad fiscalizadora sobre los ingresos del Estado.

La caracterización de las fiscalizaciones a realizar, comprende la selección, objetivos y procedimientos

Con anterioridad al inicio de cualquier fiscalización, es necesario enfrentar el problema de su caracterización, es decir, determinar el objeto de la misma y, posteriormente, su alcance, objetivos y procedimientos, todo ello conforme a las restricciones generadas por los recursos disponibles y el calendario a cumplir. De las numerosas cuestiones prácticas que se plantean específicamente en estas fases previas de la fiscalización de ingresos, me referiré exclusivamente a tres: la selección del ámbito material a fiscalizar, la determinación de los objetivos particulares de la fiscalización y la de los procedimientos a aplicar en la misma.

a) La selección del ámbito material a fiscalizar

El método utilizado para abordar la fiscalización de los ingresos públicos debe basarse en la técnica de las matrices descomponibles, combinando en su aplicación un triple enfoque para el examen de la gestión de los ingresos: orgánico, presupuestario y procedimental. Conforme al primero, como es sabido, se examina la gestión de una Unidad orgánica con responsabilidades propias. De acuerdo con el segundo enfoque, se examinan las operaciones concernientes a una categoría presupuestaria, (capítulo, concepto o subconcepto) en todos los Centros que hayan intervenido en su gestión. Por último, desde el tercer enfoque, se divide la gestión de los ingresos en fases procedimentales independientes, tales como, por ejemplo, gestión,

recaudación e inspección (cada una de las cuales, a su vez, admite mayor desglose posterior) y se fiscalizarían una o varias de dichas fases, que a su vez podrían referirse a una única categoría de ingresos o a varias, así como a un único Centro gestor o a varios.

Conforme a este planteamiento, disponemos de entrada de una serie de ámbitos generales de fiscalización, que vamos restringiendo mediante elecciones sucesivas hasta conseguir acotar un ámbito particular adecuado a los medios de que disponemos y a los objetivos de la fiscalización a desarrollar. Dentro de estos ámbitos iniciales, el más importante sin duda es el de la clasificación económica del presupuesto en conceptos y subconceptos, que en el caso de los ingresos resulta bastante más relevante que en los gastos, ya que los principales identifican figuras tributarias con sustantividad propia.

En definitiva, se trata del mismo método que se utiliza implícitamente para la selección de las fiscalizaciones en los gastos, con la diferencia de que en los ingresos no contamos ni con el desglose por programas ni con el desglose por servicios, circunstancia que intentamos solventar mediante la identificación de fases procedimentales sustantivas y de Centros de Gestión responsables. Por otra parte, en el ámbito de los gastos es el propio Presupuesto el que nos facilita las matrices ya descompuestas, mientras que en los ingresos la mayoría de ellas las tenemos que construir nosotros mismos, a partir de una información a menudo insuficiente o difícil de conseguir.

b) Objetivos particulares de la fiscalización de ingresos en las distintas áreas.

Otro de los aspectos que cabe calificar como de especial atención en la planificación de las fiscalizaciones de ingresos es el de la determinación de los objetivos particulares y el de las áreas específicas y concretas a examinar. En general, la fiscalización de ingresos debe responder a las mismas finalidades que la de gastos: verificar la representatividad de la información contable y el sometimiento de la gestión pública a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía. Ahora bien, partiendo de dicha premisa, lo cierto es que desde un planteamiento económico, eficiente y práctico, resulta evidente que no es posible (y ni siquiera idealmente aconsejable) atender en todas las fiscalizaciones a la totalidad de los objetivos generales antes señalados (fiscalización integral), debiendo en consecuencia elegir selectivamente en cada fiscalización los objetivos particulares más adecuados a las circunstancias de la fiscalización y a su previsible utilidad. En este sentido, la gestión de los ingresos presenta ciertas peculiaridades, de las que cabe destacar dos: a) la mayoría de los derechos se contabilizan con posterioridad a su ingreso material (contraído por recaudado), lo que genera riesgos sobre la posibilidad de que existan ingresos que el auditor no detecte, por no haber sido contabilizados; y b) en algunos casos (principalmente dentro del ámbito de los ingresos no tributarios) los intervinientes en el proceso son muy pocos, incluso una sola persona, sin que exista un control adecuado ni documentación detallada de las operaciones. Estas circunstancias obligan, por una parte, a conceder mucha más importancia a la verificación de los sistemas de control interno (que se comentará seguidamente) y, por otra, hacen mucho más atractivas y útiles en este campo las fiscalizaciones operativas o de gestión.

c.- Verificación de los sistemas de control interno.

La especial importancia que concedo a la verificación de los sistemas de control interno en las fiscalizaciones sobre ingresos, está basada en mi convencimiento de que es precisamente en los ingresos en donde las debilidades del control ocasionan riesgos más graves. Esta apreciación se fundamenta sobre todo en las lagunas del sistema de información contable, en las peculiaridades ya comentadas de la gestión de los ingresos (pocos intervinientes, poca documentación y registro contable a posteriori), y en las grandes dificultades que se presentan para detectar determinadas actuaciones irregulares. El momento procedimental más sensible es el que transcurre entre el cobro y la contabilización del ingreso. Una vez contabilizado, difícilmente puede substraerse ya el acto en cuestión a la posibilidad de ser conocido y, por ello, examinado por los órganos de control. Antes de ese momento, sin embargo, los riesgos de que pueda no ser detectado son bastante elevados, sobre todo si el derecho se ingresó por caja.

Por lo tanto, el análisis de la adecuación y funcionamiento de los mecanismos de control interno implantados es un objetivo particular de la máxima importancia en la fiscalización de ingresos. Específicamente, podríamos identificar siete aspectos del control interno que deberían ser en todo caso objeto de análisis, con independencia de cualquier otro que se considere conveniente en cada caso concreto:

c.1.- Controles sobre el funcionamiento general de la organización y sobre los procedimientos generales establecidos:

Segregación de funciones; delimitación clara de responsabilidades; procesos divididos, perfectamente definidos y con intervención de varias unidades; sistema adecuado de información y coordinación, formularios prenumerados; instrucciones claras y detalladas.

c.2.- Controles sobre el movimiento e integridad de los fondos:

Cuentas restringidas; realización de arqueos periódicos y sorpresivos de los ingresos captados en efectivo; conciliaciones bancarias.

c.3.- Controles sobre el sistema contable:

Sistema de autorizaciones, registro, accesos e identificación de operaciones; registros auxiliares para cada tipo de ingreso; controles

periódicos de las operaciones por Unidades distintas; cuentas de control; controles y conciliaciones sobre las cuentas de deudores.

c.4.- Controles sobre el reconocimiento y baja de los derechos:

Corrección de las liquidaciones (cálculos aritméticos, fijación de bases, aplicación de tipos y beneficios fiscales, etc.); documentación y procedencia de las bajas; actuaciones de la Inspección; sistema de utilización de otros registros y de documentación que pueda servir de base para el control de los derechos (inventarios, contratos, escrituras, actos administrativos, cuadros de amortización, etc.)

c.5.- Controles sobre el cumplimiento de las obligaciones por los sujetos pasivos:

Elaboración y mantenimiento de censos de obligados; requerimientos y sanciones; tramitación y comprobación de las declaraciones periódicas y de las autoliquidaciones.

c.6 Controles sobre el proceso de recaudación:

Diligencias; notificaciones; embargos; fraccionamientos y aplazamientos de pago; devoluciones; y cobros.

c.7.- Realización de actuaciones e informes de control.

Esta relacionado con la periodicidad, sistemática, métodos, alcance, por parte de los órganos de control interno de la Administración, pero externos al órgano de gestión (Intervención, Inspección de Servicios, etc).

Una calificación favorable del sistema de control interno permite otorgar en principio un alto nivel de confianza preliminar en la regularidad de la gestión de los ingresos y en la integridad de los fondos, permitiendo reducir de manera considerable las pruebas sustantivas a practicar y el tamaño de las muestras de operaciones a seleccionar.

d) Procedimientos de auditoría.

Por último, dentro de este apartado, cabe hacer alguna referencia a las técnicas más adecuadas para la fiscalización de ingresos. En general, para ciertas categorías de operaciones fiscalizables (derechos reconocidos, recaudados o pendientes de cobro) será posible comprobar de manera ordinaria los aspectos contables y de regularidad de un modo similar al de los gastos, sobre registros contables y expedientes. Entre otros aspectos de interés, cabe analizar los siguientes: la corrección de las liquidaciones; la aplicación de

intereses, recargos y sanciones; el seguimiento de los deudores; la prescripción de los derechos y sus posibles causas; los errores materiales; los beneficios fiscales concedidos; etc. Otra categoría de operaciones (derechos devengados pero no contabilizados) no podrán, sin embargo, tratarse del mismo modo, siendo preciso en estos casos otro tipo de comprobaciones, especialmente dirigidas a la verificación del sistema de control interno, como antes se ha señalado, dado que estos derechos constituyen, en principio, la principal área de riesgo para la fiscalización.

En todos los casos, resulta especialmente útil la aplicación de técnicas de auditoría operativa, tales como el análisis de procesos y sistemas, entrevistas, inspecciones oculares, flujogramas, seguimiento iterativo de elementos muestrales de cada uno de los productos típicos del proceso, examen de Informes y Memorias, análisis del contenido y funcionamiento de los registros, identificación de los caminos críticos, etc. Es necesario conocer en detalle los procedimientos seguidos para la gestión del ingreso objeto de fiscalización, verificar la adecuación de los mismos a los fines establecidos, así como la de los mecanismos de control implantados y la de los registros utilizados. El problema esencial reside en que se comienza a trabajar en el vacío.

Es necesario tener presente que el Examen de los procedimientos y contabilidad de los ingresos procedentes de la venta de bienes e inversiones reales del Estado, alquileres y concesiones administrativas, merecen un tratamiento especial, acorde con la normativa establecida en la Ley de Presupuesto para el Sector Público 2003. De igual manera la fiscalización de los procedimientos seguidos en la gestión de ciertos conceptos del Presupuesto de ingresos del Estado relativos a intereses y reembolso de anticipos y préstamos.

Los procedimientos a aplicar se pueden agrupar en tres grandes áreas: control interno, ingresos tributarios del ejercicio corriente y deudores tributarios de ejercicios cerrados.

Control interno:

1. Describir y analizar los procedimientos de control interno y de gestión utilizados para este tipo de ingresos, identificando los posibles puntos débiles en el sistema y los riesgos inherentes:
 - ◆ Procedimiento y fecha de aprobación de la normativa tributaria. (leyes, reglamentos, ordenanzas fiscales, etc.)
 - ◆ Tipos vigentes.
 - ◆ Formas de elaboración de las liquidaciones y de los ingresos por recibo.
 - ◆ Elaboración, aprobación, seguimiento y control de los padrones y liquidaciones.
 - ◆ Criterios de contabilización.
 - ◆ Procedimientos de recaudación.

- ◆ Mecanismos de cobro utilizados.
- ◆ Convenios con organismos o instituciones financieras para la gestión o recaudación de las liquidaciones o recibos.
- ◆ Cobro de intereses de demora y recargos de apremio.
- ◆ Sanciones, etc.

Ingresos tributarios del ejercicio corriente:

2. Solicite un cuadro, a nivel de la agrupación que se estime pertinente, para cada uno de los capítulos y por conceptos tributarios, que muestre el presupuesto inicial, sus modificaciones, el presupuesto definitivo, los derechos reconocidos, los derechos anulados, los importes cobrados y los pendientes de cobro, del ejercicio o ejercicios objeto de la revisión comparativos para los últimos años.
3. Revisar analíticamente los datos de los derechos reconocidos de los últimos ejercicios y comentar las variaciones más significativas.
4. Comprobar que los tributos tienen cobertura legal: solicitar la normativa aplicable y verificar que contienen información sobre los siguientes aspectos:
 - ◆ Determinación del hecho imponible.
 - ◆ Sujeto pasivo.
 - ◆ Exenciones.
 - ◆ Bonificaciones.
 - ◆ Base imponible y liquidable.
 - ◆ Tipos.
 - ◆ Periodos impositivos y devengo.
 - ◆ Régimen de declaración y ingreso.
 - ◆ Las fechas de aprobación y inicio de la aplicación.
5. Relacionar las cifras del presupuesto, del balance de situación, de la cuenta de resultados y de los estados relacionados. Revisar las diferencias no explicadas.
6. Para aquellas figuras tributarias escogidas para verificar en detalle, elaborar papeles de trabajo que muestren la siguiente información tanto de las liquidaciones en periodo voluntario como en ejecutiva:

- ◆ Denominación.
- ◆ Descripción.
- ◆ Normativa legal aplicable
- ◆ Importes presupuestados, liquidados y cobrados en los últimos años
- ◆ Análisis de los importes pendientes de cobro
- ◆ Número de liquidaciones gestionadas

7. Revisar analíticamente la información anterior y explicar las fluctuaciones más significativas.
8. Para cada una de las figuras tributarias seleccionadas para revisar en detalle verificar si existen posibles:
 - Infravaloraciones de las cifras liquidadas y/o contabilizadas: desde un registro anterior a la primera anotación contable, escoger una muestra de hechos imponibles y/o liquidaciones y verificar su adecuación a la normativa vigente, la tramitación y los criterios de valoración utilizados.
 - Sobrevaloraciones de las cifras contabilizadas: seleccionar una muestra de las liquidaciones reconocidas i verificar su adecuación a la normativa vigente, la tramitación, la contabilización y los criterios de valoración utilizados.

En cuanto a los criterios de valoración debe considerarse el diferente tratamiento contable de las liquidaciones de contraído previo, las liquidaciones de contraído simultaneo, los intereses de demora, los recargos por sanciones, los fraccionamientos, los aplazamientos, las anulaciones de liquidaciones, etc.

9. En el caso de tener recaudación delegada, analizar y comprobar los siguientes aspectos:
 - Cobertura legal del contrato o convenio, retribución fijada y fianza.
 - Control y seguimiento de las actuaciones.
 - Cuentas presentadas durante los ejercicios fiscalizados.
 - Conciliación de los importes liquidados con las cuentas del recaudador delegado.
 - Recuento físico de los recibos.
10. Comprobar que al final del periodo de cobro en voluntaria los tributos no recaudados pasan a la vía ejecutiva, que se emite la certificación de descubierto y el pliego de cargos. Revisar el procedimiento de notificación a los contribuyentes.

- 11 Verificar que se liquidan y cobran los recargos y intereses de demora vigentes, comprobado su contabilización.
- 12 Para una muestra de los aplazamientos y fraccionamientos realizados durante el ejercicio, verificar su razonabilidad, autorización, garantías exigidas y contabilización.
- 13 Seleccionar deudas tributarias anuladas y analizar sus causas, autorizaciones y contabilización.
- 14 Seleccionar devoluciones de ingresos y verificar su adecuación a la normativa y su registro.
- 15 Analizar la cuantificación inicial de los gastos fiscales y su adecuación a la normativa legal. Comparar estas cifras iniciales con las realizadas finalmente y comentar las fluctuaciones.

Deudores tributarios de ejercicios cerrados:

Los procedimientos de auditoría, más significativos, con relación a este rubro, son los siguientes:

1. Solicitar o preparar un cuadro con las diferentes cuentas de deudores tributarios procedentes de ejercicios cerrados, mostrando el saldo al inicio del ejercicio, los movimientos del ejercicio y el saldo al fin del ejercicio.
2. En el caso que se hayan registrado regularizaciones o anulaciones de los saldos iniciales, analizarlas y comprobar su autorización, así como la correspondencia entre los importes registrados en la liquidación del presupuesto de ejercicios cerrados y en el resultado del ejercicio.
3. Analizar la razonabilidad de los saldos pendientes de cobro al fin del ejercicio por ingresos tributarios y el cálculo de los deudores de dudoso cobro que se incluyen en la determinación del Remanente de Tesorería.

Otros temas:

1. Comparar la información reflejada en las liquidaciones presupuestarias del ejercicio corriente y de ejercicios cerrados con la que se refleja en el balance de situación y el resultado del ejercicio, y analizar las diferencias observadas.
2. Verificar la correcta clasificación de los vencimientos a corto y largo plazo de los saldos de las deudas tributarias aplazadas.
3. Analizar la composición y razonabilidad de los saldos de otras cuentas del Balance de Situación relacionadas con los ingresos tributarios:
 - ◆ Acreedores por devolución de ingresos.

- ◆ Acreedores no presupuestarios por cobros pendientes de aplicación.
 - ◆ Provisión por devolución de impuestos.
4. Revisar la periodificación de intereses devengados y no vencidos por aplazamiento y recaudación ejecutiva de deudas, así como su registro contable tanto en la liquidación del presupuesto como en la cuenta de resultados del ejercicio.
 5. Solicitar la relación de recursos pendientes de resolución relativos a los ingresos tributarios, analizar su naturaleza, evaluar las posibles contingencias y revisar su contabilización.
 6. Preparar un memorándum con las observaciones y conclusiones que se desprenden del trabajo de fiscalización efectuado, y comentar su contenido con los responsables de la entidad fiscalizada.
 7. Revisión y supervisión del trabajo de fiscalización, y elaboración del informe.

VIII.B.- PLAN DE TRABAJO SOBRE FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS POR ENDEUDAMIENTO DEL ESTADO.

Las etapas en que se desarrollaría la planificación se podrían resumir en:

1. Determinación de objetivos de la fiscalización para el área de endeudamiento.
2. Evolución del marco en que se desenvuelve el centro gestor.
3. Revisión de los controles internos de los circuitos administrativos.
4. Análisis y evaluación de los procesos que queden fuera de los circuitos administrativos por parte de la Administración.
5. Evaluación de las posibilidades de errores.
6. Establecimiento de pruebas de cumplimiento, en el caso de estimar cierta confianza en los controles internos.
7. Establecimiento de pruebas sustantivas tanto de revisión analítica como de detalle.
8. Determinación del personal que formará el equipo que ejecutará la fiscalización.

Como resultado de todo este trabajo surgirá el programa de trabajo que describa la naturaleza y amplitud de las pruebas a realizar.

Parte importante de este trabajo de planificación es el que se refiere a la revisión y evaluación de los controles internos. El objetivo de la evaluación del sistema

de control interno consiste en determinar si los procedimientos establecidos por dicho sistema y su grado de cumplimiento proporcionan una seguridad razonable acerca del alcance de los objetivos específicos previamente establecidos.

La importancia de efectuar esta evaluación se justifica por la necesidad de llegar a conclusiones generales sobre la razonabilidad de los estados financieros y del cumplimiento de los aspectos legales habiendo revisado o comprobado únicamente un cierto número de cuentas o transacciones seleccionadas mediante técnicas de muestreo estadístico o criterios subjetivos.

Fases de esta revisión

Se distinguen las siguientes fases en la auditoría del endeudamiento:

1. Conocimiento y comprensión de los sistemas establecidos mediante la obtención de la información necesaria acerca de la organización y sus características, identificación de los ciclos de transacciones y determinación de los objetivos dentro de cada ciclo y procediendo seguidamente al estudio y documentación de los procedimientos seguidos por la Administración para alcanzar los objetivos específicos previamente establecidos mediante la utilización de cuestionarios de control, descripciones narrativas en forma de memorándum o diagramas de flujo.
2. Pruebas de cumplimiento de los procedimientos establecidos, se trata de obtener la seguridad de que los procedimientos de control descritos en la fase anterior estén funcionando adecuadamente mediante la realización de "pruebas de cumplimiento".

Los resultados de este estudio y revisión darán la pauta para la evaluación del sistema y determinar el alcance y extensión de las pruebas sustantivas que constituyen la base de los procedimientos de auditoría a realizar.

Por último, y antes de describir el alcance, objetivos y pruebas a realizar en la fiscalización de los ingresos derivados del Endeudamiento de las Entidades haremos una mención a las deficiencias más comunes detectadas en la fiscalización de los ingresos públicos y que constituyen una referencia a tener en cuenta al abordar estos trabajos:

- Controversia entre el principio del devengo y el criterio del registro de caja, que aun no está resuelto. Aún cuando el principio de devengo debe ser de obligado cumplimiento, esto debe ser así siempre que no se transgreda el objetivo de la imagen fiel. Además, el principio de prudencia dice respecto a los ingresos que sólo deben contabilizarse los efectivamente realizados a la fecha de cierre del ejercicio y que no deben contabilizarse aquellos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna (sólo se registrarán aquellos que sean ciertos). De la combinación de los principios descritos debe resultar el objetivo de la imagen fiscal.
- El registro de transacciones por importes netos, correspondientes a Ingresos menos Gastos o Gastos menos Ingresos, generalmente por amortizaciones de préstamos, incumpléndose el principio de no compensación.
- El registro extrapresupuestario de ingresos presupuestarios o el inadecuado tratamiento presupuestario de ingresos en los que las entidades hacen de mediadoras entre otras Administraciones, realizando con estos fondos únicamente operaciones de Tesorería.
- El reconocimiento de derechos por ingresos de dudosa realización, que nunca debieron registrarse, o al menos debieron ser anulados al conocer su incobrabilidad.

- Las pérdidas de información que impiden reconstruir listados que deben soportar los saldos contables, generando limitaciones al alcance del trabajo a realizar (o denegación de opinión).
- Registro de determinadas operaciones de préstamo como ingresos sin haber llegado a firmar las pólizas correspondientes, es decir, con ausencia de soporte documental.
- Falta de atención en la gestión de determinado tipo de ingresos que no suponen una principal fuente de financiación, que pueden dar lugar a desajustes entre el Presupuesto y su ejecución.
- Incumplimiento en ocasiones de requisitos legales por motivos de eficacia. Cuando estos requisitos suponen un freno para una buena gestión debe proponerse su eliminación o el establecimiento de las excepciones que sean necesarias.

Deficiencias como las mencionadas no siempre dan lugar a ajustes que pueden ser motivo de salvedad en la opinión del auditor, sino a recomendaciones que deben hacerse a los entes fiscalizados para lograr una mejora de las situaciones administrativas o de gestión.

a) Alcance.

Esta área comprende el análisis, examen y comprobación del endeudamiento de las entidades del Sector Público, en cualquiera de sus modalidades y formas.

Las modalidades habituales de endeudamiento son:

- Deuda pública a largo plazo, para inversiones.
- Deuda pública a corto plazo, de tesorería.
- Operaciones transitorias de tesorería.
- Préstamos y créditos.

Las Líneas de Crédito que concerte o garantice el Gobierno Nacional son aprobados mediante Decreto Supremo, con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, el inicio de las gestiones del endeudamiento corresponde al Consejo o Directorio de las Entidades del Sector Público Nacional, y la normativa aplicable fundamentalmente es la Ley de Presupuesto para cada ejercicio y la normativa específica de cada operación.

b) Objetivos.

Los trabajos a realizar deben permitir obtener evidencia suficiente para determinar:

5. Si se cumplieron todos los límites, aprobaciones y demás requisitos establecidos en la normativa aplicable, tanto general como específica de cada operación en las emisiones de Deuda y demás operaciones de préstamo efectuadas a lo largo del ejercicio.

6. Si las operaciones en vigor al 31 de diciembre cumplen, tanto individualmente como en su conjunto los límites de saldo pendientes (capital e intereses) y otros requisitos aplicables a esa fecha.
7. Si las obligaciones de pago o devolución de empréstitos y demás pasivos financieros, así como de los intereses respectivos con vencimiento dentro del ejercicio fueron debidamente atendidos y contabilizados como pagados, o pendientes de pago, en su caso.
8. Si las cifras mostradas en los estados financieros y liquidación del presupuesto representan las transacciones realmente efectuadas por el concepto de endeudamiento.

Si los derechos líquidos son exigibles y los cobros fueron ingresados en cuentas de tesorería y si los gastos registrados como devengados pendientes de pago o pagados, tanto por principal como por intereses o gastos inherentes a cada operación representan respectivamente todas las obligaciones reales devengadas o pagos efectivos salidos de tesorería en concepto de Endeudamiento al 31 de diciembre.

9. En los casos de endeudamiento finalista, si los recursos obtenidos se aplicaron a la finalidad prevista.

Si los estados financieros incluyen adecuadamente toda la información necesaria sobre la situación y transacciones relacionadas con Pasivos Financieros (garantías, condiciones restrictivas, compromisos de futuros, etc).

10. Si los criterios aplicados en el tratamiento de estas partidas están de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y son consistentes con los de años anteriores, mostrando el efecto de la discrepancia en su caso.

c) Procedimientos.

La validación del control interno y las pruebas sustantivas que se proponen como integrantes del programa de trabajo serían:

1. Descripción de los sistemas operativos y contables y procedimientos seguidos en materia de endeudamiento identificando los puntos débiles y fuentes de control interno.
2. Obtener soporte legal de todas las emisiones de deuda y formalización de créditos/préstamos realizados por las entidades públicas a lo largo del ejercicio:
 - ◆ Obtener el plan de emisión/formalización y amortización y fotocopiar y resumir.
 - ◆ Actualizar el archivo permanente que refleje todas las emisiones en vigor.
 - ◆ Resumir las condiciones y requisitos a cumplir por las entidades.
 - ◆ Determinar la justificación de las operaciones desde el punto de vista de las disponibilidades de tesorería y necesidades de financiación.
 - ◆ Determinar la razonabilidad de los tipos de interés y demás composiciones en relación con las condiciones habituales del mercado.
3. Verificar cálculos globalmente (o muestralmente si no es posible un cálculo global aproximado) tanto en cuenta a ingresos como a pagos por amortización e intereses y

cruzar datos con la información de la liquidación del presupuesto y demás estados financieros.

4. Comprobar documentalmente la entrada de fondos en los registros de caja y en la liquidación del Presupuesto.

En caso de operaciones en proceso de suscripción o desembolso a 31 de diciembre, determinar la situación en dicha fecha y cuantía y verificar cumplimiento posterior.

5. Cotejar muestralmente los pagos y cumplimiento de las condiciones de amortización y cancelación.
6. Determinar la necesidad de circularizar a acreedores. Revisar los trabajos del área de tesorería y cruzar y referenciar la información obtenida, en su caso.

- 7.- Determinar contraprestaciones, garantías, cesiones, etc, directa o indirectamente ligadas a las operaciones del ejercicio.

- 8.- Periodificación de intereses:

- ◆ Determinar el criterio de periodificación.
- ◆ Calcular el pasivo por intereses devengados no vencidos en su caso (o no pagados, si los hubiere a 31 de diciembre).
- ◆ Calcular las cifras con saldos pendientes en las fases de ejecución del presupuesto.
- ◆ Comprobar el criterio de contabilización con un año anterior y en caso de ser distintos, calcular su efecto en la liquidación del presupuesto y estados financieros.
- ◆ Comprobar el criterio de contabilización con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (devengado) y en caso de ser distintos, calcular el efecto en la liquidación del presupuesto y estados financieros.
- ◆ Proponer reclasificaciones y ajustes, en su caso.

9. Gastos de emisión y otros; proceder como en el apartado anterior.

- 10.- Obtener información sobre el endeudamiento por parte de las entidades del Sector Público Nacional:

- ◆ Control que se efectúa desde el Ministerio de Economía y Finanzas.
- ◆ En su caso, recopilar información para presentar la situación consolidada o agregada.

11. Determinar el control sobre el grado de cumplimiento de los programas financiados con endeudamiento.

12. Revisar información de la Cuenta General de Endeudamiento:

- ◆ Operaciones aritméticas.
- ◆ Cruzar la información obtenida en los apartados anteriores.

- 13.- Circularizar al Banco De La Nación para confirmar el saldo de la Deuda Pública de acuerdo con el modelo de carta que se establezca.

14.- Preparar cuadro comparativo de todo el endeudamiento existente por todos los conceptos:

- ◆ Comparar con los límites legales y determinar la razonabilidad de la situación.
- ◆ Comentar planes de futuro. Obtener copia de los informes o planes significativos.

15.- Comentar las conclusiones a las que se arribe.

16.- Preparar un resumen con:

- ◆ Descripción y análisis del área.
- ◆ Trabajo de auditoría realizado.
- ◆ Situación y observaciones.
- ◆ Conclusiones sobre los objetivos de auditoría.
- ◆ Recomendaciones.

CONCLUSIONES

1. El control de legalidad sobre los ingresos públicos resulta básico como medio de evitar actuaciones fraudulentas. Es curioso que se preste tanta atención a los riesgos derivados de las actuaciones materializadas en pagos y no se preste la misma atención a otras actuaciones sustancialmente idénticas, aunque formalmente adopten otro procedimiento de gestión. Así, por ejemplo, una subvención materializada en un pago atraerá el máximo interés de los estudiosos y de los órganos de control, en tanto que esa misma subvención, materializada en una desgravación o exención tributaria, pasará casi desapercibida. Podemos apreciar los negativos efectos de este proceder si consideramos las enormes cifras que se manejan en ciertos expedientes relacionados con los ingresos del Estado y los correlativos intereses privados que giran en torno a ellos, circunstancias que generan riesgos más que evidentes. A título de ejemplo, se pueden citar los expedientes que tienen por objeto la concesión de beneficios fiscales, la enajenación de acciones y participaciones estatales, el aplazamiento en el cobro de deudas tributarias y no tributarias, la sanción por incumplimientos de obligaciones formales, la fijación de deudas derivadas de actas de inspección y otros muchos. No hay que olvidar tampoco los riesgos presentes en el propio cálculo de las liquidaciones en general (fijación de la base imponible, tipo a aplicar, desgravaciones y deducciones, aplicación o no de recargos, sanciones e intereses, etc.).
2. El control sobre la gestión de los ingresos públicos puede minimizar los perjuicios derivados de defectos en dicha gestión, perjuicios de gravedad perfectamente comparable a los derivados de la gestión del gasto. Piénsese en las anulaciones de derechos por prescripción o por defectos procedimentales graves (como por ejemplo la omisión de la providencia de apremio, notificaciones defectuosas, etc.); en el cobro de las deudas por venta de bienes, prestación de servicios, publicaciones, alquileres, cánones, tasas, préstamos, multas, etc.; en la injustificada exoneración de intereses que puede apreciarse en algunos cobros aplazados o préstamos concedidos; en las fórmulas muchas veces incomprensibles que se siguen para la fijación y revisión de algunos precios y tasas, etc.
3. La fiscalización de los ingresos públicos, constituye objetivo prioritario de una auditoría de una Entidad Pública, entre otros, por los siguientes motivos:
 - ◆ Son la fuente de financiación de los gastos públicos.
 - ◆ Los ingresos públicos y en concreto los tributarios constituyen una contribución coactiva del patrimonio de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos.
 - ◆ El mayor de casos de responsabilidad se origina en la gestión y recaudación de los ingresos públicos.

En un Estado de Derecho, en el que uno de los pilares básicos es la autonomía local, reconocida constitucionalmente junto con la necesaria capacidad para recabar y gestionar sus recursos, también es un reto y una exigencia para los órganos de control externo, fiscalizar con mayor atención los recursos que se obtienen por las mismas.
4. Difícilmente puede entenderse el control de la gestión económico financiera de una Entidad Pública sin contemplar los ingresos.
5. El desarrollo de la alianza entre los órganos representativos de la ciudadanía y los titulares de las entidades, con adecuados mecanismos de información, dotará a las entidades autónomas de nuestro país de mayor libertad en el manejo de la gestión de sus recursos con los que deberán hacer frente al reto de atender a las necesidades de los ciudadanos.

6. En este reto continuo, la gestión de los recursos está sometida a los términos, requisitos y limitaciones que establece la Legislación de la materia, además del inexcusable deber de gestionar dando el mayor aprovechamiento a los recursos.
7. Dado el escaso volumen de trabajos realizados sobre la fiscalización de los ingresos públicos, así como el escaso interés doctrinal suscitado por la materia; el intercambio de ideas y experiencias que supone la celebración de encuentros científicos resulta aún más necesaria.
8. La escasez en el tratamiento tanto teórico como práctico, debido en gran parte a una mayor dificultad existente para su control, no se corresponde con la importancia real de la materia y la necesidad de equiparar su control al de los gastos. Dicha necesidad viene avalada por varias razones:
 - ◆ Porque el mandato legal que tenemos los Organos de Control, para la fiscalización de la gestión económico-financiera del Sector Público, abarca tanto la vertiente del gasto como la del ingreso.
 - ◆ Porque el control sobre los ingresos resulta básico como medio de evitar actuaciones fraudulentas por parte del gestor de dichos ingresos.
9. Constituyen condiciones esenciales a tener en cuenta en la contabilización de un derecho a cobrar:
 - ◆ Que se tenga constancia de que se ha producido un acontecimiento que haya dado lugar al nacimiento del derecho de cobro.
 - ◆ Que el derecho de cobro tenga un valor cierto y determinado.
 - ◆ Que el deudor pueda ser determinado.

Como regla general los derechos de cobro presupuestarios se registrarán en el momento en que se dicten los correspondientes actos de liquidación que los cuantifiquen. En el supuesto de autoliquidaciones el registro del derecho y del ingreso se efectuará en el momento en que se recibe la autoliquidación y el correspondiente ingreso, por tratarse de un ingreso contraído simultáneo.

10. La imposición y ordenación de los tributos locales se concreta en la adopción de los correspondientes acuerdos de establecimiento y regulación de las respectivas ordenanzas fiscales.

Son objeto de comprobación:

- La elaboración de la respectiva ordenanza fiscal y en su caso la adopción del correspondiente acuerdo de imposición cuando se trate de tributos de carácter voluntario.
- En el caso de tributos no voluntarios las Entidades locales vienen obligadas a exigir estos tributos sin necesidad de acuerdo de imposición.
- El contenido de las ordenanzas fiscales que variará según se trate de tributos voluntarios u obligatorios. Si se trata de tributos voluntarios debe concretarse en la ordenanza la configuración genérica que de los elementos esenciales hace la Ley de Municipalidades. Así no se podrán contemplar otros beneficios fiscales que los expresamente previstos en la Ley, ni ampliar la condición de sujeto pasivo a personas distintas de las señaladas legalmente. Deberá contener el texto de la ordenanza el régimen de declaración e ingreso del tributo de que se trate. Cuando se trata de

ordenanzas de tributos obligatorios ésta no debe recoger otra regulación distinta de la establecida legalmente.

- El procedimiento para la imposición y aprobación de los tributos locales. Así habrá que analizar la adopción del acuerdo provisional, su publicidad, la aprobación definitiva y su posterior publicación.

En lo que se refiere a la liquidación de los tributos, desde el punto de vista del cumplimiento del principio de legalidad, constituyen aspectos relevantes a tener en cuenta:

- ◆ La concurrencia o no del hecho imponible.
- ◆ La existencia de causas de exención.
- ◆ La correcta determinación del sujeto pasivo y de sus posibles sustitutos o responsables.
- ◆ La adecuada fijación de la base imponible.
- ◆ La acertada aplicación de los tipos impositivos.
- ◆ Los plazos de confección de los documentos liquidatorios.

Los aspectos relevantes que deberán tenerse en cuenta en la recudación de los ingresos públicos, son:

- ◆ Los medios y las funciones asignadas con especial referencia a la segregación de funciones.
- ◆ La fluidez de los documentos.
- ◆ Las incidencias especialmente las reclamaciones.

De igual manera, es preciso conocer previamente la organización de recaudación de la Entidad y en concreto:

- ◆ Como funciona la recaudación.
- ◆ La existencia o no de recaudadores privados o la utilización de otras formas de colaboración.
- ◆ La constitución de fianza por los recaudadores.
- ◆ El circuito entre la gestión tributaria y la recaudación.
- ◆ La antigüedad de las deudas tributarias pendientes de cobro.
- ◆ Los porcentajes de recaudación.

Asimismo interesará verificar:

- ◆ La correcta formación de los documentos cobratorios.
- ◆ Los cargos al recaudador.
- ◆ La observación de los plazos.

- ◆ La correcta aplicación del recargo de apremio y la liquidación de los intereses de demora.
 - ◆ Las cuentas de recaudación.
 - ◆ La existencia de deudas prescritas.
11. En el supuesto de transferencias, el criterio general determina que el reconocimiento del derecho ha de realizarse cuando se produzca el incremento de activo. No obstante el ente beneficiario puede reconocer el derecho con anterioridad si conoce de forma cierta que el Ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

RECOMENDACIONES

1. El control del principio de legalidad en la gestión tributaria, tanto en la fase de liquidación como de recaudación, debe ser objeto de atención preferente en la Auditoría de los Ingresos Públicos a las exoneraciones tributarias, el aplazamiento de las deudas tributarias y no tributarias, la imposición y cobranza de las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales, siendo imprescindible por parte del Estado se establezcan mecanismos para vigilar y defender en todos estos casos los intereses públicos, teniendo en cuenta que pueden ser dañados por actuaciones irregulares de sus agentes.

La fiscalización del presupuesto de ingresos en sus distintas fases resulta necesaria con el fin de comprobar la suficiencia de los recursos y el respeto del principio de equilibrio.

En este sentido se considera preciso fiscalizar la elaboración y modificación y liquidación del presupuesto de ingresos.

Por último es necesario reforzar el control de los ingresos públicos y su recaudación por ser un área de riesgo al ser susceptible de tener lugar los mayores supuestos de responsabilidad contable.

Debe brindarse la mayor atención a las mismas en el curso de Fiscalización de los Ingresos Públicos a realizar por la Contraloría General de la República y los Órganos de Control Institucional, para poder determinar con mayor precisión la magnitud de esta problemática, así como para ponerla de manifiesto y, en su caso, proponer a los gestores o al legislador, medidas para su solución. **(CONCLUSIÓN N° 1)**

2. De igual manera una administración tributaria eficiente y adecuada contribuye al cumplimiento de los principios de igualdad y progresividad, debiendo constituir puntos de atención a tener en cuenta en los Programas de Auditoría de los Ingresos Públicos, el cumplimiento de las normas sobre prescripción de las obligaciones tributarias, la verificación de la emisión correcta de las notificaciones, cuidando que los plazos se encuentren en concordancia con la normativa, correcta valuación de los bienes, en el caso de las compensaciones de deudas tributarias, razonabilidad y sustento de la aplicación de multas, etc. **(CONCLUSIÓN N° 2)**
3. Debe programarse la ejecución de un mayor volumen de Auditorías de los Ingresos Públicos, por constituir la fuente de financiación de los gastos públicos teniendo en cuenta como puntos de atención la gestión y recaudación de los ingresos públicos.

El control del principio de legalidad en la gestión tributaria, tanto en la fase de liquidación como de recaudación, debe ser objeto de atención preferente. **(CONCLUSIÓN N° 3)**

4. Debe formularse Programas de Auditoría para verificar los ingresos y egresos públicos, simultáneamente, como una forma de verificar el origen y la aplicación de los fondos obtenidos. **(CONCLUSIÓN N° 4)**
5. Debe fortalecerse los mecanismos de rendición de cuentas de los ingresos obtenidos por las entidades, mediante asambleas populares e informes adecuados y obligatorios, que permitan a la ciudadanía el ejercicio del conocimiento de la gestión pública y la defensa plena de sus derechos, debiendo para ello el estado establecer estándares de gestión, para su supervigilancia por los organismos representativos de la ciudadanía. **(CONCLUSIÓN N° 5)**

6. Urge la elaboración de la Ley de Ingresos Públicos, en la cual se fijen los términos, requisitos y limitaciones con relación a la fiscalización de los Ingresos Públicos, así como también los derechos de los contribuyentes, etc. **(CONCLUSIÓN N° 6)**.

7. Es necesario establecer y reforzar, los mecanismos de coordinación entre los diferentes Organos de Control Institucional, para aprovechar las experiencias, al mismo tiempo que se propone la elaboración de una base de datos de informes común para todos los Organos de Control.

Debe promoverse el debate en los distintos foros internacionales para intercambiar ideas y experiencias, respecto al mejoramiento de Estrategias de Fiscalización de los Ingresos Públicos. **(CONCLUSIONES 7 y 8)**

8. En la ejecución de Auditorías a los Ingresos Públicos, debe tenerse en cuenta el nacimiento del derecho de cobro, que la deuda tenga un valor cierto y que el deudor pueda ser determinado y en el caso de autoliquidaciones el registro del derecho y del ingreso deberá efectuarse en el momento en que se recibe la autoliquidación y el ingreso respectivo. **(CONCLUSIÓN N° 9 y 11)** .

9. Los procedimientos a aplicar deben agruparse en tres grandes áreas: control interno, ingresos tributarios del ejercicio corriente y deudores tributarios de ejercicios cerrados.

Dado el volumen excesivo del total de ingresos a fiscalizar, se hace necesario, al igual que en los gastos, establecer un sistema adecuado de identificación de ámbitos accesibles y de selección de los que resulten más útiles y representativos. A mi juicio, resulta recomendable una actividad sistemática plurianual, incrementando el alcance y la dificultad de las fiscalizaciones a medida que se vaya adquiriendo soltura y experiencia.

Entre los objetivos particulares a programar en las fiscalizaciones de ingresos, resulta de especial importancia la evaluación de los sistemas de control interno establecidos. En cuanto a las técnicas y procedimientos a aplicar en la fiscalización de los ingresos, resulta aconsejable complementar los procedimientos habituales de revisión contable y de legalidad con las técnicas de auditoría operativa, en especial el análisis de los sistemas y procedimientos de gestión.

Además del análisis de legalidad presupuestaria y contable de los ingresos públicos, que en mayor o menor profundidad se realiza habitualmente, se hace preciso dar un paso más y profundizar en el análisis y evaluación de los procedimientos de gestión de ingresos para determinar el grado de eficacia y eficiencia obtenido, para lo cual resulta imprescindible establecer y analizar indicadores de gestión adecuados y manuales de procedimiento y, en definitiva, tener un conocimiento profundo de la actividad del ente generador o receptor del ingreso.

La gestión eficiente de los ingresos puede contribuir al cumplimiento de los principios de igualdad y progresividad, así como en última instancia a una rebaja de la presión fiscal del ciudadano.

En la metodología a seguir en el control de los ingresos públicos es imprescindible el análisis, la revisión y evaluación del control interno, que servirá de base para determinar el alcance y extensión de las pruebas sustantivas que constituyen la base de los procedimientos de auditoría a realizar.

El examen de las cuentas de recaudación requiere una atención preferente que exige comprobar:

- ◆ La correcta formación de la cuenta.
- ◆ La correlación de las cuentas y la contabilidad principal.

- ◆ Los justificantes y las relaciones de ingresos y las cuentas restringidas, así como sus conciliaciones. También interesará comprobar, las bajas que se recojan, bien sea por insolvencia, prescripción u otras causas. **(CONCLUSIÓN N° 10)**