

# El control de los ingresos de las Comunidades Autónomas

MARÍA ISABEL BARROSO RODRÍGUEZ

*Funcionaria de la escala superior de Administración de la Comunidad Autónoma de Galicia*

JACINTO ÁLVAREZ SOMOZA

*Funcionario de la escala superior de finanzas de la Comunidad Autónoma de Galicia*

*Recibido: Abril 2018*

*Aceptado: Mayo 2018*

## Resumen

Hemos asistido en los últimos años a una revisión de los sistemas de control de recursos públicos instrumentada normalmente en leyes específicas, sectoriales. Dentro de esta aparente falta de «sistematización normativa», se ha producido una acentuación del vigor de los mecanismos de control, pero casi siempre en materia de contratación pública y subvenciones, centrada por tanto en el «lado del gasto».

Este artículo pretende realizar un breve análisis del control de los ingresos autonómicos para intentar equilibrar la relevancia ingreso/gasto, permitiendo una Administración más dinámica y más capaz a la hora de mejorar sus sistemas de control o realizar ajustes.

**Palabras clave:** contabilidad pública, control, ingresos.

**Clasificación JEL:** H71.

## Abstract

«Recently we have witnessed a review of public resource control systems usually implemented in specific, sectorial laws. Within this apparent lack of «normative systematization», there has been an importante increase of the control mechanisms, but almost always in public procurement and public grants, centered therefore on the «spending side». This article intend to make a brief analysis of the control of the Autonomic incomes to balance the income/expenditure relevance, allowing a more dynamic and capable Administration in improving its control systems or in making adjustments».

**Key words:** Public Accounting, control, incomes.

**JEL Classification:** H71.

## 1. Introducción

La situación económica ha planteado en los últimos años una revisión de los sistemas de control de ingresos y gastos públicos que ha venido normalmente de la mano de la promulgación de leyes específicas en diferentes materias dentro de las cuales se ha incluido la regulación de los mecanismos de control.

Se ha producido, por tanto, una evidente acentuación del vigor o rigidez de dichos mecanismos de control, pero casi siempre de la mano de normas sectoriales que no han llegado a modificar las clásicas normas de régimen presupuestario. Así como veremos en el apartado

2º de este artículo, la normativa estatal (y en gran medida básica) en materia de contratación pública y subvenciones, ejes básicos de la actuación administrativa actual, recogen en sus textos la mayor parte de amparo normativo del sistema de control.

No obstante, otros ámbitos pujantes de actuación de la Administración Pública también inciden cada vez más en el control de los recursos públicos como por ejemplo la normativa de gobernanza y de disciplina presupuestaria, incrementando la regulación, pero quizás menos coordinada, menos sistemática.

De acuerdo con lo anterior, en la actualidad seguimos encontrando las nociones fundamentales en la ley general presupuestaria y en las distintas leyes de presupuestos anuales, a las que se suma en ocasiones alguna ley «de acompañamiento», denominada de distintas formas en función de la administración que la promulga.

Junto con lo anterior, otra de las notas características de dicho período ha sido la absoluta preeminencia del control sobre la gestión del gasto público, olvidando la igual de relevante área de los ingresos públicos. Ello ha obedecido quizás al dogma existente en la gestión de «lo público» de que los ingresos son estimados y difícilmente garantizados o garantizables con su control «a priori o previo». Por el contrario los gastos son controlables, y por tanto sobre ellos habría que fijar la atención con el objetivo de atajar el descuadre de las finanzas públicas, garantizando la estabilidad presupuestaria exigida desde Bruselas, más en concreto por la Comisión Europea.

Todo lo anterior está enmarcado en un tiempo de absoluto vaivén en las finanzas, y muy en particular también de las finanzas públicas. Los estudios realizados, como el llevado a cabo por de la Fuente (2017), constatan ahora lo variable que ha sido la economía en los últimos 15 años: *«Entre 2003 y 2009 los ingresos de las comunidades autónomas aumentan en torno a quince puntos, se desploman seguidamente treinta puntos en dos años y vuelven después prácticamente a su nivel de origen en 2016. De la misma forma, el gasto creció 27 puntos entre 2003 y 2009 y se ha reducido desde entonces en 22 puntos, lo que nos deja 5 puntos por encima del registro inicial, o con un nivel de gasto sobre PIB similar al observado en 2005»*.

Como indicamos, como ejemplo reciente de dicha preeminencia del gasto público, podemos resaltar el tratamiento realizado al control de ingresos en el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (BOE núm. 113, de 12 de mayo). Un único artículo, el 9, recoge el sistema de control de ingresos de las Administraciones Locales, que no por ser las administraciones públicas con un menor nivel de decisión sobre el área de ingresos deberían despreciar dicha área, como ha puesto de manifiesto una revisión a posteriori de la gestión y control de determinados ingresos de las entidades locales previos a la crisis económica.

En línea con lo anterior conviene analizar cuál es el impacto en el presupuesto de las Comunidades Autónomas de cada categoría de ingresos y valorar el esfuerzo de recursos personales y económicos que se destina a su gestión y control. Sería necesario, por tanto, incluir en el análisis del control de los ingresos públicos autonómicos el coste que se realiza en controlarlos, realizando cierto análisis de eficiencia en la gestión de los recursos destinados.

En línea con lo anterior, el Consejo General de Economistas en su Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2017 señala que *«Los impuestos propios representan solamente el*

*2,2 por 100 de la recaudación tributaria en 2015, por lo que siguen siendo una escasa fuente de financiación para las autonomías».*

Conviene precisar por último, que sin perjuicio del análisis que se recoge en el punto cuarto, el presente artículo se centra en el control interno de los ingresos autonómicos, toda vez que el control externo ya ha sido objeto de análisis de forma prolija.

## **2. Normas básicas en el control de los ingresos autonómicos**

Para empezar hay que identificar los ingresos presupuestarios autonómicos como aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de las Comunidades Autónomas, entendiendo como tales los que suponen el empleo de los créditos consignados en los estados de gastos. Generan derechos de cobro que se imputan a los estados de ingresos del presupuesto y pueden tener su origen tanto en ingresos, como en la enajenación, vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros. Por lo tanto, puede haber ingresos presupuestarios que no coincidan con el concepto contable de «ingreso», por ejemplo la emisión de deuda pública o la venta de activos por la Administración.

El control interno de los derechos e ingresos presupuestarios de la Hacienda Pública se recoge en la normativa estatal presupuestaria, principalmente en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP), normativa que no tiene el carácter de básica pero que establece un sistema que se ha reproducido con carácter general en la normativa de las distintas administraciones autonómicas.

En concreto, los artículos 9 y siguientes recogen las nociones básicas de los derechos de contenido económico, quedando para los artículos 140 y siguientes de la LGP establecer el control de legalidad sobre cualquier acto susceptible de producir derechos de contenido económico. El artículo 148 establece la regla básica de control de los ingresos públicos al fijar que: «La función interventora tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso. No obstante, *la fiscalización previa e intervención de los derechos e ingresos del Tesoro Público se podrá sustituir reglamentariamente por las comprobaciones efectuadas en el ejercicio del control financiero permanente y la auditoría pública, salvo en los actos de ordenación del pago y pago material correspondientes a devoluciones de ingresos indebidos».*

Dicho precepto, continúa en la línea de la normativa presupuestaria previa, en concreto la anterior Ley General Presupuestaria, desde la modificación que en el artículo 95 de la misma introdujo la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, en su disposición adicional octava.

Esta posibilidad se convirtió en obligación con la redacción que del artículo 95 realizó el artículo 130 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988: *«La fiscalización previa de los derechos será sustituida por la inherente a la toma*

*de razón en contabilidad, estableciéndose las actuaciones comprobatorias posteriores que determine la Intervención General de la Administración del Estado».*

En desarrollo de la ley, el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado en su título II contempla el procedimiento para el ejercicio de la función interventora sobre los derechos e ingresos, distinguiendo las modalidades de fiscalización *previa de derechos e ingresos (artículo 11)* del *Control posterior de derechos e ingresos (artículo 12)*:

El primero de los artículos fija la toma de razón como régimen de control inicial al señalar que *«La fiscalización previa e intervención de los derechos e ingresos del Tesoro Público se sustituyen por el control inherente a la toma de razón en contabilidad y el control posterior a que se refiere el artículo siguiente de este Reglamento.*

*Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, la citada sustitución no alcanzará a los actos de ordenación y pago material derivados de devoluciones de ingresos indebidos, que se fiscalizarán conforme a lo que se establece en la sección quinta del capítulo siguiente».*

El artículo 12 por su parte, complementa la limitación de control inicial con distintas posibilidades o mecanismos de control a posteriori (control financiero permanente) con una cláusula abierta a actuaciones específicas adicionales en determinados sectores.

Este doble sistema supone:

- un régimen general de toma de razón en contabilidad de los derechos e ingresos que se completa con el control financiero permanente de los mismos.
- un régimen de intervención formal y material para los actos de ordenación y pago material derivados de devoluciones de ingresos indebidos (por remisión a la sección 5ª de dicho capítulo, artículos 29 a 31).

La normativa autonómica vigente, como ya hemos indicado, plasma un control análogo. El Decreto Legislativo 2/1998, de 25 de junio, por el que se aprueba el texto refundido del Régimen Económico y Presupuestario del Principado de Asturias establece la toma de razón como mecanismo que substituye a la fiscalización de los derechos en el artículo 56.7. La normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía no recoge esa mención en su norma básica de gestión financiera (el Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo), pero sí en el desarrollo reglamentario vigente (artículos 14 a 18 del decreto 149/1988, de 5 de abril, que aprueba su reglamento de intervención).

En la misma línea que los anteriores pero con una redacción que habla de derechos y cobros, y no de ingresos, la Ley 14/2014, de 29 de diciembre, de finanzas de Baleares sustituye la fiscalización previa por las *«comprobaciones inherentes a la anotación contable de estas operaciones y por el control financiero».*

Si bien en el instrumento de la toma de razón podemos encontrar denominaciones y aplicaciones prácticas casi idénticas, en los demás mecanismos de control que completan a este *«relajado»* régimen de control inicial existe variedad de conceptos y mecanismos. Los términos habituales de control posterior, auditoría y/o control financiero son usados en

ocasiones como sinónimos o como posible controles complementarios o sucesivos que en la práctica requerirían un análisis detallado de la normativa que los desarrolla en cada comunidad autónoma y de incluso ejemplos concretos, que exceden claramente el alcance del presente trabajo.

Junto con lo anterior, no debemos olvidar que el control de los ingresos y derechos debe completarse con un adecuado control y seguimiento de las existencias en Tesoro y/o «Caja» de las distintas administraciones públicas, y de las operaciones al margen del presupuesto o «extrapresupuestarias».

### 3. Modalidades de control

La primera modalidad de función interventora consiste por tanto, en la inherente a la toma de razón en contabilidad.

Desde el punto de vista doctrinal, los autores concluyen en que el instrumento de toma de razón obedece a evidentes razones prácticas de agilización de los expedientes de ingreso. Así lo concluyen por analogía con las actuaciones estadísticas y sociológicas autores como Arnal y González (2007), *«Este conformarse con la toma de razón de las liquidaciones practicadas en vez de proceder a su fiscalización previa obedece a la necesidad de agilizar su respectiva gestión y descansa en la hipótesis razonable de que el examen de una muestra representativa de lo actuado basta para mantener el control de legalidad sobre el conjunto de las actuaciones, tal como sucede en el ámbito sociológico de las encuestas»*.

Para la toma de razón en contabilidad son de aplicación los principios contables recogidos en la normativa presupuestaria, por lo tanto esta fiscalización previa deberá velar por el cumplimiento de los mismos.

Por una parte nos encontramos con el principio de no afectación. Con carácter general los ingresos de carácter presupuestario se destinarán a financiar la totalidad de los gastos presupuestarios. Sin embargo en el caso de que determinados gastos se financien con ingresos específicos la contabilidad deberá recoger esta circunstancia y se deberá verificar la posibilidad de realizar su seguimiento.

Por otra parte hay que tener en cuenta el principio de imputación presupuestaria. En cuanto a su imputación cualitativa, el control previo deberá velar los ingresos se apliquen al presupuesto de acuerdo con su verdadera naturaleza económica. Y en cuanto a su imputación temporal, deberá controlarse que los ingresos se imputen al ejercicio presupuestario en que los derechos se reconozcan o libiden, es decir, en el que se dicte el acto administrativo de liquidación del derecho de cobro por un importe cierto o el documento equivalente. Esto supone una dificultad práctica a la que haremos referencia mas adelante. En el caso de las transferencias o subvenciones a recibir por la Comunidad Autónoma, ésta reconocerá el ingreso presupuestario en el momento en que tenga constancia de que la entidad concedente dictó el acto administrativo de reconocimiento de su obligación de pago o incluso de que imputó la operación a su presupuesto de gastos, sin necesidad de que se recibieran los fondos líquidos. En sentido contrario un ingreso por depósito de una garantía definitiva constituido en un procedimiento de contratación de la Comunidad Autónoma, no se imputará al presupuesto, salvo

que se dicte un acto administrativo de incautación por incumplimiento de las obligaciones contractuales.

En conclusión, el sistema de toma de razón en contabilidad permite una cierta fiscalización de los ingresos efectivamente producidos, pero no de la gestión y procedimiento aplicables a los ingresos, y en último término el control de la ausencia de ingresos «no esperable» o «no acorde con las estimaciones razonables».

Con un ejemplo puede que ligeramente burdo pero bastante útil desde el punto de vista de un órgano de control diligente podríamos indicar que:

- no existe impedimento legal en tomar razón de un ingreso de 2.000.000 de euros que se ha producido en el Tesoro Público de una Comunidad Autónoma y cuyo origen se encuentra en una cuenta del Banco de España y cuyo concepto indica «Fondo de contingencia. Libramiento de fondos correspondiente al mes de febrero de 2018», siempre que obre en poder de dicho órgano de control un cuadro de libramientos a realizar por el Estado durante el ejercicio 2018.
- resultaría insuficiente tomar razón de un ingreso de 5.000 euros por el canon de una cafetería cuando de nuestra información dicho canon debería ascender a 8.000 euros (y si no disponemos de información de los ingresos por canon esperables, un órgano de control diligente debería obtenerla y revisar a lo largo del ejercicio que se han producido los ingresos que procedan y requerir al órgano de gestión de dichos expedientes que requiera aquellos ingresos que no se han producido).

De acuerdo con lo anterior, de la misma forma que la toma de razón es suficiente cuando se dan las condiciones que legalmente y en la práctica diligente así lo determinan, los demás procedimientos de control deben llevarse a la práctica con la misma perspectiva en el área de los ingresos (y de los gastos).

Los controles a posteriori deben por tanto completar el sistema de control. Las denominaciones de dichos mecanismos comúnmente utilizadas en ocasiones como sinónimas o como alternativas por las distintas administraciones autonómicas son las siguientes:

- a) control posterior:
- b) control financiero, permanente o no
- c) auditoría

El primero de ellos, **el control posterior**, figura como denominación genérica de control incluida en casi todas las normas autonómicas, establecido como complemento de la toma de razón y en una redacción que le sigue de forma inmediata. Su plasmación práctica sin embargo ha sido variada, asumiendo algunas comunidades autónomas dicho control posterior como un sistema específico (como es el caso de la Comunidad autónoma de Galicia) o identificando dicha expresión como un «momento de control» a desarrollar con otros mecanismos más regulados (el control financiero permanente, la auditoría pública, etc).

La falta de regulación específica de los requisitos del mecanismo de «control posterior» ha llevado en la práctica a desarrollar dicho control como un combinación entre la fiscalización plena con procedimientos de muestreo que supone la posibilidad de ahorro de efectivos

y cumplimiento de objetivos, pero impide en muchos casos la extrapolación de resultados por no establecer muestreos estadísticos perfectamente elaborados.

Por otra parte, el **control financiero** comúnmente denominado permanente, en el ámbito de los ingresos se dirige fundamentalmente al control de las entidades del sector público que gestionan la actividad económica pública y en muchos casos se dotan de sus propios recursos e ingresos. En esa huida del derecho administrativo que posteriormente mutó a huida del «edificio administrativo», el control ha asumido nuevas formas para poder llegar a las áreas que demandaban mayor flexibilidad de gestión, pero que no podían quedar sin control.

Un análisis de la diferencia entre la clásica función interventora y el control financiero permanente desde el punto de vista de quienes lo ejercen y quienes lo «soportan» ya hace años que se recoge en manuales y artículos o estudios, calificando al primero como basado en la desconfianza, paternalista, negativo y reprobador frente al segundo que sería favorable a la autonomía de gestión y autodirección, constructivo, entre otras notas (Parres 2011). No es recomendable en ningún caso caer en el maniqueísmo en el análisis de los sistemas de control, pero es evidente que una administración moderna no puede sobrevivir en un entorno de rigidez excesivo y desconfianza injustificada.

El reciente Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, aporta una definición en su artículo 29 cuando atribuye al órgano de control el «comprobar, de forma continua, que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, con el fin último de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental». Sin embargo, en ese mismo artículo configura al control permanente como un procedimiento y a la auditoría como una técnica a su servicio, frente a otras normas de nuestro derecho comparado que los clasifica como mecanismos de control combinables, pero separados.

Sin embargo, no podemos obviar como analizaremos en el siguiente apartado la relevancia de los reintegros de ayudas y subvenciones como fuente de ingresos para las Administraciones autonómicas que despliegan gran parte de su actividad con la actividad de fomento. Por ello conviene enfocar como un mecanismo de control de los procedimientos de gestión de los ingresos los procedimientos de control financiero de ayudas y subvenciones (que para el supuesto de la Comunidad Autónoma de Galicia se recogen en la Ley 9/2007, de 13 de junio, de Subvenciones de Galicia) que debe tener dentro de su alcance no sólo el procedimiento de concesión, justificación y pago de las ayudas y subvenciones, sino también el control de la determinación y recaudación de los ingresos por reintegro que procedan.

Por último, **la auditoría** de los ingresos se debe instrumentar en relación con la naturaleza de los ingresos a auditar, siendo sus posibilidades más comunes las siguientes: de legalidad, financiera y operativa. Tal y como analiza la mayor parte de los autores (Brusca 2006), en el análisis de entre otros los ingresos tributarios, la auditoría de legalidad se basará en el análisis del «*cumplimiento de la normativa aplicable a los ingresos tributarios en cada una de sus fases, como son presupuestación inicial, modificaciones presupuestarias y ejecución*», dedicando la financiera a «*evaluar si la Entidad ha aplicado dichos principios en la contabilización y registro de los ingresos tributarios*», y la operativa a «*analizar la eficacia en el proceso de gestión de ingresos tributarios*».

Otras administraciones como la Comunidad Autónoma de Euskadi (Decreto Legislativo 2/2017, de 19 de octubre) emplean una diferente clasificación de las modalidades de control económico que realiza la Oficina de control económico distinguiendo entre «financiero y de gestión, fiscal, normativo y administrativo».

Dicho lo anterior, conviene tener en cuenta que el control de los ingresos debe ser analizado en el contexto de un estado con una organización autonómica, descentralizada (federal desde su inicio para no pocos autores), en los que una buena parte de los ingresos recibidos son el resultado de las transferencias que instrumentan el reparto de los fondos por parte del Estado fruto del correspondiente acuerdo de financiación, cuyo control se limita a la constatación y contabilización del ingreso.

Junto con lo anterior, una parte de la doctrina al analizar la distribución de las responsabilidades del gasto y del ingreso en el estado autonómico, ha considerado críticamente la figura de los tributos cedidos como mecanismo para conseguir ahondar en el principio de responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas. No parece según dichos autores interesar a distintas administraciones públicas visibilizar su posición de responsables/causantes de un «incremento de presión fiscal».

No puede tampoco desconocer el sistema de control la situación de la gestión y estimación presupuestaria de los ingresos en escenarios de crisis frente a épocas de bonanza económica, ni la gestión de los ingresos en escenarios de minoría o mayoría parlamentaria autonómica o del Gobierno central (con el impacto que la prórroga presupuestaria provoca en la «certeza» de los ingresos a recibir por las Comunidades Autónomas y por ello en sus gastos). Por ello, los sistemas de control con independencia de los mecanismos en que se plasmen y de las denominaciones que empleemos, pueden y deben adquirir la suficiente flexibilidad para orientar su enfoque y eficacia en todas las posibles situaciones.

#### **4. Breve análisis de recientes resultados constatados por los órganos de control externo**

El control interno siempre ha aprendido y debe aprender de la supervisión que de sus errores o deficiencias ha aflorado el sistema de control externo de nuestro ordenamiento jurídico.

En el ámbito del control de ingresos no ha sido muy prolífica la actuación de los órganos externos en los últimos años, centrados como hemos dicho en el control de los gastos, y en particular de la contratación pública.

De algunos de los últimos informes emitidos haremos un análisis de las conclusiones consideradas más relevantes.

La falta de gestión de los expedientes de reintegro: El informe de la Audiencia de Cuentas de Canarias de fiscalización de los ingresos pendientes de cobro de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias reconocidos en ejercicios anteriores a 2016 (aprobado el 15/12/2016) recoge entre sus conclusiones más relevantes que «A fecha de 1 de marzo de 2016, según se desprende de los sistemas informáticos que soportan la justificación



*de subvenciones y aportaciones dinerarias, las diferentes Consejerías del Gobierno de Canarias, presentaban un importe de 194 millones de € de subvenciones y aportaciones dinerarias, vencidas, pendientes de justificar y sin iniciar el oportuno expediente de exigencia de reintegro, que podría incrementar el importe total de los derechos reconocidos pendientes de cobro».*

Como el propio informe reconoce en su epígrafe 3.3 «(...) se puede deducir que esta situación, de no registro contable de la exigencia de reintegro de subvenciones y aportaciones dinerarias vencidas y no justificadas, afecta a la cifra real del importe de los derechos reconocidos y pendientes de cobro por tal concepto». Este informe cifra de una forma contundente uno de los déficit de control más relevantes de las cuentas autonómicas, el área de reintegro de ayudas. Sin perjuicio de la falta de dicha información, resulta más grave si cabe la falta de estandarización de procedimientos en el reintegro de las subvenciones y ayudas no justificadas o deficientemente justificadas, que permitan agilizar dichos procedimientos y aportar una información muy relevante para la gestión y control del presupuesto de ingresos. Ello por un doble motivo:

- resta recursos al presupuesto de ingresos de la Comunidad Autónoma de que se trate
- impide el efecto disuasorio que la aplicación de procedimientos de reintegro posee sobre los beneficiarios de ayudas incumplidores

Cabe indicar asimismo una evidente consecuencia en el lado del gasto público. La falta de dicho control en el área de reintegros impide la «*imagen fiel*» de la ejecución del presupuesto de gastos, toda vez que aparecerá una sobreejecución del presupuesto de gasto en relación a la situación de eficiencia de dicho presupuesto de gasto. Lo anterior es evidente si pensamos que ninguna subvención que no haya sido debidamente justificada debería ser considerada como un gasto efectivo ni mucho menos eficiente de una Administración pública.

La correcta ejecución de los procedimientos de reintegro por supuesto no supondrá la menor ejecución del presupuesto de gastos, toda vez que reconocimiento del derecho o el ingreso por reintegro no conlleva una anulación del documento ADOK correspondiente al presupuesto de gastos, pero sí supondrá una imagen más compensada de la ejecución real del presupuesto globalmente considerado. Todo ello evidentemente sin perjuicio de la imputación de los reintegros al ejercicio en el que efectivamente se reconozca el derecho a su percepción. Pero dicha información es la que las memorias de los proyectos de presupuestos de las administraciones públicas deben recoger.

En la misma línea, el reciente Informe de fiscalización de la gestión de reintegros de subvenciones en determinados Ministerios y Organismos autónomos correspondientes al Área de la Administración Económica del Estado, ejercicios 2014 y 2015 (Resolución de 27 de diciembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas) concluye como una de las principales deficiencias detectadas que «(...) no existe ninguna normativa específica referida a la gestión de los ingresos no tributarios que obligue a seguir un procedimiento determinado para hacer el ingreso. No hay, por tanto, un procedimiento detallado para hacer el ingreso; simplemente el beneficiario lo realiza en la entidad financiera que corresponda (normalmente se indica en la convocatoria) y envía una copia del justificante de ingreso al centro gestor. Este procedimiento plantea problemas de

*seguridad jurídica y de identificación y registro contable de los ingresos, que dependerán de los datos aportados por el beneficiario y de la comunicación establecida entre las unidades del organismo autónomo encargadas del seguimiento de las subvenciones, del control de los ingresos realizados y de su registro contable, situación que no se produce en el caso de los órganos de la AGE».*

En línea con la anterior conclusión, el Tribunal de Cuentas concluye como la deficiente gestión de los expedientes de reintegro tiene como incidencia aparejada la falta de tramitación de procedimientos sancionadores *«ninguno había iniciado procedimiento sancionador por la presentación de cuentas justificativas inexactas o incompletas prevista como infracción leve en el art. 56 LGS (37 expedientes); así como en ninguno en los que los beneficiarios no rindieron en plazo la cuenta justificativa (19 expedientes), tampoco en los 4 que finalmente no habían rendido ésta a la fecha de realización de los trabajos.*

El informe del Consello de Contas (Consejo de Cuentas) de la Comunidad Autónoma de Galicia de fiscalización de los fondos de compensación interterritorial (FCI del Ejercicio 2015), emitido en febrero de 2018, incluye entre sus recomendaciones dos especialmente relevantes en el ámbito de los ingresos autonómicos. Hemos de tener en cuenta que el FCI supuso para la Comunidad Autónoma de Galicia, según el presupuesto de gastos de 2015 del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, un importe de 136.018.540,98 euros. Sin embargo, en el ejercicio 2015 se reconocieron obligaciones por importe de 105.044.364,54 euros y se realizaron pagos por el mismo importe.

Como consecuencia de estos datos, el órgano de control externo gallego recomienda la *«Realización de modificaciones en el presupuesto de ingresos de la Comunidad Autónoma con el fin de adaptarlo a las materializadas en el presupuesto de gastos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas».* Dichas modificaciones exigen a juicio del Consejo de Cuentas la *«Implantación de un subsistema de registro contable específico para los proyectos financiados con los Fondos de Compensación Interterritorial, integrado en el sistema contable de la Intervención General de la Comunidad Autónoma, con el fin de que cada centro gestor de la contabilidad, tanto de la administración general como de la administración institucional, tenga conocimiento de las distintas operaciones que se derivan de la ejecución de los citados Fondos, no sólo en la vertiente de gastos sino también en la de ingresos».* De nuevo la información completa y correcta como solución para las discrepancias detectadas en los sistemas de gestión y control de ingresos.

Como análisis de aspectos más concretos de gestión y control de los ingresos, la Cámara de Comptos de Navarra en su informe de la cuenta general de 2016, concluye: *«Los derechos reconocidos en 2016 fueron 9,39 millones de euros, un seis por ciento menos que en 2015, cobrándose 8,85 millones al cierre del ejercicio. En el análisis del procedimiento de gestión hemos verificado que el reconocimiento del derecho en el presupuesto se hace de forma simultánea al cobro, o cuando se envía la gestión del cobro a la agencia ejecutiva por impago en plazo. Esto motiva que puedan existir derechos que no se hayan contabilizado en el presupuesto del ejercicio, y otros registrados que no pertenezcan al año en curso. Así, según la información que nos han proporcionado, en 2016 se emitieron 12.161 facturas por valor de 10,15 millones de los cuales a 31 de diciembre de 2016 se habían cobrado 7,74 millones».*

Por último, podemos reflejar el análisis que los órganos de control externo hacen de la contabilidad extrapresupuestaria, y en particular de los ingresos que tienen tal naturaleza, aunque sólo sea temporalmente hasta su imputación a presupuesto. A este respecto, la Cámara de Cuentas de Andalucía en su informe de la Cuenta General del año 2016 refleja como «incidencia» que dichos ingresos en la situación transitoria que debería suponer el «pendiente de aplicar» suponen el 8,06% del total de la agrupación de acreedores, constatando como deficiencia que «(...) existen partidas pendientes de aplicación contabilizadas en operaciones extrapresupuestarias de una significativa antigüedad, por lo que deberían arbitrarse los mecanismos necesarios para su depuración (...)». En el siguiente cuadro puedo observarse el impacto de dicha incidencia en los ejercicios objeto de análisis:

**Cuadro 1**  
**Antigüedad de las operaciones pendientes de aplicación**

Año	Importe (millones de euros)
2012	3,70
2013	5,09
2014	10,01
2015	13,01
2016	117,43
Total período	149,24

Fuente: IGJA (modificado en relación al original al recoger únicamente 5 años).

## **5. Un ejemplo concreto: La Comunidad Autónoma de Galicia. Algunas propuestas para mejorar el control de los ingresos autonómicos**

La normativa de la Comunidad Autónoma de Galicia recoge el control de los ingresos en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley de Régimen financiero y Presupuestario de Galicia aprobado por el Decreto Legislativo 1/1999, de 7 de octubre (en adelante TRLR-FPG). Dicho artículo establece dos regímenes de control que afectarían al área de ingresos: la función interventora y el control financiero.

En primer lugar, la función interventora tiene por objeto controlar todos los actos, documentos y expedientes de la Comunidad y de sus organismos autónomos de los que pudiesen derivarse derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven y, en general, la recaudación, la inversión o la aplicación de los fondos públicos, a fin de asegurar que la gestión de los órganos controlados se ajuste a las disposiciones aplicables a cada caso.

Esta función interventora, desarrollada en su mayor parte por medio de la fiscalización previa, se encuentra condicionada por la previsión del artículo 97.6 que señala para los ingresos el régimen de toma de razón y control a posteriori ya visto.

En desarrollo de la anterior previsión, la Comunidad Autónoma de Galicia ha optado, como con carácter general han hecho las administraciones autonómicas, por un régimen previo de menor control, estableciendo mecanismos de control posterior en su mayor parte en la Intervención delegada de la Consejería de Hacienda y descentralizados en las Intervenciones Territoriales que radican en las capitales de provincia del territorio gallego junto con una unidad adicional en la ciudad de Vigo. Igualmente asumirán dichas unidades la contabilidad de los ingresos y pagos no presupuestarios (artículos 16, 19 y 23 del Decreto 30/2017, de 30 de marzo, por el que se establece la estructura orgánica de la Consellería de Hacienda).

Por otra parte, el control financiero lo ejercerá la Intervención General de conformidad con lo previsto en cada caso y en la forma que reglamentariamente se establezca respecto de los servicios de la Comunidad, de los organismos autónomos, de los entes públicos y de las sociedades públicas para comprobar su adecuado funcionamiento tanto en el aspecto organizativo como en el económico-financiero.

Esta modalidad de control se desarrolla en relación a los ingresos a través del control financiero permanente que el TRLRFPG atribuye a las Intervenciones delegadas en su artículo 106, pero que el desarrollo reglamentario posterior ha encomendado en concreto a la Intervención delegada en la Consejería de Hacienda y a las Intervenciones delegadas territoriales con la coordinación de una subdirección general dependiente de la Intervención General (la Subdirección General de Control Financiero Permanente y Auditoría del Sector Público).

Evidentemente la magnitud de las actuaciones de control de ingresos a realizar está en relación directa con la naturaleza jurídica de los «entes» objeto de control y las funciones que legalmente tienen dichos entes atribuidas. De tal forma, no son equiparables las actuaciones de control desarrolladas sobre la Agencia Tributaria de Galicia (Atriga) y sus ingresos, que las desarrolladas sobre el Instituto Galego de Promoción Económica (IGAPE).

El panorama de control tradicional de los ingresos se ha visto recientemente completado por la puesta en funcionamiento de la Subdirección General de Auditoría y de Control Financiero Continuo del Sector Público Sanitario, una nueva unidad con competencias que pueden llegar a tener una repercusión considerable en el ámbito de control de los ingresos (Resolución de 27 de abril de 2017, de la Intervención General de la Comunidad Autónoma, por la que se ordena la publicación del Acuerdo del Consello de la Xunta de Galicia, de 27 de abril de 2017, por el que se regula el ejercicio y materialización del control financiero de ciclo continuo en el ámbito del Servicio Gallego de Salud).

Evidentemente este régimen de control debe actuar sobre un área con competencias atribuidas a unidades gestoras que desarrollan las actuaciones de gestión de los ingresos y su normativa contable. En este punto por tanto, tan relevante es la actividad de control y su normativa reguladora como la normativa sobre gestión de los ingresos y de los recursos que son tramitados presupuestaria y/o extrapresupuestariamente.

En la Comunidad Autónoma de Galicia dichas competencias están atribuidas fundamentalmente a la Dirección general de Planificación y Presupuestos de la Consejería de Hacienda (si bien la competencia para instrumentar ingresos y pagos, y movimientos extrapresupuestarios para garantizar el principio de unidad de caja está atribuida a la actual Dirección General de Política Financiera, Tesoro y Fondos Europeos).

La normativa contable de ingresos se contiene, más allá de las escuetas referencias del TRLRFP y del desarrollo separado de regímenes especiales como el de los Fondos Estructurales y de Inversión Europeos (FEIE), en la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 27 julio de 2000 sobre desarrollo de la gestión presupuestaria y contabilización de los ingresos procedentes de transferencias corrientes y de capital. Se trata de una breve orden de 13 artículos que ha sido actualizada en varias ocasiones con posterioridad pero que debe ser objeto de revisión para adaptarse a una contabilidad de ingresos que se ha vuelto más compleja y cuya rigidez y formalismo puede ralentizar y por tanto incumplir con el objetivo de un régimen de control previo flexible.

Junto con esta regulación debemos tener en cuenta que la normativa contable general de la Comunidad Autónoma de Galicia se contiene en la actualidad en la antigua Instrucción provisional de la operatoria contable del gasto público (Diario Oficial de Galicia nº 8, de 14 de enero de 1987). Por ello, en una contabilidad informatizada en pleno siglo XXI, y con un régimen de control realizado fundamentalmente a posteriori, conviene recomendar como una de los objetivos más relevantes a corto plazo la modernización de la normativa contable autonómica, sin perjuicio de la posibilidad de adaptar las necesidades que surgen mediante la modernización de la aplicaciones informáticas empleadas para instrumentar la contabilidad.

Junto con la mejora indicada de la normativa contable, es necesario finalizar este artículo con una serie de mejoras propuestas en relación a la actividad de control de los ingresos en la Comunidad Autónoma de Galicia pero que con lógicos matices serán aplicables a otras administraciones públicas:

Primera.-La mayor y mejor comunicación con la unidades gestoras de ingresos. Sin perjuicio de una recomendable integración progresiva de los expedientes de ingreso y de su correspondiente documentación en el actual sistema contable Xumco, es necesario anticipar la tramitación de las distintas fases del ingreso, de forma tal que, por ejemplo, no sea el ingreso efectivo en el Tesoro Autonómico el primer trámite documental que se recoja en el sistema contable del procedimiento de ingreso de un reintegro.

Para ello sería posible e incluso deseable integrar un trámite contable de propuesta de reconocimiento del derecho que realice el gestor de un procedimiento de reintegro una vez que se produce la firmeza de la resolución del procedimiento de reintegro, extremo que debería comprobar la Intervención delegada competente para su toma de razón.

El mismo procedimiento por ejemplo resulta aplicable e igualmente eficiente en los supuestos de procedimiento sancionadores o imposición de penalidades en materia de contratación que puedan derivar en un ingreso para la Comunidad Autónoma. Y más relevante si cabe puede resultar en el escenario actual de gestión y consecuente control del copago fijado para prestaciones ligadas a determinadas áreas (Dependencia, Sanidad, etc) en la que el impacto financiero de una gestión incorrecta puede llegar a ser muy relevante.

Como posible justificación de la necesaria mejora en dicho control (que incluye el control de la presupuestación y la gestión, no sólo la recaudación final), podemos reflejar en el siguiente cuadro los datos de ejecución del presupuesto de ingresos de 2015 y 2016, comparando las magnitudes más relevantes y la discrepancia que se produce entre las previsiones iniciales y el resultado final:

**Cuadro 2**  
**Comparativa de ejecución de presupuesto de ingresos. Galicia 2015/16**

Capítulo	Previsiones iniciales		Previsiones finales		Compromisos de ingresos		Compromisos/ Previsiones iniciales	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015	2016	2015
3.- Tasas, precios y otros	95.288.941,00 €	87.809.378,00 €	95.288.941,00 €	87.809.378,00 €	93.644.078,05 €	160.134.658,37 €	98,27%	182,37%
380, de ejercicios cerrados	17.407.352,00 €	12.175.497,00 €	17.407.352,00 €	12.175.497,00 €	14.406.025,19 €	36.116.863,45 €	82,76%	296,64%
381, de ejercicio corriente	237.186,00 €	356.255,00 €	237.186,00 €	356.255,00 €	717.710,50 €	1.058.422,11 €	302,59%	297,10%
391, recargos y multas	17.704.471,00 €	13.175.319,00 €	17.704.471,00 €	13.175.319,00 €	10.010.487,74 €	46.970.393,63 €	56,54%	342,47%
392, sanciones de Consejerías	11.763.497,00 €	12.015.319,00 €	11.763.497,00 €	12.015.319,00 €	20.117.161,72 €	24.060.659,48 €	171,01%	200,25%
6. Enajenación de inversiones reales	160.000,00 €	150.000,00 €	160.000,00 €	150.000,00 €	1.586.637,82 €	1.847.857,70 €	991,65%	1331,91%

Fuente.- Elaboración propia a partir de datos de la web oficial: <http://www.conselleriadefacenda.es>

De acuerdo con los datos señalados, la previsión de ingresos iniciales en los conceptos 380 y 381 que se componen, aunque no únicamente, de los reintegros de ayudas y subvenciones ha llegado a oscilar hasta un 300% en ambos ejercicios (si bien estadísticamente no debería producirse una oscilación análoga en la tramitación de expedientes de reintegro). La diferencia en los conceptos 391 y 392 es análoga en porcentaje y más relevante incluso en términos absolutos (pasando de los 25 millones previstos inicialmente en 2015 a los 71 millones finales).

Segunda.- De igual forma que la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos se encomienda a la Agencia Tributaria de Galicia, podría plantearse la conveniencia de atribuir determinados procedimientos «estandarizados» (como los de reintegro) a una única unidad especializada que permita hacer una gestión coordinada y homogénea de los mismos y garantizar el cumplimiento de plazos.

Dicha mejora, como algunas de las propuestas señaladas, conllevan la necesaria modificación de algunos artículos. En esto caso, sería necesario modificar el artículo 37 de la Ley 9/2007, de 13 de junio, de Subvenciones de Galicia, que regula la competencia para iniciar y resolver los procedimientos de reintegro.

Tercera.- La posible inclusión de criterios de «*prudencia financiera*» en la gestión y contabilización de los ingresos. Sirva como ejemplo la posible inclusión de la evaluación de riesgos no sólo a la hora de determinar las áreas sujetas a control, sino en la propia cuantificación de los ingresos a reconocer. En la práctica ello podría llevar a discutir la posibilidad de reconocer un ingreso del 100% de la certificación de Fondos Estructurales Europeos (actuales FEIE), cuando existan informes de control que hayan determinado una tasa de error en el área de gasto que está siendo certificada. En mayor medida si cabe en el actual Marco de Financiación Comunitaria 2014-2020 en el que las irregularidades supondrán una «pérdida neta» de financiación.

Cuarta.- La falta, en ocasiones endémica, de recursos personales especializados en la gestión y control de los fondos de cada administración hace recomendable combinar recursos personales de las distintas unidades/intervenciones, con el objetivo también de conseguir una formación más completa de personal y una actividad continuada a lo largo del año, que no está condicionada por épocas de mayor o menor carga de trabajo. Junto con lo anterior, la generalización y perfeccionamiento de las técnicas de muestreo estadístico en el área de los ingresos (y también en el área de gasto), poco desarrolladas en la Comunidad Autónoma (Orden de la Consellería de Economía y Hacienda de 23 de noviembre de 1999 sobre el ejercicio de la función interventora por el procedimiento de muestreo, Diario Oficial de Galicia nº 235, del 7 de diciembre), permitirán asumir una ingente carga de trabajo, pero mucho más técnica y, por ello, más eficaz en la gestión de los recursos públicos.

## Bibliografía

- Arnal Suría, S. y González Pueyo, J. M. (2007). «Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales». La Ley.
- Brusca Alijarde, I. (2006). «La fiscalización externa de los ingresos en el sector local». *Revista Española de Control Externo* nº 23, pp. 89-117.

- Dorta Velázquez, J. A. (2000). «La evaluación de riesgos como componente básico del sistema de control interno: una aplicación a las fuentes de financiación de la ULPGC».
- de la Fuente, Á. (2017). «Estudios sobre la Economía Española – 2017/10 Las finanzas autonómicas en 2016 y entre 2003 y 2016». *FEDEA e Instituto de Análisis Económico (CSIC)*.
- López Díaz, A. (2008). «Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los ingresos de los entes públicos por los OCEX». *Auditoría Pública n° 46*, pp. 9-30.
- Parres García, A. (2011). «Diseño de un modelo de control interno orientado a resultados». *Nota d'economia n° 99. Revista de economía catalana y de sector público*, pp. 67-90.
- Ruipérez Alamillo, J. (1993). «Sobre la naturaleza del Estado de las Autonomías», *Revista de Estudios Políticos*, N° 81.
- Sánchez García, N. (2017). «Fiscalización de ingresos de las entidades locales». *Revista Auditoría Pública n° 70*, pp. 39-46.
- Sáenz Royo, E. (2013). «La responsabilidad de gasto y de ingreso en el Estado autonómico: propuestas de mejora desde la perspectiva comparada», núm. 17, pp. 184-220.