

CARLOS LAMOCA PÉREZ*Inspector de Hacienda del Estado***Extracto:**

EL imparable desarrollo de las tecnologías informáticas en el seno de las Administraciones tributarias modernas ha traído como consecuencia un crecimiento espectacular de la información fiscal en poder de las citadas Administraciones. Éstas disponen en la actualidad de potentes bases de datos que, puestas al servicio del control del cumplimiento tributario y más concretamente al servicio de la planificación y selección de actuaciones, obligan a construir un nuevo modelo que tenga en cuenta las distintas probabilidades de control de las obligaciones tributarias que cada ciudadano tiene frente a las Administraciones fiscales. Y no como mero ejercicio de excelencia técnica sino como herramienta decisiva para lograr la equiparación de las presiones fiscales efectivas de todos los ciudadanos, en definitiva, para la consecución práctica del principio de igualdad ante la ley.

La planificación tradicional de las actuaciones de control adolece de una serie de corsés y defectos, unos históricos e inerciales y otros sobrevenidos merced a la, a nuestro juicio errónea, irrupción en el debate político de esta actividad administrativa. Aunque unos y otros se analizan como justificantes del cambio en la primera parte del trabajo, merecen destacarse los derivados de las limitaciones competenciales, tanto de orden territorial como funcional, y los que son consecuencia de la existencia de planes diversos y, por ende, de diversas autoridades planificadoras, que no ponen en relación los muy distintos niveles de riesgo fiscal de los contribuyentes incluidos en unos u otros. Ambos comportan altas probabilidades de perturbación en la equiparación de presiones fiscales efectivas. En todo caso, el modelo, luego advertidos y pormenorizados los problemas de la planificación tradicional, elabora una propuesta de solución que integra dentro de la estructura del mismo.

En la segunda parte se exponen de forma muy somera las grandes líneas de desarrollo del modelo, basadas, cómo no, en el riesgo fiscal de los contribuyentes. Advertidas diferencias importantes, en algunos casos muy importantes, entre los ciudadanos según el grado de control que, primero, ya están soportando sus rentas (caso de rentas sometidas a control cruzado por retenciones o ingreso a cuenta) y, segundo, pueden llegar a soportar según cuál sea su probabilidad de control, se entiende necesario que tales variables se tengan en cuenta a la hora de determinar, de fijar, de sesgar las actuaciones de control de las Administraciones tributarias. Comprobar rentas hasta el último detalle, en contribuyentes que ya las tienen sistemáticamente controladas, no resulta satisfactorio para una adecuada vigencia de la igualdad ante la ley, en tanto en cuanto otro tipo de rentas no se pongan en el mismo nivel de riesgo fiscal que las primeras.

El modelo propone como pivote, eje básico de su validez, la atribución de coeficientes de riesgo fiscal, en un primer momento generalista y en un segundo plenamente personalizado, a todos los contribuyentes sobre los que en potencia se pueda actuar. Y ello como garantía de neutralidad, objetividad, eficacia e igualdad. Y como causa directa e inmediata de su selección para comprobación.

Como conclusión final se hace una afirmación, quizá voluntarista por exclusivamente técnica: el modelo de control por riesgo fiscal es insoslayable. Más tarde o más temprano habrá de adoptarse por las Administraciones tributarias, si se quiere que éstas afronten el futuro con éxito.

Sumario:

Antecedentes y justificación general del modelo de control por riesgo fiscal.

- A) El riesgo fiscal en la planificación y selección.
- B) La organización territorial y la presión fiscal efectiva.
 - B.1. Problemas tradicionales.
 - B.2. Espacios virtuales de naturaleza censal.
- C) Discriminación por riesgo fiscal.
- D) Programación priorizada.
- E) Efectos inducidos. Programas de «presencia».
- F) Resultados cuantitativos y ejecución de programas.
- G) Propuesta general del modelo.

Supuestos de partida. Limitaciones operativas y normativas.

- A) Infraestructuras informáticas iniciales.
- B) Exigencias normativas generales.
- C) Neutralidad y gestión de la presión fiscal efectiva.

La organización y planificación tradicional del control. Problemas.

- A) Problemas derivados de la división territorial.
 - A.1. La competencia territorial y el domicilio fiscal.
 - A.2. La organización territorial de las Administraciones tributarias.
 - A.3. Implantación de modelos funcionales. Gerencia y función.
 - A.4. Disfunciones.
 - A.5. Propuesta del modelo en material territorial y de planificación.
- B) Problemas derivados de los modelos de planificación tradicional.
 - B.1. Planificación abierta y programas generalistas.
 - B.2. Planes evaluados por resultados cuantitativos.
 - B.3. Planificación continuista.
 - B.4. Planes extensivos e intensivos de realización paralela.
 - B.5. Planes publicitados.

El modelo de control por riesgo fiscal. Presentación.

- A) Introducción aclaratoria.
- B) Variables primarias de riesgo.
- C) Atributos de riesgo. Técnicas de cuantificación y evaluación del riesgo fiscal.
- D) Síntesis del procedimiento de atribución de riesgos.
- E) Síntesis del contenido del Plan.

Conclusión.

ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN GENERAL DEL MODELO DE CONTROL POR RIESGO FISCAL

A) El riesgo fiscal en la planificación y selección.

El proceso de determinación concreta de los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación por parte de los órganos de control de las Administraciones tributarias consta normalmente de dos fases definidas: una primera de «planificación», donde de forma centralizada se elabora un Plan de control que contiene todos los programas que se van a desarrollar en un período determinado. Y una segunda, de «selección», donde, en los órganos ejecutores de los programas, se concretan los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación.

Determinadas Administraciones tributarias modernas han venido utilizando tradicionalmente el riesgo fiscal individualizado como un criterio de selección concreta de los contribuyentes. Sin embargo, esa utilización ni ha sido ni es generalmente rigurosa en lo que afecta a los componentes y cuantificación del riesgo, ofreciendo demasiados casos en los que el riesgo individualizado que se atribuye a los contribuyentes que se seleccionan para comprobación tiene un fuerte componente intuitivo y por ello con carencia absoluta de cuantificación exacta. En todo caso, ese criterio de «riesgo» individualizado no ha obtenido una aplicación práctica generalizada en la fase previa de planificación.

Como decimos, esos criterios de riesgo fiscal individualizado, sólo en casos muy aislados de Administraciones tributarias vanguardistas, se han comenzado a usar como determinantes a la hora de la planificación y programación de las actuaciones. Por el contrario, lo normal ha sido programar y planificar actuaciones cerca de sectores determinados, porque existe un convencimiento, una opinión generalizada de que allí se dan o pueden darse fenómenos de fraude fiscal. En ningún caso, y esto también afecta a la fase de selección, se conocen manifestaciones prácticas de cuantificación objetiva y detallada del riesgo fiscal individual de todos los contribuyentes, ni mapas de riesgo relativo de los censos de obligados tributarios, hipotéticos candidatos a la selección para comprobación.

B) La organización territorial y la presión fiscal efectiva.

B.1. Problemas tradicionales.

La rigidez y limitaciones de los sistemas de planificación convencionales y de las estructuras organizativas que se generan en materia de control tributario provocan una serie de efectos sobre la eficiencia en la gestión de los recursos, siempre escasos, y una más que evidente desigualdad en la intensidad de las acciones de control, efectos estos que de hecho se convierten en una presión fiscal efectiva heterogénea en los diversos territorios y sectores económicos donde se producen las actuaciones de control.

Las citadas estructuras organizativas se vienen mostrando normalmente ineficientes sobre la forma de conseguir una intensidad homogénea en la presión fiscal, pero es que, además, son especialmente ineficaces, tardías en la respuesta, en un entorno en el que los cambios estructurales, la globalización y el alto grado de flexibilidad de la actividad económica han generado nuevas formas de fraude en las que, precisamente, el corsé competencial de orden territorial es la clave del arco. Esta situación resulta obvio que demanda nuevas estrategias de control más ágiles, más certeras, en suma, más modernas.

B.2. Espacios virtuales de naturaleza censal.

La planificación del control, con base en el riesgo fiscal, y la inevitable reorganización de medios que su adopción comporta en las Administraciones tributarias supondría un cambio fundamental en las formas de organización y planificación de las Administraciones tributarias. El modelo obligaría a situar los recursos humanos en los ámbitos censales donde sean más eficientes en la lucha contra el fraude, anulando así los efectos de los corsés territoriales, logrando, a la par, que las acciones de control se programen con un carácter plural y puntual sobre las áreas concretas de riesgo fiscal de cada contribuyente.

En consecuencia, el modelo no se siente constreñido por ámbitos territoriales, es más, propone una nueva estrategia de planificación y organización instrumentada a través de *espacios* virtuales de naturaleza censal, de ámbitos de similar contenido de riesgo y con similares exigencias de adscripción de medios. Estos ámbitos (geográficos, temáticos, funcionales..., es indiferente), comprenderían un riesgo fiscal homogéneo, tanto cuantitativa como cualitativamente, lo que hace que les correspondan, necesariamente, similares estructuras de recursos humanos y cargas de trabajo.

C) Discriminación por riesgo fiscal.

La materialización de la actividad de control, la selección, no puede dirigirse potencialmente y de manera aleatoria hacia todos los contribuyentes sin discriminación objetiva alguna. Principalmente, por dos razones fundamentales: primero, porque los medios son escasos y es necesario optimizar su

utilización; y, segundo, porque el punto de partida, el nivel de control que han venido soportando los contribuyentes, no es el mismo. Hay contribuyentes cuyas rentas ya están controladas en un alto porcentaje (en algunos casos al 100%) mientras que otros distan muchos de haber estado en similar situación. Es lógico pensar que los primeros debieran soportar un «control añadido», cuando los segundos hayan llegado, al menos, al que ellos ya han venido soportando. Por simple igualdad ante la ley.

Parece pues necesario que en una fase previa, la de planificación y programación, se discrimine positivamente en razón de los niveles de presión fiscal soportada ya por los obligados tributarios. Discriminación dirigida no solamente a conseguir la optimización en la utilización de los medios, sino sobre todo a lograr la vigencia del principio de igualdad ante la ley, mediante una gestión eficaz de la presión fiscal efectiva.

D) Programación priorizada.

Dentro de la planificación por riesgos, las actuaciones de control se dirigirán fundamentalmente hacia los contribuyentes o colectivos de mayor riesgo fiscal y se concentrarán en la comprobación de los previamente detectados, evitando actuaciones exhaustivas sobre áreas de bajo riesgo y teniendo en cuenta el distinto coste del control para cada tipo de actuación y sector económico. Todo ello sin perjuicio de la realización de actuaciones de «cata» y mantenimiento sobre el resto de los contribuyentes y de las tareas de investigación para la afloración de la economía sumergida.

Los programas proyectarían prioritariamente sus actuaciones en los puntos de máximo riesgo, para así profundizar en la equiparación de la presión fiscal efectiva sobre sujetos similares, con independencia del territorio o régimen funcional en el que se encuentren localizados. Los planes de control detectarían los puntos de máximo riesgo de los censos de contribuyentes y actuarían prioritariamente sobre los «dientes de sierra», hasta lograr reducirlos y equiparar sus niveles de riesgo con los del resto de integrantes del censo. Al mismo tiempo y para riesgos no detectados (economía sumergida) o detectados insuficientemente (fraudes emergentes), el plan deberá prever las actuaciones de investigación e información que las limitaciones presupuestarias hagan viables.

E) Efectos inducidos. Programas de «presencia».

En cuanto a la maximización de los efectos inducidos, el modelo apuesta decididamente por los provocados mediante el rigor y la credibilidad de las actuaciones, alejando definitivamente de sus planteamientos los denominados «efectos anuncio». Acudir al recurso fácil de «planes de presencia», con actuaciones gestuales o simplemente formales, a fin de conseguir presencia e influir de esta manera en las decisiones de los defraudadores, se revela, en muy corto plazo, como generador de efectos inducidos contraproducentes y totalmente contrarios a una política tributaria coherente y rigurosa.

Con planes de «presencia», es seguro que el fraude común se acomode a la intensidad que espera se le dispense en el control futuro y se vuelva sistemático y aceptado. No es preciso mencionar los nulos efectos que este tipo de planes provocan en el fraude organizado, en el fraude informado y, por supuesto, en el fraude sofisticado. Una Administración tributaria que así actuase, unos órganos de control, que rebajasen operativamente los niveles de exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, no dejarían de estar reconociendo públicamente su propia incapacidad para atajar los fenómenos defraudatorios.

Tampoco debemos olvidar que es inevitable que ese tipo de programas de «presencia» hayan de recaer sobre pequeños contribuyentes, únicos posibles receptores de esta tipología de actuaciones y, por ello, fatalmente destinados a soportar año tras año la molesta «presencia» de los órganos de control y la presión fiscal que conllevan. No parece serio y en todo caso es contrario a las exigencias del modelo, a su propia esencia.

Por el contrario, el modelo se decanta por obtener la disuasión al fraude a través de la fuerza ejemplarizante de las actuaciones de control y la fuerza moral y la credibilidad social que otorga a las mismas su sesgo hacia entornos donde la defraudación fiscal es detectada con mayor virulencia. Esta finalidad se configura como una de sus piezas clave. Conseguir un mejor cumplimiento voluntario, ante la evidencia, para los potenciales defraudadores, de la mayor eficacia en las actuaciones de control tributario y ante la también evidencia, para el conjunto de ciudadanos cumplidores, de que se controla a quien más riesgo fiscal denota, es el mejor aliado de cualquier estrategia óptima de lucha contra el fraude fiscal.

F) Resultados cuantitativos y ejecución de programas.

Los sistemas de planificación tradicionales se sesgan invariablemente hacia la búsqueda de resultados cuantitativos, a la consecución de indicadores de deuda descubierta o contribuyentes visitados. Las acciones de control que estos planes diseñan se instrumentan, ineluctablemente, con base en la división competencial y de recursos humanos que requieren los diversos territorios y áreas en los que la correspondiente Administración estructura su competencia.

Un objetivo primordial del modelo es la ejecución íntegra de los planes de control y no la consecución de objetivos cuantitativos indicados por deudas tributarias o número de contribuyentes visitados, al menos de forma directa.

La ejecución «íntegra» de los planes de control, cuando la elaboración de los programas que contienen ha respondido a una rigurosa discriminación positiva de los contribuyentes en base a su riesgo fiscal, llevaría necesariamente la actividad inspectora hacia los sujetos y áreas de mayor riesgo, con independencia de dónde tengan aquéllos localizado éste su domicilio fiscal o de dónde tenga situada la sede territorial el órgano que efectúa la comprobación. De esta manera, se lograrán equiparar diferentes presiones fiscales dentro de un mismo ámbito común de actuación.

G) Propuesta general del modelo.

La respuesta a las exigencias organizativas y planificadoras citadas ha sido ágil por parte de algunas Administraciones tributarias (Holanda y Canadá, principalmente), quienes, enfrentadas a los problemas de planificación y organización mencionados, se han apresurado a implantar progresivamente modelos de control basados en riesgos fiscales y no en criterios prioritariamente territoriales. En este sentido, se parte como premisa principal de que las actuaciones de control, siempre limitadas y selectivas, han de tener como punto fundamental de su justificación el análisis del riesgo fiscal de los contribuyentes.

La programación y planificación con criterios de riesgo fiscal se revela como una herramienta fundamental e inevitable en el futuro de la planificación de acciones de control y organización de medios del conjunto de las Administraciones tributarias más modernas, no sólo por su más que probable eficiencia en la utilización de los recursos, sino por lo que es más importante: por la garantía material de neutralidad que produce la aplicación del modelo y la consecución del principio de igualdad ante la ley de los obligados tributarios mediante la equiparación de sus presiones fiscales efectivas.

SUPUESTOS DE PARTIDA. LIMITACIONES OPERATIVAS Y NORMATIVAS

A) Infraestructuras informáticas iniciales.

El modelo de programación y organización de las actuaciones y medios de control, con arreglo a criterios de riesgo fiscal, requiere de un presupuesto de partida. Un presupuesto fundamental sin el cual el modelo es impensable: la Administración tributaria que pretenda implantarlo ha de estar en disposición de poder conocer y valorar el riesgo fiscal de todos sus contribuyentes, con criterios justificados y, por ello, fiables. Ello requiere necesariamente una muy potente estructura informática, a la par que una fuerte obligación de declaraciones informativas y una masiva actividad de captación de datos con trascendencia tributaria.

De siempre, la necesidad de «rentabilizar» los medios empleados ha llevado a las Administraciones tributarias a seleccionar sus candidatos a comprobación, con criterios cada vez más técnicos y justificados, huyendo de la aleatoriedad y de los agravios comparativos que la misma podía provocar. Esos criterios técnicos, en principio exclusivamente de selección de candidatos personalizados, se han ido sistematizando paulatinamente para pasar a ser generales e incorporarse a la planificación, a los planes de control de las Administraciones tributarias.

Dentro de ese *iter* de tecnificación de planes y en una última fase, cuando ya una Administración tributaria determinada cuenta con un potente bagaje de datos respecto de sus contribuyentes, datos organizados, estructurados, tratados, valorados y, por tanto, convertidos en datos informadores del

«riesgo fiscal», es cuando esa Administración está en disposición de dar el paso siguiente y apoyar todas sus acciones de control en los mapas de riesgo fiscal que, al efecto, diseñe y elabore. Mapas cuya finalidad será la concreción numérica y relativa de los riesgos fiscales de todos los contribuyentes, previa definición y configuración de los espacios censales de naturaleza virtual, también éstos mediante la concreción de las correspondientes densidades de riesgo de su ámbito.

B) Exigencias normativas generales.

Es indudable que la vigencia de los principios regulados en las normas ha de obtener plena satisfacción a través de la actividad administrativa en general. Si ésta es una exigencia pregonable de cualquier actividad administrativa, lo es particularmente de la actividad de control de las obligaciones tributarias. A este respecto, es normal que tanto las Constituciones como las leyes generales de orden tributario de las Administraciones modernas recojan los principios de igualdad ante la ley, de generalidad en la distribución de las cargas, de neutralidad, etc.

En el caso de España, el artículo 31 de la Constitución requiere que tanto la normativa tributaria como la «aplicación» que de ella se haga se ajusten a los principios en él contenidos: generalidad, capacidad económica, **igualdad**, progresividad y no confiscatoriedad. A su vez, la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (Ley 58/2003) recoge en su artículo 3 además de los principios constitucionales citados, los de justicia y equitativa distribución de la carga tributaria y los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

Efectuada la anterior proclamación en las previsiones normativas sobre generalidad, igualdad y equitativa distribución de la carga tributaria, se hace ineludible que las mismas no se vean reducidas, cuando no anuladas *de facto*, por limitaciones organizativas u operativas que puedan recortar los efectos que el legislador tuvo previstos.

Cuando las normas constitucionales o tributarias requieren la igualdad y generalidad, cuando exigen una equitativa distribución de las cargas tributaria, están ordenando que la ejecución de las tareas de control se organicen y reglamenten de tal manera que, involuntariamente, no puedan mermar la vigencia de los principios en aquéllas contenidos. La eficacia, la eficiencia, la efectividad y el éxito de ejecución de los planes de control ha de medirse por el grado de consecución de los principios mencionados y no por cualquier otro indicador que, en principio, pudiera resultar práctico, sencillo de cuantificar e incluso, y según lo que con ello se persiga, «deslumbrante».

La consecución de la vigencia de los principios normativos exige organizaciones modernas no ligadas inevitablemente a territorios, como tampoco lo están necesariamente los hechos generadores de la imposición, planificación de actividades que proporcione homogeneidad y unidad en las respuestas a los fenómenos de fraude, actuación prioritaria sobre los niveles de fraude más escandalosos... Y más que nada, modernización de ideas y adecuación al nuevo escenario que configura una economía global.

C) Neutralidad y gestión de la presión fiscal efectiva.

Lo que comúnmente se conoce como «presión fiscal» admite diversas definiciones según cual sea el contenido que le queramos atribuir. Lógicamente, las normas, dentro del terreno ideal en el que se mueven, diseñan unos parámetros de presión determinados para los sujetos receptores de las mismas y requieren de los órganos encargados de gestionar esa presión, que la misma se acomode a las previsiones del legislador. La aplicación rigurosa de todas las previsiones y supuestos de hecho que la normativa recoge y, más que eso, el control de que lo que se reguló, se está cumpliendo exactamente, es una exigencia a demandar de las Administraciones tributarias encargadas de la aplicación de los sistemas tributarios. Una exigencia fundamental si se quiere que la presión fiscal normativa (presión fiscal formal) se haga realidad, que la presión fiscal real (presión fiscal efectiva) coincida con la formal y con ello se cumplan los principios normativos.

Una legislación extraordinariamente respetuosa con los principios constitucionales, que no vaya seguida de una organización que controle su cumplimiento y corrija las desviaciones que se produzcan, distribuyendo homogéneamente las acciones de control en función del grado de intensidad del fraude, será una organización cuya incidencia en la actividad económica no producirá efectos neutrales. Una planificación aleatoria de las actuaciones de control puede tener una influencia negativa sobre sectores económicos en los que sus integrantes, sus contribuyentes, situados éstos en similares condiciones de riesgo fiscal, puedan o no verse afectados por aquéllas.

Al contrario, una planificación en base a riesgos fiscales tenderá a igualar, a equipar niveles de riesgo y, por ello, de fraude potencial, mediante las actuaciones de control necesarias para tal fin. En la medida que lo consiga, no solamente habrá sido neutral en la toma de decisiones de los ciudadanos sino que, además, su incidencia sobre la presión fiscal efectiva será absolutamente positiva.

Se revela así la «probabilidad de control» que las Administraciones tributarias puedan tener respecto de las bases imponibles de los contribuyentes, el grado de control potencial que de las magnitudes y hechos imponibles tengan, como determinantes, tanto de la «presión fiscal efectiva» como del riesgo fiscal. Aparecen, pues, la «presión fiscal efectiva» y el «riesgo fiscal» como dos caras de una misma moneda: a medida que aumenta la primera disminuye el segundo y viceversa. Cuanta más presión fiscal efectiva se soporte, menor será el riesgo, mientras que en supuestos de escasa probabilidad de control, se incrementará el mismo.

Con las lógicas excepciones que confirmará la regla podemos afirmar que, generalmente, el contribuyente acomodará el cumplimiento de sus obligaciones a la probabilidad de control que en el futuro pueda dispensarle la Administración tributaria. Por supuesto, existirán ciudadanos, con alto sentido cívico, con elogiada moral fiscal, que prefieran cumplir diligentemente con sus obligaciones tributarias. Coherentemente con los presupuestos del modelo, estos ciudadanos «sin riesgo» quedarán invariablemente fuera de los planes de control. Pero es que también estos ciudadanos pueden ver minada su loable postura si aprecian que la Administración tributaria no planifica de forma certera sus actuaciones y corrige los comportamientos de determinados colectivos de riesgo que puedan ser especialmente escandalosos.

En todo caso, el hecho de ciudadanos escrupulosamente cumplidores de sus obligaciones tributarias no perjudica la justificación del modelo. Al contrario, la fortalece en la medida en que, ese cumplimiento ejemplar, demanda de la Administración tributaria actuaciones, si cabe, más rigurosas y certeras sobre los incumplidores, actuaciones en las que sea el «riesgo fiscal» el detonante de la actividad comprobadora.

Las actuaciones de control irán pues dirigidas de forma prioritaria a los niveles de alto riesgo, niveles en los que el incumplimiento encontrará su fuerza más disuasoria en la existencia de unos órganos y unos planes que, potencialmente y con el mayor grado de probabilidad, puedan actuar en esos ámbitos.

Aun cuando las sociedades nacionales alcancen un nivel de convencimiento fiscal, una moral tributaria apreciable, los Planes de control desgraciadamente deberán existir. Con menos contenido evidentemente, pero siempre alerta. Son sobre todo las políticas de gasto de los gobiernos las que «autorizan moralmente» las políticas de ingresos. Si cualquier ciudadano no encuentra justificación en las primeras, es muy probable que tampoco lo tenga en la aportación tributaria que le exigen los poderes públicos, llegando incluso a entenderse legitimado para reducirla o anularla totalmente. Y para arreglar esos «contrastes de pareceres» están las Administraciones tributarias y sus instrumentos organizativos y de planificación.

En el sentido apuntado, las Administraciones tributarias vienen a ser las auténticas gestoras de la presión fiscal efectiva. La planificación y ejecución de sus actuaciones ha de tender de forma necesaria a equiparar la presión formal con la efectiva, haciendo realidad lo que las normas han previsto. La planificación, las acciones de control, son manifestaciones de «gestión de la presión fiscal» por parte de las Administraciones tributarias. Si tanto una como las otras se realizan de forma eficaz y certera, reduciendo los niveles de riesgo más importantes, estarán gestionando la presión fiscal efectiva de forma que se hagan realidad los principios constitucionales en materia tributaria.

LA ORGANIZACIÓN Y PLANIFICACIÓN TRADICIONAL DEL CONTROL. PROBLEMAS

A) Problemas derivados de la división territorial.

A.1. La competencia territorial y el domicilio fiscal.

El territorio, por lo general, ha sido y es una variable de referencia competencial, un punto de conexión conforme al cual se instrumentan las competencias de todo tipo de órganos administrativos. En el campo tributario, es normal, salvo excepciones puntuales, que sea el territorio del domicilio fiscal del obligado tributario el que atribuya la competencia para su comprobación suponiendo

do, presumiendo de forma tácita que sea donde fuere, donde el ciudadano fije su domicilio, la respuesta de la Administración a los fenómenos de fraude, la presión fiscal efectiva va a ser la misma. Sucede que no es así.

La fijación del domicilio fiscal es claro que debiera ser una variable neutral en el control de las obligaciones tributarias pero, en un escenario territorial en el que la capacidad de control y, en su caso, la capacidad de respuesta al fraude es distinta, adquiere gran importancia la elección del territorio donde los obligados tributarios fijan su domicilio. Aunque el territorio debiera tener incidencia en las decisiones de los contribuyentes exclusivamente en los supuestos en los que el legislador quiera discriminar y lo haga a través de una norma, las limitaciones materiales y de medios humanos, la pervivencia de organizaciones territoriales tradicionales, la rigidez geográfica de las competencias de éstas y, en general, el temor administrativo a romper con una institución tan tradicional como la de la representación periférica de las Administraciones provocan el que las divisiones territoriales de una misma Administración no tengan, en la práctica, la misma presión fiscal efectiva.

Salvo las situaciones que hemos mencionado, en las que son las propias normas las que discriminan la presión fiscal territorial, las que buscan la diferenciación tributaria en pos de fines de naturaleza política, en el resto de situaciones, no es aceptable que se produzcan diferentes presiones fiscales por que haya diferentes intensidades de control territoriales.

Precisamente, uno de los efectos inmediatos del modelo de control por riesgo fiscal es el de evitar maniobras de deslocalización de sujetos defraudadores, maniobras siempre tendentes a asentarse en los territorios o áreas funcionales con menor control fiscal efectivo. La «neutralidad geográfica» ante los fenómenos de fraude se aseguraría definitivamente mediante la homogeneidad de respuesta que procura un modelo de control por riesgos censales, sea cual sea el domicilio fiscal del obligado tributario.

A.2. La organización territorial de las Administraciones tributarias.

Las Administraciones tributarias tienen distintos criterios a la hora de organizarse territorialmente. Si bien el modelo territorial admite distintas versiones, ha sido tradicional la adopción de una organización similar a la provincial que ha tenido y sigue teniendo vigencia en determinados países europeos. No obstante, y aunque aún hoy la provincia siga siendo la célula básica de ejercicio del control tributario, para determinados contribuyentes (grandes empresas básicamente), el marco provincial se ha quedado pequeño y sus órganos de control se han ido convirtiendo en órganos con competencia territorial de orden regional, de comunidad autónoma, de *länder*, de estado federado, etc., llegando incluso, y para contribuyentes más significativos, a tener ámbito nacional.

Esta tendencia generalizada hacia la ampliación de competencias territoriales es, por su propia esencia, una estrategia organizativa que solamente cesará cuando los órganos de control dejen de tener limitaciones de orden geográfico. A cada paso que las Administraciones dan en esa direc-

ción, responden las economías de opción de los contribuyentes según su percepción de las presiones fiscales territoriales y, lo que es más grave, el fraude con base geográfica no tarda en acomodarse a las nuevas fronteras administrativas.

Solamente organizando los medios sin límites competenciales de orden territorial podrán las Administraciones tributarias obviar el problema.

A.3. Implantación de modelos funcionales. Gerencia y función.

A pesar de los movimientos en pro de la ampliación de competencias territoriales, el problema que las limitaciones de este orden provocan subsiste y ello es debido a que no se aborda su solución de una forma definitiva. La reestructuración de la organización territorial es todavía un asunto a resolver por las Administraciones tributarias (no por las vanguardistas, afortunadamente). Cuesta mucho romper con una organización tan tradicional y sobre todo tan representativa. Cierto es que, en casos puntuales, se dan determinados pasos adelante, pero también es cierto que éstos son objeto de abundantes críticas por parte de los defensores del viejo orden jerárquico-territorial-representativo.

Pero es inevitable que, tarde o temprano, el modelo de control por riesgo fiscal, o cualquier otro de naturaleza estrictamente funcional, llegue a ser el instrumento normal de organización y planificación de las actuaciones de control. A pesar de esos vaivenes, de esos pasos adelante y atrás, la realidad se impone. Así hoy se puede afirmar que, como primer movimiento en el proceso que ha de llevar a la implantación de un modelo de planificación basado en riesgos fiscales, la ampliación territorial del ámbito de competencias de control es un valor entendido. Abierta la ventana para que entre el aire renovador, será normal que, en momentos cercanos, la «ampliación territorial de competencias» deje de ser no sólo «ampliación» sino también «territorial» y la organización y sus competencias se ligen exclusivamente a la dimensión económico-tributaria de los contribuyentes, a su riesgo fiscal.

Una vieja polémica que de algún modo impide un cambio decidido, un cambio organizativo y planificador de territorio por riesgo fiscal, es la que han venido y vienen proporcionando las cada vez menos presentes teorías sobre la primacía de una pretendida función gerencial y representativa sobre las líneas funcionales en las organizaciones de control tributario, o de éstas sobre aquéllas, según sople el viento en ese momento.

Aparte de que la distinción entre ambas líneas suele ser artificiosa y por ello siempre interesada, esta polémica no deja de aparecer como un debate estéril y altamente obstruccionista para la recepción de las nuevas técnicas de control tributario. Un debate que se ha superado ya en las Administraciones tributarias modernas y que es irremediable sea superado en todas las demás que pertenecen a su entorno. Simplemente porque va contracorriente, va contra la necesaria e ineludible modernización de las Administraciones tributarias, contra una estructura racional y ágil de respuesta a los nuevos fenómenos de fraude, en suma, contra la propia esencia de una lucha eficaz contra el fraude fiscal.

El control de las obligaciones tributarias de los ciudadanos no necesita de representación externa, no demanda de presencia pública más allá de la que requiera una labor rigurosa y profesional que nunca debe pretender publicitarse. El control de las obligaciones tributarias de los ciudadanos necesita de organizaciones potentemente profesionalizadas, extraordinariamente formadas, decididamente especializadas y con competencias ágiles que garanticen respuestas prontas y optimizadas. Y todo ese cúmulo de «profesionalización» de los medios no puede organizarse más que con criterios profesionales y técnicos, nunca con elementos exógenos y extraños a su propia esencia profesional.

Demanda pues el modelo una estructura organizativa distinta del modelo tradicional «gerencial», tal y como se conoce normalmente. La «gerencia» de esa organización ha de ser totalmente «funcional» y por ello absolutamente especializada e implicada en las líneas competenciales que sirven de soporte operativo al modelo. La «gerencia» ha de ser competencialmente activa, ha de ser titular de facultades reglamentadas en los procedimientos de control y, por ello, tiene que ser especializada, no generalista.

Aunque cueste mucho convencer de ello a los seguidores de una tradicional línea jerárquica «generalista» adosada a una línea «funcional», unas veces con similares intensidades de poder y otras, con preeminencia de una de las dos, lo cierto es que el debate es estéril. No hay diferenciación en el modelo. Sólo hay una línea: la especializada y profesionalizada. Con más o menos tintes gerenciales, pero siempre implicada en el procedimiento de control mediante su participación activa y reglamentada. No se contempla pues una línea jerárquica, puramente generalista y responsable única inter-áreas. Ese tipo de organización no sirve y las experiencias que de ella se tienen en las Administraciones tributarias han mostrado su ineficacia, cuando no han provocado un divorcio de valores entre ambas, sumamente benéfico para el fraude.

En conclusión: gerencia, sí, pero funcional. Alejada del oropel de los resultados inmediatos e implicada en un proceso intemporal de lucha contra el fraude, cuyos resultados se midan por indicadores de reducción del riesgo fiscal e incremento de la presencia del principio de igualdad ante la ley de todos los contribuyentes.

Cualquier Administración tributaria que se abone a la nueva filosofía, que cultive esos valores, no cabe duda alguna que ganará en credibilidad, en prestigio social y en valores permanentes, presentando ante los ciudadanos unos órganos de control tributario que materialicen la profesionalización y especialización como garantía absolutamente fiable de su función. O lo que es lo mismo: la tranquilidad de los ciudadanos ante potenciales acciones de comprobación de su situación tributaria.

A.4. Disfunciones.

El hecho de que en los centros territoriales existan unos órganos fijos, requeridos por las exigencias de una estructura repetida y mimetizada, por una especie de inexcusable y «necesaria presencia» de los órganos de control, unido a la existencia de unos tradicionales criterios competenciales, delimitados precisamente por el ámbito geográfico en el que tiene la sede la correspondiente estructura regional o provincial mimetizada, ha posibilitado el que se puedan producir consecuencias

reprochables respecto de la presión fiscal efectiva de los ciudadanos. Aunque no todo van a ser críticas, justo es reconocer que la medida ha tenido y tiene un cierto efecto positivo directo como es el de la seguridad que confiere a los contribuyentes, el saber de antemano a la iniciación de un posible control quiénes son los órganos que tienen atribuida la competencia para efectuarlo. Esa relación territorio-competencia, esa referencia física, no cabe duda que añade seguridad a los ciudadanos.

Según los principios vigentes de organización de las Administraciones tributarias, los órganos territoriales están allí necesariamente y deberán seguir estándolo con independencia de los niveles de fraude que allí se generen. Y aquí es cuando comienzan los problemas, debidos principalmente a que los órganos territoriales deberán actuar exclusivamente contra el fraude que se detecte en su correspondiente ámbito geográfico, sea éste importante o no, en relación con el que se produzca en el resto de los territorios donde la Administración tributaria nacional ejerce sus funciones.

En consecuencia se producen claras disfunciones. Las economías de opción se ejercen y cualquier contribuyente tiene legítimo derecho a buscar los remansos fiscales que una deficiente organización de los medios de control pudiera procurar. Evidentemente, si el buen contribuyente se desplaza, no iba a ser menos el incumplidor. El fraude se acomoda, se mueve, se organiza y aprovecha las propias ineficiencias de la organización administrativa, causadas por el dogma de que es irremediable que esos órganos trabajen, controlen, verifiquen datos, inspeccionen en suma, exclusivamente, a los contribuyentes que, en el territorio de que se trate, tengan su domicilio fiscal, con independencia de que su nivel de elusión sea relativamente mayor o menor que el del territorio vecino.

La consecuencia es inmediata: cuando en un territorio determinado, desgraciadamente los de menor actividad económica, el contribuyente percibe un «apretón» de la presión fiscal, tenderá a desplazarse a otro más benigno, a deslocalizarse en otro donde la importancia relativa del contribuyente se diluya entre perceptores de rentas más importantes que la suya y donde, paradójicamente, se tiene la misma estructura orgánica que en el de origen.

A.5. Propuesta del modelo en materia territorial y de planificación.

La organización histórica de las Administraciones tributarias solamente se justifica por la existencia de una situación de economías localistas, de economías faltas de agilidad, de economías adormecidas, en suma. Hoy la actividad económica es radicalmente distinta a la que contempló la organización territorial. Las tecnologías de la información y comunicación facilitan posibilidades, antes impensables, sobre la forma en que las Administraciones tributarias pueden organizar la planificación y ejecución de las funciones de control, a los órganos de inspección les es perfectamente factible desarrollar sus tareas a través de conexión telemática, etc. La base territorial no es pues una referencia necesaria en el control y no pasa nada, afortunadamente no es ninguna tragedia.

En el sentido apuntado hasta ahora, la propuesta del modelo es clara: el soporte territorial ha de ser indiferente a la hora de estructurar órganos y competencias. Éstas y aquéllos deberán ser siempre coyunturales y apoyados en el riesgo fiscal de los censos (siempre actualizado y cambiante). Por

ello, el modelo propone una organización basada en ámbitos de actuación con homogéneo censo de riesgo, con similar carga de presión fiscal efectiva, ámbitos de similar densidad de riesgo fiscal, donde el territorio y la pertenencia a un ente administrativo territorial se tornan en variables indiferentes.

El modelo de control por riesgo fiscal no propone un reparto competencial según determinados territorios, ni tampoco sedes estables o dependencias territoriales. El modelo de control por riesgo fiscal se apoya en censos, en espacios virtuales, territoriales o no, donde es el riesgo y no la geografía política el que los delimita. Los soportes territoriales siempre serán coyunturales y no coincidirán necesariamente con los espacios geográficos de compartimentación del Estado. Las regiones y, en general, los espacios geográfico-políticos podrán dar lugar a uno o varios ámbitos de riesgo; a su vez, un ámbito censal de riesgo podrá comprender varias regiones o partes de ellas. No hay relación de necesidad entre ambos tipos organizativos.

El elemento territorial viene a resultar esencialmente indiferente y por ello lo es también la organización territorial clásica y representativa respecto de la organización funcional especializada. Ésta, la especialización profesional, viene a ser una primordial garantía del rigor de las actuaciones de control. La especialización añade seguridad y credibilidad a las actuaciones de control y como tal es una garantía siempre exigible de cualquier Administración tributaria moderna que se precie.

Una organización del control tributario con base innovadora requiere necesariamente que las Administraciones tributarias rompan los últimos lazos de la territorialidad como factor de limitación competencial. La adopción del modelo de control por riesgos fiscales es una vía para conseguirlo.

B) Problemas derivados de los modelos de planificación tradicional.

B.1. Planificación abierta y programas generalistas.

En un plan tradicional, todo lo que ayude a conseguir los indicadores de cumplimiento de objetivos cuantitativos no tiene limitación alguna para formar parte del mismo: cualquier actuación cabe dentro de la enumeración de programas generalistas con la que se adorna la planificación tradicional. Todo ayuda a lograr los objetivos y, por ello, todo vale (obviamente todo lo escrupulosamente legal).

Ante esa amplitud de caminos, el contribuyente, sea cual sea su actividad, está en una posición bastante débil respecto de las causas que conformaron su selección para comprobación. El riesgo fiscal «individual», justificación última que debiera ser de cualquier actuación de control, se ve sustituido por el programa, éste de naturaleza generalista e impersonalizada. El programa bendice todos los actos de selección. Si la actuación de comprobación tiene programa de acogida, es plenamente válida, haya o no riesgo fiscal en el contribuyente que la soporta.

Con ser importante no es ése el único problema. La necesidad de consecución de los indicadores de objetivos cuantitativos lastra *ab initio* la planificación, haciendo que se generen Planes de control absolutamente abiertos que puedan recoger cualquier tipo de actuación que «provoque indicador».

Con estas finalidades de partida, la planificación no es única, se deja abierta deliberadamente para que sean los órganos ejecutores quienes la completen, quienes la rellenen con aquellos programas de origen local o regional que «provoquen indicador» y que no fueron previstos por la autoridad planificadora central. Paralelamente, la responsabilidad de ésta se diluye, no se concreta y al mismo tiempo se traslada y comparte con el resto de planificadores regionales que han completado el Plan.

En cuanto a la presión fiscal, los efectos son aún más rechazables. Hemos venido diciendo, reiteradamente, que sólo una planificación centralizada cerrada y que contemple «todo» el riesgo fiscal de «todos» los contribuyentes será capaz de gestionar adecuadamente la presión fiscal efectiva, mediante asignación de controles en aquellos puntos donde el riesgo sea máximo. ¿Qué decir cuando son varios o incluso múltiples los planificadores? El Plan de control no cierra la posibilidad de generación de planes en cadena, de apreciación de riesgos en contextos territoriales necesariamente limitados que claramente adquirirán mayor dimensión tributaria cuanto menor sea la entidad económica donde se contemplen, de asunción de responsabilidades de programación en ámbitos que no las debieran tener asignadas, en fin, de toda una serie de defectos que provocarán con toda probabilidad problemas de descoordinación en la gestión de la presión fiscal y por ello en la vigencia del principio de igualdad ante la ley, en este caso tributaria.

En un modelo de control funcional, en un modelo de control por riesgos por ámbitos censales, la planificación es responsabilidad única e indelegable de la autoridad central de planificación. Solamente la **selección**, la concreción de la acción de control sobre contribuyentes previamente incluidos desde la autoridad planificadora en programas cerrados, es función de los órganos ejecutores de las actuaciones de comprobación que formen parte de los ámbitos virtuales de riesgo en que se organiza la Administración tributaria.

En el modelo, la planificación es el centro neurálgico que aporta la justificación a los controles que se programan, es una función exclusiva y centralizada, una función potenciada que llena de contenido y rigor la programación de las actuaciones concretas mediante la atribución de «riesgo fiscal» a los ámbitos donde se van a llevar a cabo. Por ello, la asunción de la selección como función de los órganos ejecutores no será nunca una actividad discrecional. Ésta ha de ejecutarse en todo caso siguiendo las previsiones y limitaciones que el Plan de control debe contener y, por ello, el «riesgo fiscal cuantificado, personalizado y determinado» será la directriz inequívoca que informe su ejecución.

Adquiere así el Plan de control el protagonismo que debiera tener, como instrumento gestor de la presión fiscal efectiva en base al riesgo fiscal de los contribuyentes y como garantía de éstos frente a las actuaciones indiscriminadas que pudiere llevar a cabo una Administración tributaria.

B.2. Planes evaluados por resultados cuantitativos.

Las técnicas tradicionales de planificación que vienen siguiendo las Administraciones tributarias establecen, por lo regular, una relación inmediata «actuación de control-contribuyente controlado-resultado recaudado». Las actuaciones de control se planifican para obtener resultados inmediatos medibles. Y cada vez más (incrementalistas).

Como ya hemos comentado, estas exigencias de resultados cuantitativos, de identificación «resultado-deuda» o «resultado-número de visitas», han requerido que el planificador central tienda inevitablemente a elaborar programas generalistas e inconcretos, que «aprovechen» bien toda la deuda sin liquidar que se detecte (objetivo clásico de las Administraciones tributarias), sea cual sea la presión fiscal que ya haya soportado previamente el contribuyente, o bien el engrosamiento de las actuaciones de control llevadas a cabo (otro objetivo clásico) mediante la posibilidad de selección de contribuyentes de «relleno», de fácil comprobación.

Incluso y esto si cabe es aún más rechazable, la planificación puede acudir a ordenar la reducción sistemática y generalizada de los períodos sometidos a comprobación por debajo de los aún no prescritos, con el fin de acelerar los expedientes, pretendiendo con ello conseguir mayor número de actuaciones de control, mayor presencia.

Una de las finalidades instrumentales de los resultados cuantitativos que consiguen las acciones de control del Plan es que sirven al planificador para evaluar el trabajo de los órganos de control (más resultado equivale a más esfuerzo) y la eficacia en la lucha contra el fraude. Si la medición de esfuerzos de los órganos a través de indicadores cuantitativos es tesis discutible, la medición de la eficacia en la lucha contra el fraude, a través de exclusivos indicadores de deuda descubierta o número de contribuyentes visitados, ya no es discutible sino muy probablemente una tesis errónea.

Es muy matizable, cuando no desacertado, afirmar que la consecución de objetivos cuantitativos de la índole citada (deuda y número de actuaciones) equivale a que se está luchando eficazmente contra el fraude: con esta visión parcial, los planes de control tradicionales no convencen. Parcial porque este tipo de medición tiene un *handicap* de partida muy importante si no se consiguen medir los efectos inducidos que las actuaciones de control provocan.

Los ingresos o regularizaciones inducidos que las acciones de control, en determinados casos sin efectos directos, producen, no pueden quedar al margen de esa pretendida medición de eficacia en la lucha contra el fraude. Es preciso cuantificar todos los resultados que produce la ejecución del Plan y para ello, y eso es lo verdaderamente complicado, sería necesario, primero, detectar los efectos inducidos y, segundo, valorarlos. Y valorar todos, lo que incluye los efectos inducidos de carácter negativo que muy probablemente puedan generar actuaciones de «presencia», actuaciones extensivas, actuaciones sumarias y, en general, todo tipo de actuaciones que de forma indiscriminada se programen en pos de los resultados, sin consideración al riesgo fiscal sobre el que se está interviniendo.

Si se percibe que las Administraciones tributarias presionan indiscriminadamente hasta un cierto nivel, sumario, provisional, limitado, extensivo, en definitiva, amable, se va a producir un efecto paradójico totalmente rechazable. En contribuyentes perceptores de rentas con un alto grado de control automatizado, la actuación significará un incremento injustificado de la presión fiscal, mientras que en contribuyentes de rentas con poco control previo o con dificultades de control posterior, cuya comprobación requiera de actuaciones en profundidad, provocará una «adecuación», una futura acomodación a esa intensidad atenuada que les dispensan las Administraciones tributarias respecto del control de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La planificación vinculada a resultados cuantitativos tiende necesariamente a la explotación «rentable» de la información. Para los planes de este tipo, será normal que contribuyentes con sus rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta tengan más probabilidades de ser controlados, merced precisamente a que las Administraciones tributarias «tienen más datos» de ellos y es más sencilla y rápida su comprobación. Las exigencias de «resultados inmediatos» sesgan el control hacia este tipo de comprobación, más liviana, más exitosa y con «más imagen», aunque ello pueda provocar una falta de atención hacia las labores de investigación. Desde luego, actuaciones de este tipo poco o nada tienen que ver con un modelo de control donde sea el riesgo fiscal relativo el detonante de la comprobación.

El modelo de control por riesgos fiscales excluye totalmente la medición de su eficacia por resultados-deuda o número de contribuyentes, sin perjuicio de que los utilice como criterio de matización en determinados supuestos. Para un modelo de control por riesgos fiscales, es el propio plan, la ejecución rigurosa y completa de sus programas, el auténtico baremo de la eficacia del trabajo de las unidades ejecutoras. En cuanto a las unidades de planificación, éstas deberán ser evaluadas a través de la eficacia que alcancen en esa función, eficacia medida necesariamente por indicadores de reducción del riesgo fiscal existente inmediatamente antes de su implementación y por el grado de equiparación de presiones fiscales que se haya conseguido.

B.3. Planificación continuista.

La búsqueda de la mayor rentabilidad cuantitativa y la pervivencia de idénticos indicadores año tras año traen como consecuencia el que los planes de control tradicionales tengan una estabilidad que puede incluso llevar a su fosilización. Sectores y temas tradicionales de fraude son objeto constante de sus acciones, unas veces porque esos sectores y temas son fuente reiterada de deudas descubiertas y otras porque se sabe previamente como actuar, se conocen profundamente esas actividades y se pretende rentabilizar ese conocimiento.

Un Plan de control continuista presume la fundamental importancia de dos presupuestos: 1. El fraude está generalizado y actuando en cualquier ámbito, territorio o sector, se descubrirán deudas no ingresadas; 2. Es preciso rentabilizar las experiencias sobre sectores ya conocidos. La conjunción de ambos presupuestos hará que se dirijan las acciones a puntos tradicionalmente rentables desde la perspectiva de los indicadores. Puntos en los que el esfuerzo sea correspondido con un buen resultado.

Las consecuencias son fácilmente deducibles: los planes tradicionales se dirigirán fundamentalmente a sectores conocidos y por ello también tradicionales. Son normalmente planes continuistas en el tiempo, que pueden afectar a la planificación de costosas actuaciones de investigación sobre nuevas formas de fraude o sobre actividades de especial complejidad o riesgo. Éstas pueden verse excluidas o al menos no incluidas suficientemente en los programas de control que se diseñen.

De otro lado, la combinación entre la exigencia de resultados cuantitativos también estables (deuda o número de contribuyentes controlado, particularmente) y la continuidad en los programas (a repetir año tras año) inducirán a las unidades ejecutoras a que, una vez conseguidos los indica-

dores anuales, se «ahorre», mediante la ralentización de expedientes de comprobación cuya finalización se traslada al año siguiente habiéndose podido finalizar en el presente. La repetición constante de los programas volverá a acoger el año próximo los esfuerzos realizados en éste.

B.4. Planes extensivos e intensivos de realización paralela.

Es frecuente encontrarse en las leyes tributarias con una tipología de actuaciones de comprobación que distinga entre actuaciones extensivas, sumarias, limitadas y siempre con liquidaciones provisionales; y actuaciones intensivas, en profundidad, en su caso con componentes de actividad investigadora, dilatadas en el tiempo y, normalmente, con liquidaciones definitivas.

La distinción citada no debiera ofrecer más comentarios que los doctrinales sobre una diferenciación que, a todas luces, se nos antoja artificiosa y generadora de múltiples y siempre complejos problemas prácticos, máxime cuando la citada diferenciación accede a las normas tributarias y obtiene su respaldo. No obstante, la polémica distinción normativa entre tipos de actuación de los órganos de control puede generar problemas en la planificación, cuando el control extensivo se atribuye a órganos distintos de los que van a llevar a cabo el intensivo, dentro de la misma Administración tributaria.

La planificación separada, paralela a las intensivas, de las actuaciones extensivas provoca problemas de coordinación operativa, de probables solapamientos de actuaciones, pero los más importantes problemas que provoca son los debidos a las diferencias de presión fiscal efectiva que genera.

La inexistencia de mapas únicos de riesgo fiscal, la vigencia anual de varios Planes de control solapados y, sobre todo, la propia esencia de las actuaciones extensivas, las cuales recaen ineludiblemente sobre contribuyentes con datos conocidos o de fácil acceso y conocimiento por parte de la Administración tributaria, hacen que la presión fiscal efectiva crezca, se incremente de forma relativa, en pequeños contribuyentes con rentas ya controladas y, por tanto, ya presionadas, ya gravadas. Y esto año tras año, con reiteración puntual.

Mientras tanto, obligados tributarios con rentas poco controladas, con dificultades de contraste o verificación, con actividades complejas y necesitadas de investigación o simplemente obligados tributarios en economías sumergidas o actividades ocultas cuando no, abiertamente reprobables o delictivas, no van a experimentar tal incremento relativo de su presión fiscal efectiva, precisamente por la imposibilidad práctica de una comprobación reiterada sumaria y extensiva.

Solamente mediante la elaboración de un mapa único de riesgos fiscales de todos los contribuyentes, por una única autoridad planificadora, en suma, solamente mediante un modelo de control basado en riesgos fiscales puede solucionarse el problema.

B.5. Planes publicitados.

En determinadas Administraciones tributarias, la planificación de las actuaciones de comprobación adquiere un tinte de excesivo mensaje social, habida cuenta de que se trata, o al menos se debe tratar, de un actividad cuya bondad ha de venir reportada exclusivamente por sus cualidades técnicas. Para la clase política resulta muy fuerte la tentación de no aprovechar los indudables, pero engañosos, réditos electorales que las actividades de control y erradicación del fraude fiscal pueden reportarle.

Desde hace ya tiempo es normal que los medios se hagan eco de la puesta en marcha de «milagrosos» planes en la prevención o lucha contra el fraude, de los extraordinarios resultados obtenidos en la mencionada lucha y prevención año tras año, de reorganizaciones y reestructuraciones de servicios para dotarlos de prodigiosos recursos y procedimientos de detección, en fin, de toda la parafernalia externa y propagandística a que pueden dar lugar los fenómenos de planificación y ejecución del control tributario.

Así, es cada vez más frecuente conocer el anuncio de «planes estratégicos», con diferentes denominaciones y formas que son presentados a los ciudadanos como una especie de unguento mágico, de «bálsamo de Fierabrás», para acabar fulminantemente con el fraude.

El fenómeno de la politización, al menos formal, de la planificación del control no es ajeno a ninguna Administración tributaria de nuestro entorno y hasta pudiera ser asumible si se limitara a recoger las demandas ciudadanas sobre la planificación y a trasladarlas a las grandes líneas informadoras del control tributario. Pero como hemos dicho, la tentación es muy fuerte y el peligro está ahí, peligro que, en alguna Administración tributaria, puede hasta llegar a cristalizar en una deriva de la toma de decisiones en materia de planificación del control tributario hacia la vertiente política. Los resultados serían desastrosos respecto de la credibilidad social del control tributario. Y por desgracia, duraderos.

Lógico es que se dé información a la ciudadanía acerca de los planes de actuación por los que vaya a discurrir la actividad de control tributario pero más lógico aún es que la sociedad perciba que las actuaciones de control se van a seguir conforme a criterios objetivos, a principios de riesgo fiscal, por parte de órganos estrictamente profesionales.

Lo que ya no es tan lógico es que las decisiones de programación concreta y con ello, el sensible apéndice de la selección de contribuyentes, puede estar mínimamente afectado por razones o estrategias de orden político, se pueda ver influido indirectamente por la participación en el proceso de planificación, programación y selección, de órganos o entornos sensibles a presiones indirectas, o, por último, se utilice a efectos de mera propaganda política. Circunstancias estas que hacen flaco favor a la planificación y a su credibilidad social.

La experiencia nos muestra que una excesiva cercanía de la planificación al poder político genera desconfianza en los ciudadanos, cuando no abierto reproche. El ciudadano prefiere pensar que su hipotética comprobación dependerá de planes elaborados y guiados exclusivamente por razo-

nes profesionales y técnicas y rechaza cualquier matiz político de aquéllos, por nimio que sea éste y por poderosas y legítimas que sean las causas que lo avalen.

La confianza de los ciudadanos en los órganos encargados de la aplicación del sistema tributario ha de ser total, plena, sin resquicio alguno que pueda inducir a sospecha. De lo contrario, la moral fiscal, la ética tributaria de la sociedad, encontrará argumentos más que suficientes para incumplir con sus obligaciones.

A la finalidad de lograr unos planes plenamente asépticos, absolutamente profesionalizados, al margen de tentaciones de propaganda política y totalmente dignos de la confianza ciudadana, contribuye de forma manifiesta una planificación según criterios de RIESGO FISCAL.

EL MODELO DE CONTROL POR RIESGO FISCAL. PRESENTACIÓN

A) Introducción aclaratoria.

A nadie se le escapa que las especificaciones técnicas del modelo han de ser necesariamente complejas: así es. Por ello, el propósito que nos guía no es otro que el de llamar la atención sobre su existencia a la par que facilitar un primer acercamiento al mismo a las personas que pudieran estar interesadas. Esto hace que sean las razones divulgativas expresadas las que nos lleven a realizar un simple esbozo de sus líneas y principios generales, sin pasar a mayores. Otra finalidad que se dirigiese a exponer el mismo en profundidad excedería de las razones de este trabajo por su complejidad técnica.

B) Variables primarias de riesgo.

La evaluación de riesgos fiscales se efectúa en primer lugar sobre las magnitudes fiscales de una forma objetiva y en atención a su:

- Potencialidad absoluta de fraude: cuantía absoluta de las posibles deudas que puedan generar los incumplimientos. Cuanto mayor sea ésta más presión fiscal generará para los cumplidores, los cuales se verán impelidos a «aportar más» para financiar unos gastos presupuestarios rígidos.
- Probabilidad de defraudar: que pone en relación tanto la naturaleza de las rentas (controladas o no previamente por retención, repercusión o ingreso a cuenta) como los medios de que disponen los órganos de control para efectuar el mismo.

C) Atributos de riesgo. Técnicas de cuantificación y evaluación del riesgo fiscal.

El modelo utiliza básicamente dos técnicas de cuantificación de riesgo: en un primer momento, se atribuye el riesgo mediante técnicas de atribución de RIESGO GENERAL, sea tanto riesgo difuso o abstracto como riesgo concreto sin individualizar; y en un segundo paso, se aplicarían las técnicas de atribución de RIESGO PERSONALIZADO, éste ya siempre de naturaleza concreta.

Las técnicas de atribución de «riesgo general» tratan de identificar, comparar y evaluar todos aquellos atributos no solamente extra-tributarios y no derivados ni deducidos de las magnitudes fiscales de forma directa (en puridad el auténtico riesgo abstracto o difuso), sino también aquellos riesgos de orden fiscal y de naturaleza objetiva que se puedan deducir de la información que esté recogida en las bases de datos informatizadas de las Administraciones tributarias. Al conjunto de todos ellos lo podemos denominar «riesgos primarios».

Las técnicas de atribución de atributos de «riesgo personalizado» comprenderían pues el resto de riesgos, ya riesgos subjetivos e individuales que han de atribuirse en fase de selección de contribuyentes para control.

D) Síntesis del procedimiento de atribución de riesgos.

El proceso tiene dos partes con diferente peso específico, una que tiene lugar en los órganos de planificación centrales (autoridad única de planificación) y otra en los órganos encargados de la selección concreta.

En los órganos de planificación centrales se trabajará sobre todos los atributos significativos y conocidos por la Administración tributaria, generadores pues de «riesgos primarios». El tratamiento informático de esos datos pasa por seleccionar los verdaderamente significativos y valorarlos relativamente, relacionando el valor de unos con relación al resto. Esta valoración se efectuará de forma escalonada a fin de configurar una compleja «arquitectura informática» por la cual «pasar», «filtrar», todas y cada una de las magnitudes fiscales de todos y cada uno de los contribuyentes.

El final de este primer proceso nos arrojará como resultado una atribución de coeficientes de riesgo de magnitudes fiscales de todos los contribuyentes. La suma algebraica de esos coeficientes de riesgo en cada contribuyente nos proporcionará su «riesgo fiscal primario». Se trata pues de una atribución que ha trabajado con los atributos generales, con la información en bases de datos y que ha sido capaz de obtener y evaluar el ahora extraordinariamente potente órgano de planificación centralizada.

Obtenidas estas CATEGORÍAS de «riesgo primario», los órganos de planificación centralizada elaborarán los programas de actuaciones de control que conforman el Plan, con base en los riesgos fiscales que han detectado, tratado y evaluado. El Plan contendrá pues los programas y los contribuyentes de los mismos clasificados según su «riesgo fiscal primario».

Recibido el Plan en los órganos de ejecución, las unidades de selección de los mismos deberán acudir a las técnicas de atribución de RIESGO PERSONALIZADO (atributos locales, riesgos cercanos e individuales, atributos obtenidos mediante captación de información...) para terminar el proceso de atribución de riesgo fiscal a los contribuyentes.

Obtenido el riesgo fiscal total, se procederá a la selección concreta de actuaciones.

E) Síntesis del contenido del Plan.

El Plan parte de una clasificación de los contribuyentes a tenor de su riesgo fiscal. Representados esos niveles de riesgo en diagrama de barras, los programas del Plan se proyectarán prioritariamente sobre las «crestas», sobre los «dientes de sierra» de los mapas de riesgo.

No obstante, el Plan de control incluirá también algunos aspectos importantes que ineludiblemente deben formar parte de su contenido: las actuaciones de investigación sobre la **economía sumergida**, las actuaciones de cata sobre la **bondad de la evaluación** de riesgos, las actuaciones de **mantenimiento** de los niveles de riesgo y los programas de **captación de información**.

La **economía sumergida** por su propia naturaleza no tiene riesgo alguno atribuido. No hay información, luego no hay riesgo que atribuir. Pero se trata de actividades que materialmente son de riesgo total (todo está sin declarar) por lo que el Plan ha de proveer a programar actuaciones de investigación con similar prioridad a la que prevea para las de máximo riesgo. Esta actividad se intuye, pero se desconoce, no se declara y, por tanto, es preciso diseñar actuaciones de investigación que la afloren. Por su importancia y su máximo riesgo, tantas como permita la disponibilidad de medios.

Las evaluaciones de los riesgos fiscales no pueden fosilizarse. Es preciso evaluar constantemente su bondad, su viabilidad y pervivencia. La planificación no es una actividad que se realice una vez cada comienzo de año. La planificación es permanente, continuada, autocrítica, autoevaluable. Por ello, en el Plan deberán incluirse un determinado número de actuaciones sobre niveles inferiores de riesgo que normalmente no entrarían en comprobación. Se trata de programar **actuaciones de cata**, en un porcentaje reducido pero significativo y certero con objeto de testear los criterios de evaluación de atributos de riesgo.

Los programas entran en Plan, y si se demuestra una incorrecta atribución del riesgo han de salir. Los programas se ejecutan hasta que los niveles de riesgo de los contribuyentes seleccionados se equiparan a los siguientes no seleccionados.

El **mantenimiento de los niveles de riesgo** es otro grupo de actuaciones que deben acompañar a los programas convencionales. La inactividad de las Administraciones tributarias respecto de niveles de riesgo menores puede propiciar el crecimiento de éstos al percibir los contribuyentes que no se va a hacer nada sobre sus declaraciones. El Plan debe mantener una actividad de control auto-

mático de declaraciones que no implique apertura de comprobaciones convencionales. Control automático dirigido a la reparación de errores, verificación de datos, etc., que supongan un consumo de recursos mínimo y que, en ningún caso, provoquen incrementos de la presión fiscal efectiva sobre la generalidad de los contribuyentes afectados a estos menores niveles de riesgo.

Además, el propio Plan ha de proveer a su **autoevaluación**, a la prueba de la certeza y validez de sus evaluaciones de riesgo. Por ello, deberá presupuestar actuaciones de «cata» sobre niveles de riesgo que, normalmente, no requerirían actuaciones de control, a fin de asegurar que la valoración efectuada ha sido correcta.

Por último, el Plan de control deberá prever la alimentación de su propia esencia. Si el riesgo fiscal se atribuye en base a la información, cuanto mayor y de más calidad sea ésta, mayor fiabilidad y consideración tendrá la calificación del atributo valorado. Programas de **captación de datos** son indispensables para seguir avanzando en la calificación de riesgos.

CONCLUSIÓN

El modelo de control basado en riesgos fiscales responde a una nueva e innovadora forma de contemplar el fenómeno del fraude fiscal. En un escenario económico en el que el fraude adquiere formas cada día más sofisticadas y organizadas de manifestación, las Administraciones tributarias deben acomodar su planificación y estructuras organizativas a esos nuevos tipos de elusión, so pena de seguir realizando actuaciones de control, eso sí meritorias, pero carentes de la continuidad que exigiría un indicador a largo plazo como es el de la reducción de los niveles de riesgo y la equiparación de las presiones fiscales efectivas de todos sus contribuyentes

El sesgo de los planes hacia la consecución de indicadores puntuales y llamativos, pero erróneos, y el anclaje territorial de los órganos de control no hacen sino ralentizar la tremenda potencia que la flexibilidad organizativa y la elección de indicadores certeros exigen de una función de control tributario que quiera ser ágil y eficaz en la lucha contra el fraude.

No sólo la ruptura de estructuras territoriales político-geográficas es inexcusable para conseguir los fines mencionados. Además, la planificación debe adquirir toda la potencialidad que requiere el modelo, convirtiéndose en el auténtico corazón del mismo, en la locomotora de la cual depende la buena marcha del convoy del control.

Ante todo, no debemos perder de vista que nos encontramos ante un modelo que trata de hacer efectivo el principio de igualdad ante la ley de los obligados tributarios. Y que ésta es su verdadera razón de ser.