

Ramón Martínez Tapia

*Interventor de Administración Local  
en excedencia, Profesor Titular  
del Departamento de Contabilidad,  
Universidad de Barcelona*

# EL CONTROL INTERNO RECAUDATORIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES EN LOS PROCESOS

## 1. CONSIDERACIONES PREVIAS AL CONTROL INTERNO DE LOS PROCESOS RECAUDATORIOS EN LA ADMINISTRACION LOCAL

Si se desea estudiar de una forma completa la problemática relativa a los procedimientos de control en recaudación, uno debe de sugerir utilizar el instrumental conceptual que proporciona la Teoría de Sistemas.

Como es sabido, un sistema está caracterizado por una serie de elementos interrelacionados gobernados a través de ciertas reglas. En un sistema recaudatorio estas reglas también se ponen en evidencia, ya que hay toda una serie de procesos reglamentados dirigidos al cobro de los derechos de la Hacienda Pública.

Desde el punto de vista de la Contabilidad, el proceso del derecho al cobro de una Hacienda local se inicia a partir de la aprobación de las liquidaciones tributarias y la contabilización del documento justificativo del ingreso en la Intervención, tal y como puede observarse muy esquemáticamente en el gráfico 1 que hemos confeccionado. En él aparece la dependencia de la Administración local (AL) receptora de los recibos cobratorios, la Tesorería, que a su vez los hace seguir al Recaudador para su cobro (1).

(1) A nuestros efectos es indiferente

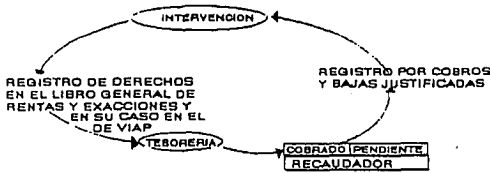


GRÁFICO 1

En el nuevo régimen legal, al que después se hace referencia, para la regulación de las actividades de la AL se reconocen tres funciones que han de ser asumidas por el control interno, la que corresponde a la función interventora, la del control financiero y el de eficacia. La nueva normativa habla de la independencia en sus funciones, de los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora y los que lleven a efecto los controles financiero y de eficacia.

Este nuevo panorama no impide analizar algunos puntos clave del control de los procesos recaudatorios, haciendo sólo mención a las figuras tradicionales del control interno. Nos marcamos únicamente el objetivo de explicar al profano en el campo de la AL, de una forma sencilla y simplificada, las facetas del control en la recaudación a través

considerar a los órganos recaudadores distintos de la propia Tesorería de la Administración local, ya que en el panorama recaudatorio pueden derivarse nombramientos a personas o entés bajo los sistemas de contratación directa, arriendo, concierto y gestión afianzada, lo importante para nosotros es representar los procesos sobre los cuales ha de incidir el sistema de control contable.

del método de contabilización por partida doble.

Los profesionales de la AL encontrarán a faltar en los ejemplos expuestos un ajuste riguroso a las normas, en el sentido de ir indicando los preceptos que amparan cada acto, incluidos los de tipo contable, que, por cierto, a la hora de escribir estas líneas aún no han sido publicadas las nuevas directrices contables para la AL, según referimos a continuación.

A pesar de las directrices de la Constitución de 1978, no se produce una reforma radical en el sector local hasta la Ley 7/1985, de 2 de abril, por la que se regulan las Bases del Régimen Local. Hasta 1988 continuaron vigentes como un texto reglamentario único en cuanto a tributos, presupuesto y contabilidad, se refiere, el Reglamento de las Haciendas Locales de 1952 y su anexo la Instrucción de Contabilidad de 4 de agosto de 1952, normas que venían a complementar las disposiciones de la Ley de Bases de Régimen Local de 24 de junio de 1955. Debe de citarse también que durante este período fue importante para las EL, desde el punto de vista financiero y contable, lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria, así como en las Leyes de Presupuestos anuales.

La primera piedra del nuevo edificio del régimen legal de las EL se puso con la Ley 7/1985, aun cuando en ella sólo quedaron enunciadas dos premisas presupuestario-conta-

ble, una era la de considerar el principio de presupuesto único para todo el conjunto de entes que componen las actividades de una EL, y la otra el de someterse al plan de cuentas público que establezca la Administración del Estado, pues deben de conexionarse ambos instrumentos, presupuestos y contabilidad. En 1989 se dota a la AL de otros textos fundamentales en materia financiera y tributaria, presupuestaria y contable.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y el Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, son las disposiciones que regulan la temática financiero-tributaria y presupuestaria, el apartado contable a la hora de escribir este artículo está pendiente de su publicación la nueva regulación contable para las AL. Es en la Ley de 1988 que se expone en el último párrafo del apartado dedicado a los motivos para promulgar la misma que no sólo hay un control interno en su faceta interventora, sino también en sus acepciones de control financiero y de control de eficacia (2).

En suma podemos recoger en el cuadro 1 el dispositivo legal para el caso de que interese profundizar más sobre el tema de la recaudación y el control interno.

(2) La Ley 5/1990, de 29 de junio, modifica algunas de las disposiciones sobre presupuestos, fianzas y tributos. En el Anexo III de la Orden de 10 de octubre de 1989, aprobando la estructura de los Presupuestos de las Entidades Locales

CUADRO 1

1. NORMATIVA TELEOLÓGICA:

1. La Constitución como carta de principios fundamentales, de fecha 27 de diciembre de 1978 (arts. 137, 138 y 140 a 142).
2. La Ley General Tributaria (LGT) de 28 de diciembre de 1963 (artículos 126-139).
3. La Ley de Bases de Régimen Local (LRL) 7/1985, de 2 de abril de 1985 (\*).
4. La Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977.

2. NORMATIVA BÁSICA U OPERATIVA:

1. Ley 39/1988, de 28 de diciembre.
2. Reglamento de Funcionarios (RF). ción (RGR), Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, la Instrucción General de Recaudación de las Corporaciones locales.
4. El Plan General de cuentas públicas que ha de derivarse de las disposiciones relativas al régimen de contabilidad pública.
3. Reglamento General de Recauda-

(\*) Otras disposiciones son: Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, texto refundido de disposiciones legales vigentes en materia de régimen local; Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, de régimen jurídico de los funcionarios de AL con habilitación de carácter nacional.

(EL), aparecen reseñados los derechos tributarios y otros ingresos que pueden gestionar las AL; así, en el capítulo I se prevén los impuestos directos sobre el capital (sobre bienes inmuebles, vehículos y de incremento del valor de los terrenos), sobre actividades económicas (empresariales y profesionales), recargos de las Administraciones sobre los impuestos directos. En el capítulo II («Impuestos indirectos») se prevén los que puedan establecer las

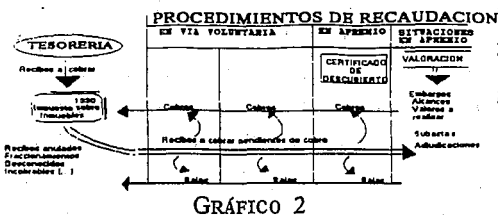
## 2. FASES RECAUDATORIAS EN LA ADMINISTRACION LOCAL

Las reglas recaudatorias se deducen del sistema legal que regula los derechos de la Hacienda local y forma de recaudarlos. El Tesorero es el Jefe de la recaudación municipal y, por tanto, desde el punto de vista del control interno (CI), uno de los responsables de la gestión recaudatoria, el otro es el Recaudador.

En el proceso recaudatorio hay múltiples vicisitudes, para conocerlas proponemos algunos gráficos. En el primero de ellos, el número 2, puede observarse cómo el procedimiento recaudatorio (PR) queda dividido en PR en vía voluntaria y PR en vía de apremio. Puede contemplarse también cómo la Tesorería de la AL al recibir los recibos para su cobro efectúa un control, el cual tiene por fin comprobar que los documentos que se reciben son todos los que han de cobrarse. En su comprobación de documentos, el Tesorero puede hallar recibos o valores incorrectos, en cuyo caso son devueltos a sus progenitores, los distintos servicios encargados de liquidar tributos o los servicios informáticos.

distintas Administraciones e impuestos sobre construcciones, instalaciones y obras. El capítulo III está dedicado a tasas distintas y otros ingresos, como las multas, recargos de apremio, intereses de demora, prestación personal, transporte, recursos eventuales y los alcances.

De acuerdo con los comentarios de los párrafos anteriores tenemos, pues, una perspectiva, o una línea que el Recaudador no dejará de seguir, o se cobra, o se devuelven los recibos por incorrectos, o aparecen fallidos de cobro. Esto se puede ver perfectamente en el gráfico 2, en donde se hace notar cómo el cobro, o las bajas de papel, pueden efectuarse en cualquier momento de las distintas fases por las que puede pasar un valor. En último extremo aparece el documento contable del certificado de descubierto, documento en el que pueden aparecer, además de la deuda principal, otros conceptos, sin duda los más relevantes son las multas y los intereses de demora (3).



No puede olvidarse que las normas constriñen al «Recaudador» a procurar que no lleguen las situaciones que podríamos denominar valorativas, o situaciones de apremio, por las que aparecen procesos de valora-

(3) Otro documento similar al certificado de descubierto es el pliego de cargo; a diferencia de aquél, se libra para un solo deudor; este es un documento que relaciona un grupo de deudores de la Hacienda.

ción, generalmente ligados a posibles embargos, alcances, valores a realizar, subastas y adjudicaciones.

En el caso de oficinas «recaudadoras» poco eficientes o dotadas de insuficientes medios, pueden originar perjuicio de valores, perjuicio que puede ser definido como aquella práctica en que la Administración deja de preocuparse del cobro de algún valor.

Los servicios de contabilidad de la propia Tesorería, y los de Intervención, se ven obligados a contraer en sus registros los cargos y datas que diariamente provocan los movimientos de valores. La Tesorería de la AL tiene la obligación de llevar como libros obligatorios de recaudación los siguientes:

- Libro auxiliar de cuentas corrientes de valores recibo en período voluntario y ejecutiva.
- Libro auxiliar de cuenta corriente de valores. Certificaciones.
- Libro de registro general de recaudaciones para incoamiento de procedimiento de apremio por débitos.
- Libro general de expedientes de fallidos (de créditos incobrables).
- Libro general de expedientes de adjudicación de fincas a favor de la CL.
- Registro de oficios rogatorios remitidos a otros municipios para diligencias.
- Registro de oficios rogatorios re-

cibidos de otros municipios para diligencias.

El seguimiento contable es, pues, algo arduo cuando no se cobra en el período en voluntaria o en el de ejecutiva.

### 3. EL CONTROL CONTABLE EN VIA DE APREMIO

Una vez firman el certificado de descubierto o el pliego de cargos los tres firmantes, el Tesorero, el Interventor y el Presidente de la Corporación, recae en el contribuyente la penalización financiera a que le somete la ley, la multa, y en su caso, los intereses de demora, todo depende del tipo de expediente. A partir de este momento y conocida la situación de la deuda por el contribuyente, éste puede recibir en cualquier momento el aviso para proceder al embargo; algunos embargos pueden serlo con carácter preventivo.

Las vías para perseguir la deuda tributaria pueden ser varias, todo depende de la solvencia presumida del contribuyente. Si al contribuyente se le ha detectado dinero metálico, avales u otros elementos rápidamente liquidables, es lo primero que la ley sugiere, que el Recaudador proceda sobre estos bienes. Si la solvencia del contribuyente se basa en fincabilidad, el Tesorero o Recaudador puede encontrarse en alguna situación similar como la siguiente.

En primer lugar, el Recaudador confecciona un expediente, en el que aparecen todos los deudores que no han pagado en voluntario, y al que se denomina expediente general. De este expediente se forma después un expediente individual de apremio, acto por el que se acredita no sólo

que un deudor tributario figura en la relación de deudores de la AL, sino que además prepara esto la formalización de otro acto, el judicial para la entrada en el domicilio del deudor, si ello fuera preciso, para satisfacer la deuda (véase gráfico 3).



GRÁFICO 3

Lo importante en este proceso es que los expedientes, tanto el general como el individual de apremio, estén debidamente formados, ya que en caso contrario la efectividad de la deuda podría no alcanzarse en el tiempo reglamentado.

Antes de proceder a un embargo, el Recaudador debe de tener en su poder los títulos para ejecutar al contribuyente deudor; estos títulos son los que aparecen en la parte superior del gráfico 4, el cual se completa con la referencia a los actos fundamentales para el caso del embargo de un vehículo y otro para el del embargo de un inmueble.

Con esta documentación reglamentaria se procede al embargo de bienes; después de comprobar que no existen medios líquidos para satis-

facer la deuda, el Recaudador llegará a dirigirse a los bienes muebles, vehículos, y a falta de éstos o de insuficiencia de los medios anteriores, se encaminará hacia los bienes inmuebles.

Si resultase déficit en los procesos finales de subasta o almoneda, se procederá a efectuar un reparto mediante el sistema de prorrateo entre el recaudador, depositario, testigos y perito, y el expediente, de esta forma, terminará con las aprobaciones oportunas con baja en cuentas, por incobrable.

**TITULOS PRINCIPALES PARA EJECUTAR  
A UN CONTRIBUYENTE**

1. Relaciones certificadoras de deudores o certificaciones de descubierto.
2. Providencia de apremio.
3. Certificado del Secretario en el que se haga constar de que el deudor figura en un padrón.
4. Notificación del procedimiento de apremio.
5. Autorización judicial de entrada en domicilio.
6. Documento justificativo de acumulación de deudas en su caso. (Providencia acumulación, notificación apremio, acuse de recibo)
7. Publicación en el Boletín de la Provincia.
8. Providencia de embargo.

**CASO DEL EMBARGO DE  
UN VEHICULO**

1. Diligencia de autorización de testigos instrumentales.
2. Acta de preclinto de un vehiculo tras su captura.
3. Nombramiento de un depositario.
4. Notificación al contribuyente del embargo.
5. Enmascaramiento de lotes.
6. Tasación de vehiculos.
7. Propuesta de enajenación a la Tesorería.
8. Autorización de subasta.
9. Publicación en el B.O.P.
10. Providencia del Recaudador decretando la venta en subasta.
11. Notificación de la subasta.
12. Constitución de las fianzas de los licitadores.
13. Subasta, constitución de mesa y relación de licitadores.
- SI NO SE ADJUDICA PUEDE PASARSE A LA SIGUIENTE FASE, O PROCESO DE ALMONEDA*
14. Edicto de almoneda.
15. Citación de depositario para acto almoneda.
16. Proposición de almoneda.
17. Certificado del Tesorero por pago de dietas de los componentes de la mesa.
18. Diligencia de liquidación.
- SI RESULTASE DEFICIT PROCEDA PRORRATEO*
19. El expediente sigue hasta su baja en cuentas tras acuerdo de la Administración por inabordable.

**CASO DEL EMBARGO DE  
UN INMUEBLE**

1. Diligencia de embargo de inmuebles.
2. Notificación de embargo.
3. Mandamiento de anotación preventiva de embargo al Registro de la Propiedad.
4. Petición de certificado líquido imponible.
5. Anotación del embargo en el Registro de la Propiedad.
6. Valoración y fijación del tipo para la subasta.
7. Requerimiento para que se aporten los títulos de propiedad del bien o bienes inmuebles a embargar.
8. Remisión de la propuesta de enajenación al Tesorero.
9. Autorización de subasta.
10. Providencia del Recaudador decretando la subasta.
11. Anuncio de subasta.
12. Licitadores, y prestación de fianzas.
13. Desarrollo de la subasta primera y segunda liquidación.
14. Acta de subasta.
15. Pago de bienes adjudicados.
16. Remisión del expediente a Tesorería.
17. Otorgamiento de la venta.
- SI NO SE ADJUDICARAN LOS INMUEBLES DESPUES DE TODAS LAS FASES DE SUBASTA, LOS BIENES PODRIAN PASAR AL PATRIMONIO MUNICIPAL DESPUES DE SOLICITAR LA ADJUDICACIÓN AL ESTADO.*

GRÁFICO 4

#### 4. CONTABILIDAD GRAFICA DE LOS PROCESOS RECAUDATORIOS EN LA ADMINISTRACION LOCAL

Con el fin de explicar el proceso contable que se sigue en la AL para contabilización de derechos, lo haremos de una forma simple, utilizando para ello el fundamento de la partida doble y las cuentas que aparecen en el propio gráfico. En él puede verse una cuenta que sirve de control a la Intervención y otras de gestión recaudatoria que le sirve de control al Tesorero.

Supóngase que una vez decidida por la CL la imposición de un determinado tributo, las distintas secciones o departamentos que componen la Hacienda municipal confeccionan el correspondiente padrón fiscal; después se extienden los correspondientes valores recibo. El Interventor comprueba el padrón con los recibos y asienta en su contabilidad el derecho al ingreso del tributo después de confeccionar los correspondientes mandamientos de ingreso, movilizándolo tanto el libro de Diario de Ingresos (Rentas y Exacciones) como el de VIAP (Valores Independientes y Auxiliares del Presupuesto). La misión del primer libro es la de recoger los ingresos liquidados, comparando estas liquidaciones con las previstas. El segundo libro es un libro de control de existencias.

Se propone aquí resumir el libro VIAP en la cuenta que hemos denominado «Cuenta General de Control», que viene a ser una cuenta de orden. Este libro vendría a resumir la información que se deriva del esperado flujo financiero y, por tanto, fuente para conocer la regularidad o irregularidad de la marcha de los recibos.

Hemos simplificado también el caso de la relación Tesorero-Recaudador, ya que sólo pretendemos explicar el fenómeno financiero del proceso recaudatorio como si el Tesorero fuera al mismo tiempo el Recaudador, claro que esto no lo contempla la ley, ya que el Recaudador debe ser una persona distinta de la del Tesorero, pero esto no ha de afectar la explicación.

En el gráfico puede verse cómo esta contabilidad peculiar se abre con un cargo, por el concepto e importe de un derecho al cobro por parte de la HL. Luego se procede a descargos, en voluntaria o en apremio, según se va consiguiendo su cobro. No introducimos en el supuesto bajas por papel incorrecto por los motivos que sean, pero esto no impide comprender el fenómeno financiero que nos interesa, un control que nos interesa más comentar que el tradicional control de la legalidad.

Al final del ejercicio presupuestario se hace recuento de los valores pendientes de cobro; la cantidad resultante de papel pendiente sería el saldo que hay pendiente de cobro,



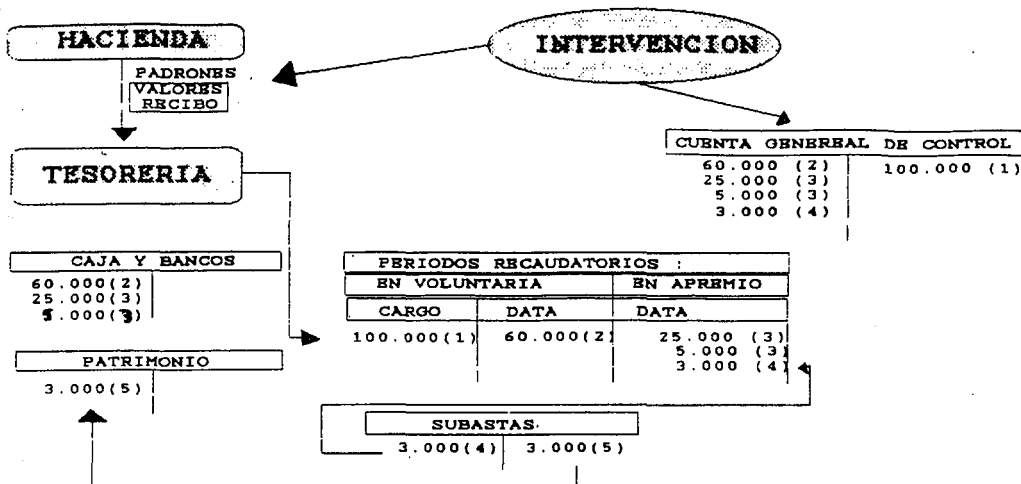


GRÁFICO 5

(\*) Puede observarse cómo en la cuenta que hemos denominado de «CONTROL» quedan 7.000 unidades monetarias pendientes de cobrar o de dar de baja, que coincide con el saldo de los libros del Tesorero, una vez tenida en cuenta los cobros, bajas justificadas e incorporaciones al patrimonio municipal.

en nuestro caso la cantidad de 7.000 unidades monetarias.

## CONCLUSIONES

La casuística contable en las AL es tan tremendamente rica que nos llevaría a un largo análisis, que nos apartaría de la finalidad que nos hemos impuesto en este trabajo. A fin de cuentas casi todos somos contribuyentes, y un poco de divulgación de este tema es sin duda conveniente. Quizá quede decir que el profe-

sional de la AL, a tenor de la lectura de los textos legales, tiene ante sí un nuevo dispositivo legal que le permite poner en práctica, lo que la teoría financiera y las técnicas de la contabilidad más reciente se apliquen también en este parte de los ingresos públicos, lo que sin duda tendrá que pensar en sistemas de información que revelen dónde no se atienden los principios de control financiero y de eficacia, principio este último que no debe de confundirse con el de eficiencia, principios uno de tipo político, y el otro típicamente económico.