



Los ingresos locales y la gestión recaudatoria de las diputaciones para los municipios. Otro desafío de fiscalización

Alberto Melero Balcázar

Subdirector de fiscalización del Consejo de Cuentas de Castilla y León

Resumen: Las diputaciones han desempeñado históricamente el papel de recaudadoras de los tributos y otros ingresos públicos de derecho público propios de los ayuntamientos, que constituyen un pilar de su financiación y una garantía importante de su suficiencia financiera. Se está evolucionando ahora hacia el funcionamiento del sector público por medios electrónicos y hacia una relación virtual y electrónica de los contribuyentes con la administración tributaria que debe desarrollarse en paralelo con la automatización de los procedimientos de gestión tributaria y que va a suponer cambios en la estructura y organización de las diputaciones. Hasta el momento han tenido poco desarrollo los controles financieros y de eficacia de la gestión recaudatoria. El Consejo de Cuentas de Castilla y León ha aprobado en 2021 unos informes de fiscalización de carácter operativo que han tratado de medir la eficacia, economía y eficiencia de esta gestión que las diputaciones llevan a cabo para los ayuntamientos. La ausencia de indicadores y la dificultad para extraer y explotar la información de los programas de recaudación ha constituido un reto. De los informes emitidos, se deduce que las diputaciones tienen margen para mejorar la eficacia de su gestión, especialmente en el procedimiento de apremio y embargo.

Palabras Clave: Gestión tributaria, recaudación, diputaciones, financiación local, eficacia.

Abstract: The councils have historically played the role of collectors of taxes and other public revenues of public law of the municipalities, which constitute a pillar of their financing and an important guarantee of their financial sufficiency. It is now evolving towards the functioning of the public sector by electronic means and towards a virtual and electronic relationship of taxpayers with the tax administration that must be developed in parallel with the automation of tax management procedures and that will involve changes in the structure and organization of the councils. So far, the financial and effectiveness controls of collection management have had little development. The Council of Accounts of Castilla y León has approved in 2021 some audit reports of an operational nature that have tried to measure the effectiveness, economy and efficiency of this management that the councils carry out for the municipalities. The absence of indicators and the difficulty in extracting and exploiting information from collection programmes has been a challenge. From the reports issued, it can be deduced that the deputations have room to improve the effectiveness of their management, especially in the procedure of coercion and seizure.

Keywords: Tax management, collection, councils, local financing, efficiency.



Introducción

El actual sistema tributario español tiene sus orígenes muy atrás en el tiempo, lejos de la actual organización territorial del Estado configurada por la Constitución de 1978, que crea el estado autonómico. Debemos remontarnos a la reforma de Mon Santillán de 1845 y, más adelante, a la de Flores de Lemus, para que queden sentadas las bases de dicho sistema. A nivel constitucional es evidente que las comunidades autónomas no figuraron en el diseño y engranaje del sistema tributario español. Buen síntoma de ello lo constituye el hecho de que, dejando a un lado a las comunidades históricas y de régimen foral, el resto de las comunidades no cuentan con impuestos propios de relevancia.

Sin embargo, nuestro país avanza hacia un modelo con rasgos de federalismo fiscal, o más bien de corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas, merced no solo a un cada vez mayor porcentaje de cesión a las mismas de la recaudación en su territorio de los principales tributos estatales (100% del impuesto de transmisiones patrimoniales, 50% del IVA y del IRPF...), sino también a una mayor cesión de ciertas

competencias normativas sobre los mismos, como puede ser las que se les atribuyen sobre las tarifas y las deducciones autonómicas en el IRPF. Esta corresponsabilidad fiscal redundará en una mayor suficiencia financiera, ya que a cada comunidad se le garantiza un porcentaje de la recaudación y de la riqueza creada en su propio territorio y, como se ha señalado, se le dota de competencias normativas para modificar diferentes elementos de algunos de los principales tributos.

Es inapelable que la suficiencia financiera es un elemento garante de la autonomía. Resulta muy interesante el debate que viene dándose y se suscita en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, donde suelen contraerse dos criterios o principios, como son, por un lado, el de justicia en el esfuerzo, esto es, algunas de las comunidades que más riqueza crean consideran que no deberían ser penalizadas por ello y, por otro, el principio de solidaridad interterritorial, que debe hacerse efectivo y corresponde al Estado aplicar.

Adentrándonos en nuestro ámbito, el actual sistema tributario local tiene su origen en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, que derogó el título VIII del texto refundido de régimen local donde se adecuaban, con las aclaraciones y armonizaciones procedentes, los preceptos no derogados (por la LRRL) de la legislación anterior que, en lo que nos atañe, configuraban el sistema o esquema de los tributos e impuestos municipales.

El esquema de la Ley 38/1988 supuso una modernización dirigida a superar el largo periodo de transitoriedad en el que se venía desarrollando la actividad de la hacienda local española¹, sumida históricamente y de forma endémica en la insuficiencia financiera. Hasta entonces, el reglamento de haciendas locales, de 4 de agosto de 1952, y el texto refundido de régimen local, de 24 de junio de 1955, recogían y regulaban, al margen de las cesiones o recargos sobre contribuciones e impuestos estatales, distintos arbitrios municipales como, a título de curiosidad: el arbitrio sobre carruajes, caballerías de lujo y velocípedos; el arbitrio sobre solares sin edificar; el arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos (hoy polémico, ya entonces existente); los arbitrios sobre el consumo de bebidas espirituosas, alcoholes, carnes, volatería, caza menor y pescados y mariscos finos; o el arbitrio sobre pompas fúnebres.

Como garantía de su autonomía, la Constitución Española consagra la suficiencia financiera de las entidades locales al disponer en su artículo 142 que: *“Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el*

1. La reforma se culmina con Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales.

desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas. Las entidades locales y, particularmente, los ayuntamientos, tienen por tanto consagrada su autonomía constitucionalmente, si bien dentro del marco y de los límites fijados por el legislador estatal (31.3 y 133.2 de la CE). Su responsabilidad fiscal, por tanto, solo puede desarrollarse por medio de su potestad reglamentaria, con sujeción a los límites y reservas de la ley.

Se viene hablando mucho en los últimos años de una reforma de la financiación local, que tiene como uno de sus pilares fundamentales (hablamos de ingresos públicos de derecho público) el de los tributos propios y particularmente el de los cinco impuestos locales: IBI, IAE, IVTM, IIVTNU e ICIO, los tres primeros obligatorios. De relevancia resultan también en la recaudación local algunas tasas como, particularmente, las de recogida y tratamiento de residuos y las de abastecimiento y saneamiento de aguas (figuras que, a diferencia de los impuestos, que tienen un carácter desafectado y se destinan globalmente al cumplimiento general de las finalidades de la entidad, se exaccionan como contrapartida directa por la prestación de servicios públicos).

Al margen de las crisis económicas, dos momentos destacables en los últimos años han removido los cimientos de la financiación local. Uno de ellos, ya antiguo, con vigencia a partir del 1 de enero de 2003, fue la exención del IAE para actividades empresariales y profesionales con cifra de negocio inferior a 1.000.000 euros. Piénsese en lo que

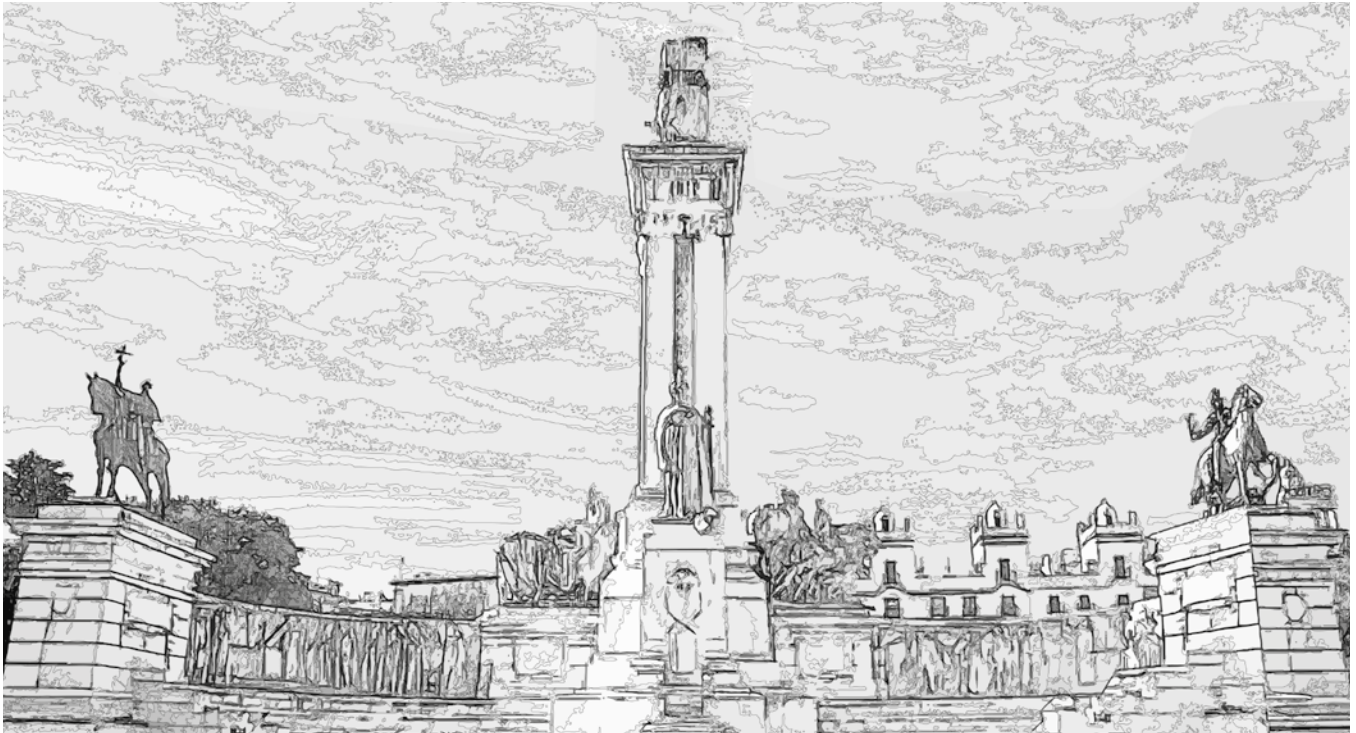
ello pudo suponer para ayuntamientos que contaban en su término municipal con importantes fábricas o industrias. El otro momento, de rabiosa actualidad, ha venido dado por las sucesivas sentencias de inconstitucionalidad recaídas desde 2017 sobre la, tradicionalmente denominada, plusvalía municipal, que han afectado gravemente, y van a afectar, al grosor de las arcas municipales.

Llegados a este punto, superado este preámbulo, que quizás se desvía algo de la exposición principal que quiere presentarse, entroncamos ahora directamente con el título de este artículo para analizar el relevante e histórico papel que han jugado y juegan las diputaciones en la gestión tributaria y recaudatoria municipal.

Historia de una recaudación

Con la Ley de bases de régimen local, la asistencia en la prestación del servicio de recaudación tributaria se enmarca dentro de la cooperación económica que tradicionalmente las Diputaciones prestan a los municipios y con la reforma de esta ley, en 2013, esta asistencia pasa a ser una competencia propia y directa de las Diputaciones, al menos para los municipios con población inferior a 20.000 habitantes (art.36.1.f) LRBRL). A tenor de lo previsto en el artículo 106.3 de la LRBRL, las Diputaciones pueden asumir mediante delegación de los ayuntamientos (instrumentada, o no, a través de convenios) las facultades de gestión, liquidación, recaudación e inspección tributarias de titularidad y competencia de estos.





Pero, como se ha apuntado, las diputaciones han jugado este papel históricamente. La Constitución de Cádiz de 1812 fue punto de partida del desarrollo legislativo sobre el gobierno político de las provincias y las diputaciones provinciales. Para ser individuo de estas se requería "ser ciudadano en el ejercicio de sus derechos, mayor de veinticinco años, natural o vecino de *la provincia, con residencia, a lo menos, de siete años, y que tenga lo suficiente para mantenerse con decencia*". Vinieron después varios vaivenes. Con el regreso a España de Fernando VII se deroga la Constitución y se suprimen las diputaciones, pasando los papeles de sus secretarías a las respectivas contadurías de provincia. En 1820 se restablecen las diputaciones y en 1822 se realiza la división provisional del territorio español en 52 provincias.

Durante la década ominosa (1823-1833) se produce el restablecimiento de Fernando VII como Rey absoluto y se vuelve a anular toda la normativa constitucional anterior. Tras la muerte del monarca en 1833 comienza la regencia de María Cristina en nombre de su hija Isabel, emitiéndose un nuevo decreto de división territorial que encomienda la tarea a Javier de Burgos (nacido en Motril), el cual divide el territorio español de la península e islas adyacentes en cuarenta y nueve provincias.

Y continúan los altibajos. Tras el motín de los sargentos de La Granja en 1836 se reestablece la Constitución de 1812 hasta la promulgación de la Constitución liberal de 1837. La Constitución Española de 1845 configura un Estado unitario fuertemente centralizado y se limita a reproducir los artículos de la Constitución de 1837 dedicados a las diputaciones provinciales y a los ayuntamientos. Después vinieron el levantamiento de O'Donnell, Espartero, la Revolución de 1868, que supuso el fin del reinado de Isabel II, Prim, Sagasta, Amadeo de Saboya, la Constitución de 1869, la Constitución 1876, etc. Siglo convulso, en fin.

Pues bien, la Ley Orgánica provincial de 1882 asignó a las diputaciones la recaudación de los fondos provinciales y fijó un sueldo y un premio de cobranza para los recaudadores, quienes tenían que depositar una fianza, cuyo importe estaba en función de lo recaudado en cada zona². Otra instrucción de 1900 preceptuaba que la recaudación se verificaría en cada provincia por los recaudadores de Hacienda o por el arrendatario a quien se le hubiese adjudicado el servicio. Esta norma inició un régimen dual de recaudación y otorgaba a los recaudadores la condición de funcionarios públicos y agentes de la autoridad.

2. Continúa encontrándose esta denominación de premio de cobranza en muchas ordenanzas provinciales. Actualmente se configura como una tasa que se cobra a los ayuntamientos por la prestación del servicio de recaudación y suscita ciertas controversias que serán vistas posteriormente.

La Real orden de 19 de diciembre de 1920 dispuso que las diputaciones podrían optar a la recaudación de las contribuciones del Estado, siempre que este la adjudicase en arriendo o la encomendase a recaudadores que no fuesen funcionarios de plantilla del Ministerio de Hacienda. Otra real orden dispuso que se asimilasen a los recaudadores de Hacienda los recaudadores de contribuciones de impuestos del Estado nombrados por las diputaciones que tuvieran concedido dicho servicio recaudatorio, y los demás recaudadores designados por dichas corporaciones, para realizar la cobranza de sus exacciones provinciales.

Resulta curioso saber que se mantienen algunas reminiscencias decimonónicas y así, a pesar de la desaparición de la figura del agente recaudador independiente, numerosas entidades mantienen en su relación de puestos de trabajo puestos con la denominación de recaudador.

Cambio de paradigma, nueva era de la recaudación local y amenazas

Esta pequeña licencia histórica pretende contextualizar y dar sentido e importancia al papel que han llevado a cabo las diputaciones en el campo de la cooperación y la asistencia técnica, económica y jurídica a los municipios. Y lo hace porque nos dirigimos hacia una nueva era, una que se atisbaba desde hace tiempo pero que no acababa de digerirse, que se implantaba a medias, una que se dirige hacia los procesos de automatización, digitalización, telematización y administración electrónica. No se tomen estos conceptos como sinónimos, pero asúmase que tienen mucho que ver unos con otros, que están interrelacionados y que nos caen ahora todos de golpe. Además, no cabe duda de que la pandemia ha sido un detonante o acelerador de todos ellos.

Debe considerarse que el procedimiento tributario avanza también en esta dirección ya que, si bien se trata de un procedimiento específico que se rige por la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación y tan solo supletoriamente por la normativa reguladora del procedimiento administrativo común (particularmente, en lo que ahora afecta, por el reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos), las últimas reformas de la normativa tributaria siguen la misma línea de potenciación de la utilización de medios electrónicos.

Es indudable que la recaudación, tanto en el periodo voluntario como en el periodo ejecutivo y en el apremio, pero especialmente en el voluntario, es un procedimiento susceptible de una alta automatización teniendo en cuenta que los principales tributos locales (IBI, IAE, IVTM y algunas de las principales tasas, como las de agua y basura) son de

cobro periódico y notificación colectiva y se liquidan a partir de un padrón o matrícula previos (son los denominados ingresos por recibo, frente a los ingresos por liquidación o por autoliquidación). Y no solo los aspectos de gestión son ya altamente automatizables sino también, y de forma muy evidente, lo son los aspectos de recaudación, teniendo en cuenta, por ejemplo, que un alto porcentaje de recibos de la mayor parte de las entidades figuran domiciliados.

Se perfilan algunos cambios paradigmáticos. La actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos lleva implícito el intercambio de información y la comunicación electrónica, esto es, de alguna forma, la desaparición del factor humano en las relaciones de los ciudadanos con la administración. La creación de oficinas virtuales concluye necesariamente en la existencia de relaciones virtuales, y no físicas (virtual por oposición a presencial). Esto atañe, o es algo que puede afectar, a la actual estructura organizativa de los servicios de gestión tributaria y recaudatoria de las diputaciones, que en muchos casos cuentan con oficinas de zona diseminadas en puntos estratégicos de la provincia y que desde un punto de vista operativo podrían dejar de ser útiles. A ello contribuiría el envejecimiento de la población rural que habitualmente acude a estos servicios y el auge de la atención telefónica, que se ha mostrado también muy eficaz y complementa los servicios electrónicos.

Esta misma tendencia se está produciendo en las relaciones de los ciudadanos con las entidades bancarias. Es constatable el cierre de oficinas en pequeños (y no tan pequeños) pueblos, la sustitución por oficinas móviles, la reducción de horarios de atención directa al público, la promoción de la banca electrónica o la existencia de bancos digitales.

Los procesos electrónicos y de automatización relacionados con la administración tributaria hacen caer a las entidades locales en una gran dependencia de las empresas suministradoras del software y de los programas, ya que en muchos casos se requiere la contratación de los suministros o servicios con empresas especializadas, por la complejidad de las tareas o por la falta de personal informático propio cualificado. Se detecta aquí un cierto riesgo relacionado con la posibilidad de que las entidades locales conecten estos procesos con los procesos propios de la gestión tributaria y recaudatoria y descarguen en estas empresas funciones o tareas que deberían mantenerse y controlarse por la Administración.

En el caso de las diputaciones, la aceptación de la delegación de competencias que en materia de gestión tributaria y recaudatoria les efectúan los ayuntamientos, debe presuponer la existencia de una estructura orgánica y de medios personales y materiales para desempeñar y poder llevar a cabo las funciones propias e inherentes a la recaudación de los ingresos de los municipios delegantes, sin perjuicio de la contratación

que pueda realizarse con empresas especializadas para el suministro y servicios de mantenimiento de los programas y otros apoyos de software necesarios.

Otro cambio de modelo afecta especialmente al negocio bancario y a la relación de las entidades locales con las entidades financieras, como consecuencia de la crisis económica de 2008 y los tipos de interés negativos marcados por el Banco Central Europeo, como medida de política monetaria expansiva. Es constatable que algunos bancos o cajas ya no quieren ser entidades financieras colaboradoras en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación y comienzan a querer cobrar por algunos de sus servicios. Paradigmático resulta asimismo el hecho de que se quiera ahora cobrar por los depósitos a plazo, cuando tradicionalmente se remuneraban y eran disputados por los bancos.

Fiscalización de la gestión tributaria y recaudatoria que llevan a cabo las diputaciones

En este apartado se toman como referencia los informes de fiscalización sobre la gestión tributaria y recaudatoria que llevan a cabo las diputaciones para los municipios (las diputaciones carecen de impuestos propios), aprobados en 2021 por el Consejo de Cuentas de Castilla y León. Se ha tratado de una fiscalización de carácter operativo que ha tenido como objetivo medir la eficacia y eficiencia de esta gestión.



Un porcentaje superior al 95 % de los municipios de cada provincia delega en las diputaciones las facultades de gestión tributaria y recaudatoria. Por su parte, es muy habitual la delegación de la gestión en sentido amplio, esto es, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como son mayoritarios los casos en los que se delega tanto la voluntaria como la ejecutiva.

A partir de ello, la gestión tributaria de las diputaciones puede definirse como un reto de fiscalización por dos motivos principales. En primer lugar, por lo que en esencia tiene que ver con la dificultad para medir la eficacia de esta gestión ante la ausencia de indicadores y la falta de objetivos definidos normativamente, o bien de forma programática. En segundo lugar, y en cierto modo relacionado con ello, por la tradicional falta de actuaciones de fiscalización de tipo operativo llevadas a cabo por los órganos de control interno.

Hasta la aprobación y entrada en vigor en 2017 del reglamento de control interno de las entidades del sector público local, los controles financieros y de eficacia previstos ya en la ley de haciendas locales de 1988 se han desarrollado escasamente en las entidades locales. De la triple acepción de la función de control interno, en sus modalidades de control de legalidad, control financiero y control de eficacia, las entidades locales han venido centrándose tan solo en la primera de ellas, esto es, en el control de legalidad o función interventora. Por tanto, hasta 2017, apenas se han llevado a cabo actuaciones de control financiero y eficacia, conforme a las normas de auditoría del sector público. Tan solo las entidades locales más grandes, con organismos autónomos y sociedades mercantiles dependientes, han ejercido el control financiero sobre ellos, pero más bien centrado en la auditoría de sus cuentas.

De forma colateral, debe destacarse que también esta gestión de ingresos que realizan las diputaciones escapa en un alto porcentaje de casos al control legalidad. Conforme a lo previsto en la normativa de haciendas locales, es habitual que exista un régimen y unos acuerdos adoptados por el Pleno sobre la forma en la que se fiscalizan los ingresos de la propia Diputación, limitándose y sustituyéndose o no la intervención previa, pero no así de la forma en la que se ejerce la función interventora sobre los ingresos municipales cuya gestión recaudatoria han recibido por delegación.

Los informes de fiscalización operativa emitidos recientemente por el Consejo de Cuentas sobre la gestión recaudatoria de las diputaciones se estructuran en tres áreas. En la primera de ellas se analizan los aspectos organizativos y procedimentales; en la segunda se analiza la eficacia de la gestión recaudatoria, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo y en apremio; y en la tercera se comprueba el coste y rendimiento de los servicios encargados de la gestión tributaria y recaudatoria.



Análisis de aspectos organizativos y procedimentales

Como aspectos destacables dentro de la organización, la mayor parte de las nueve diputaciones de Castilla y León contratan servicios conexos o relacionados con la gestión tributaria, como pueden ser los servicios postales (para notificaciones), los servicios de atención al contribuyente y, de forma preponderante, los servicios de mantenimiento del programa de recaudación y de otras aplicaciones o plataformas complementarias. La mayor dotación de medios personales se encuentra en diputaciones como las de Salamanca y Valladolid, que cuentan con un organismo autónomo y específico de recaudación. También en el caso de León, por el elevado número de municipios y entidades locales menores existentes en la provincia.

Considerando que el ámbito temporal de los informes era el ejercicio 2019, no todas las Diputaciones contaban con una ordenanza general reguladora de la gestión tributaria y recaudatoria. Es este un aspecto importante teniendo en cuenta que es necesario adaptar a las peculiaridades del ámbito local un procedimiento de carácter general, previsto esencialmente para el Estado, como es el del Reglamento General de Recaudación. Sin embargo, la mayor parte de ellas sí contaba con una ordenanza reguladora de la tasa que se cobra a los municipios por la prestación del servicio de recaudación.

Con carácter general, las diputaciones, a través de la Federación Española de Municipios y Provincias, tienen formalizados con el Estado convenios de colaboración en la gestión tributaria, siendo los principales de ellos los convenios con la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la recaudación ejecutiva y embargos (han sido un hito para la recaudación local los dirigidos al embargo de devoluciones tributarias). También son habituales los convenios para el intercambio de información con la Dirección General del Catastro, la Dirección General de Tráfico, los colegios notariales y la Seguridad Social. La importancia de estos convenios de colaboración con otras administraciones, previstos en la normativa de haciendas locales, es grande ya que en gran medida la eficacia de la gestión recaudatoria, sobre todo en el apremio y embargo, depende de la capacidad no solo de apoyarse en otras administraciones sino de captar información. La información es vital en la recaudación (el seguimiento por ejemplo del Portal de subastas del BOE puede permitir detectar cambios de titularidad de inmuebles o muebles de cara a derivar responsabilidades subsidiarias, por afección).

Destaca el hecho de que ninguna diputación formaliza convenios de colaboración con otras administraciones locales, ya sean ayuntamientos u otras diputaciones. Cabe señalar que estos convenios podrían tener una gran utilidad para, por ejemplo, poder embargar créditos que alguna de ellas tenga con proveedores que adeudan a la otra, o a efectos de ejecución de embargos de viviendas fuera del término territorial.



La mayor parte de las diputaciones, pero no todas ellas, llevan el módulo contable de administración de recursos de otros entes públicos preceptuado por la instrucción normal de contabilidad local, si bien no en todos los casos se lleva de forma automatizada, en conexión con el programa de recaudación. Los programas de recaudación de algunas diputaciones están obsoletos o presentan debilidades tanto en su parametrización como a la hora de extraer, explotar y presentar la información con diferentes niveles de desglose y agrupación, por ejercicios o por conceptos de ingreso. En relación con ello, cuestión particularmente controvertida es la que tiene que ver con las cuentas de recaudación.

El actual marco legal no estipula el contenido de lo que deben ser unas cuentas de recaudación ni la tramitación que hubiera de darse a las mismas. Lo cierto es que, en el caso de las diputaciones, estas cuentas se vinculan a veces a la liquidación definitiva de la recaudación que, concluido el ejercicio económico, se efectúa a los ayuntamientos, habida cuenta de que es práctica habitual la realización a estos de entregas a cuenta periódicas a lo largo del año. Pero más allá de esta liquidación y del intercambio de información que debe producirse con los ayuntamientos para que puedan llevar su contabilidad actualizada, no hay actualmente una regulación de carácter general acerca de las cuentas de recaudación ni, como se ha señalado, sobre la forma en la que deberían tramitarse internamente para conocimiento de los órganos de gobierno locales. Revestiría especial importancia la elaboración de una memoria, a integrar en las cuentas, explicativa de los resultados de la gestión recaudatoria, que se pronunciase también sobre el cumplimiento de objetivos previamente definidos.

Los resultados del análisis de la primera de las áreas de los informes de fiscalización, muestra que las actuaciones de comprobación y verificación, previstas con carácter general en el reglamento general de recaudación, se llevan a cabo muy escasamente por parte de las diputaciones. Aún menos se desarrollan procedimientos de inspección, generalmente relacionados con el IAE, dado que no siempre se cuenta con personal o estructura orgánica para desempeñarlos.

En cuanto a la litigiosidad y al apartado de recursos, la interposición de recursos de reposición preceptivos, previos al orden jurisdiccional, es habitual en relación con la gestión tributaria y recaudatoria, resolviéndose de forma mayoritaria a favor de los recurrentes. Son muy poco habituales los recursos de reposición potestativos y las reclamaciones económico-administrativas contra actos de gestión catastral o censal. También son muy escasas las ocasiones en que se llega al orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Tanto en materia de comprobación como en la de revisión de actos ha destacado en los últimos años la polémica surgida en torno al impuesto sobre la plusvalía (IIVTNU) a raíz de las

sucesivas sentencias de inconstitucionalidad recaídas desde 2017, que ahora culminan por fin en una reforma de la ley de haciendas locales. Lo que destaca en esta polémica es el tratamiento heterogéneo que, ante la incertidumbre creada, se ha dado al asunto por parte de las diferentes entidades locales.

Debe considerarse que, por una parte, podría achacarse al legislador el no haber actuado ya en 2017 modificando la ley cuando la primera de las sentencias declaró como no susceptibles de someterse al impuesto las transmisiones en las que no se generaba una efectiva plusvalía o incremento de valor. Pero, por otra parte, se podría achacar al Tribunal Constitucional el que no ha sido hasta 2021 cuando de una manera contundente y explícita ha atacado la forma de cálculo de la base imponible de este impuesto, apelando a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, dando pie de una forma más evidente, ahora sí, a la actuación del legislativo.

Como consecuencia de ello, durante los últimos años, algunas entidades han puesto en suspenso las actuaciones de comprobación o dirigidas a liquidar el tributo, mientras que otras han apostado por su liquidación (quizás por una amenaza de incurrir en responsabilidad contable) trasladando no obstante a los sujetos pasivos la facultar de recurrir o de solicitar la devolución del ingreso cuando han podido demostrar que no se ha generado la plusvalía (según el Tribunal Constitucional y la nueva norma ahora promulgada deben tomarse los valores de compra y de venta escriturados para poder determinarlo).

Eficacia de la gestión recaudatoria en los periodos voluntario y ejecutivo

En el curso de la fiscalización que ha llevado a cabo el Consejo de Cuentas ha sido un reto definir y presentar algunos indicadores de medición de la eficacia de la gestión recaudatoria, no solo por lo que tiene que ver con la ausencia de una norma de carácter general donde se recojan estos indicadores de una forma estandarizada, sino por la dificultad que ha supuesto el tratamiento de la información que se deduce de los programas de gestión y recaudación, teniendo en cuenta que no son homogéneos y cada diputación lleva un programa adaptado a las peculiaridades de su gestión. No hay un sistema de información recaudatoria establecido, al modo en que hay un sistema de información contable, implantado por el Ministerio de Hacienda.

Por tanto, se ha llevado a cabo un trabajo muy exigente para poder extraer, explotar y estandarizar la información de las nueve diputaciones y obtener así unos indicadores que

permitan, de una forma comparativa, medir la eficacia de su gestión.

Al margen de algunos indicadores más evidentes, como puede ser el del grado de recaudación, como relación entre la recaudación efectiva o neta y los recibos o liquidaciones puestos al cobro, se han definido y calculado otros indicadores (tanto por importe como en número de recibos o liquidaciones), como los indicadores de recaudación por tipo de recargo, intereses de demora, repercusión de costas del procedimiento y sanciones; también otros que se verán más adelante. Se ha podido medir así la eficacia de la gestión, comparando el indicador de cada Diputación con el indicador de la media agregada de las nueve.

Centrándonos en el indicador del grado de recaudación, los informes de fiscalización ponen de manifiesto, con carácter general, un elevado grado de recaudación en periodo voluntario, referido especialmente a los ingresos por recibo. Así, el indicador medio agregado de este grado se sitúa alrededor o por encima del 90%, dependiendo del tipo de ingreso. Ello tiene que ver en gran medida con la forma de liquidación de los principales tributos (IBI, IAE, IVTM, tasa de abastecimiento y saneamiento de aguas y tasa de recogida y tratamiento de residuos), a partir de un censo previo (padrón o matrícula) que es posteriormente depurado, dando lugar a lo que sería el padrón cobratorio. También tiene que ver con una cuestión de tipo operativo como es el elevado porcentaje existente, con carácter general, de recibos domiciliados.

Más difícil de evaluar (y este es otro de los retos de este tipo de fiscalizaciones) es el grado de recaudación de los ingresos de autoliquidación como pueden ser el IIVTNU y el ICIO, no solo por la propia naturaleza de su forma de liquidación, donde corresponde al ciudadano la comunicación y puesta en conocimiento de la Administración de la generación del hecho imponible y devengo del tributo, así como la puesta en marcha de las actuaciones conducentes a su liquidación y pago, sino porque depende también en gran medida de la eficacia de las actuaciones de comprobación que lleva a cabo la propia Administración, apoyándose en convenios de colaboración con otras administraciones y con terceros y captando información dirigida a averiguar la generación del hecho imponible.

En el periodo ejecutivo, los informes aprobados evidencian un acusado descenso del indicador del grado de recaudación, que a nivel medio agregado se sitúa alrededor, o por debajo, del 25%, dependiendo del ingreso, en lo que tiene mucho que ver el elevado volumen existente y acumulado de deudas de ejercicios anteriores y la disminución progresiva del porcentaje de recaudación a medida que aumenta la antigüedad de estas. Y en este punto enlazamos directamente con el análisis de la eficacia de las actuaciones de apremio y embargo.

Sobre el procedimiento de apremio y embargo

Antes de entrar en este análisis resulta conveniente ahondar en un debate que está planteado en el seno de las tesorerías y los servicios recaudatorios de las entidades locales, más allá de las diputaciones, y que tiene que ver con el momento en que se dictan y notifican las providencias de apremio. De todos los expertos en la materia es conocido el vacío que deja la normativa tributaria de carácter general al no fijar un plazo para dictar la providencia de apremio, título ejecutivo que da pie al inicio de este procedimiento. Así, el único plazo al que atenderse sería el de prescripción de cuatro años.

Tampoco es habitual encontrar que las entidades locales, en su potestad normativa reglamentaria, regulen este plazo ni que el mismo figure establecido de ninguna manera expresa, siendo habitual que sea la dinámica y la rutina de la recaudación de cada tributo la que lo marque. Este es un riesgo existente y un reto a la hora de fiscalizar por la heterogeneidad en su tratamiento ya que, si terminados los plazos en voluntaria no se dictan de una forma más o menos automática las providencias de apremio y se procede a continuación a su notificación, se estarían perdiendo ingresos por intereses de demora y recargos.

La citada dinámica del mundo de la recaudación local hace que muchas entidades prioricen el cobro de la deuda a costa de un

menor recargo, como es el recargo ejecutivo del 5%, sobre la acción de dictar con prontitud y notificar la providencia de apremio con el recargo al 10% que, en caso de no atenderse, pasaría a ser del 20% y a generar intereses de demora. Lo gravoso y dificultoso del procedimiento de embargo hace que a veces estos plazos relacionados con la providencia de apremio se demoren excesivamente. Suele alegarse también el elevado coste que supone la notificación de las providencias de apremio, siendo habitual que se lleven a cabo estrategias como la de acumulación de deudas, a la hora de notificar, de un mismo obligado tributario.

Con carácter general, las diputaciones llevan a cabo actuaciones de apremio y embargo de forma insuficiente a la vista de la antigüedad de muchas de las deudas y de las elevadas cifras de deudores fallidos y de créditos que se declaran incobrables. Si bien habría que ponderar esta apreciación atendiendo a las cifras que presenta cada una de ellas, con carácter general, hay actuaciones del procedimiento de apremio que se desarrollan escasamente.

El artículo 61 del RGR se refiere al concepto de deudor fallido y de crédito incobrable. Tras la declaración de fallido de un deudor principal y, en su caso, responsable solidario, la acción de cobro debe dirigirse hacia el responsable subsidiario. Solo en caso de no existir este o, existiendo, resultar también fallido, el crédito será declarado incobrable y dado de baja en cuentas.



Pues bien, en esta línea, son destacables dos figuras reguladas en los artículos 78 y 79 de la LGT como son, respectivamente, la hipoteca legal tácita y la afección de bienes inmuebles en caso de su transmisión, particularmente poco desarrolladas. En el caso de la afección real en la transmisión de inmuebles, regulada también en el artículo 64.1 del TRLRHL, se requiere un acto expreso de derivación de responsabilidad subsidiaria hacia el nuevo adquirente del bien que, en el caso de la hipoteca legal tácita prevista en el artículo 78 de la LGT, no se requiere. La aplicación de este artículo agilizaría, por tanto, el procedimiento de apremio. Por tratarse de bienes inscribibles en un registro público, siguiendo el tenor del artículo 78, existiría preferencia de la Administración frente a cualquier otro acreedor para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.

También es importante y no es habitual que se produzca que, en virtud de lo previsto tanto en el artículo 76 de la LGT como 63 del RGR, los órganos de recaudación vigilen la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago que han resultado, en su caso, fallidos y proceder a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, de no mediar prescripción.

Por su parte, la ejecución de embargos resulta insuficiente a la vista también de las elevadas cifras de fallidos y créditos incobrables que se presentan en los informes de fiscalización del Consejo de Cuentas. La enajenación de bienes muebles e inmuebles son muy marginales y no se producen ejecuciones fuera del término territorial ya que, como se ha señalado con anterioridad, no se formalizan convenios para ello con otras entidades locales y, particularmente, no se formalizan convenios interprovinciales.

Análisis del coste y rendimiento de los servicios de recaudación

La tercera área objeto de análisis en los informes de fiscalización operativa ha sido la que se relaciona con el coste y rendimiento de los servicios de gestión tributaria y recaudatoria de las Diputaciones.

Los rendimientos de los servicios vienen dados por la tasa, a la que nos hemos referido con anterioridad, que las diputaciones cobran a los ayuntamientos por la prestación de dichos servicios tributarios y recaudatorios. Como también se ha señalado, esta tasa tiene su origen en el histórico premio de cobranza. Sin perder de vista que la tasa no es un tributo obligatorio, las diputaciones vienen fijando su cuantía sobre un porcentaje de la recaudación que obtienen, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo. En

este último periodo, suele tratarse de un porcentaje sobre el principal y/o los intereses de demora y los diferentes recargos del 5%, 10% y 20%.

Los porcentajes o tarifas que se establecen varían mucho entre las distintas diputaciones. Su comparación en el periodo voluntario es más fácil y directa, siendo habitual que el porcentaje se reduzca en función del aumento del volumen recaudado. Así, nos encontramos desde diputaciones que cobran un 6% de la recaudación de recibos y liquidaciones en voluntaria hasta las que cobran un 1,4% de la misma. En el periodo ejecutivo la comparación se dificulta. Algunas de ellas tan solo cobran un porcentaje del principal y otras lo hacen de una parte del principal y también de los intereses de demora y/o de los diferentes recargos.

En algún caso puntual, la ordenanza fiscal reguladora de la tasa prevé también el cobro a los ayuntamientos de las costas que se originan en el procedimiento de apremio y embargo, pero esto es algo que no debería producirse en la medida en que el reglamento general de recaudación señala que estas costas deben repercutirse a los sujetos pasivos.

Más adelante se analiza el binomio coste-rendimiento de los servicios, pero debe ya tomarse en consideración que es importante que la fijación de las tarifas de las tasas no se efectúe a un tanto alzado, sino que, como toda tasa, su establecimiento se soporte en un informe económico que evalúe y ponga en relación los rendimientos con el coste del servicio.

En este apartado de los informes, se han calculado indicadores comparativos de los ingresos o rendimientos obtenidos por municipio, así como por actuación censal. También se ha calculado un indicador que ha medido los ingresos o rendimientos percibidos por las diputaciones en función del volumen que recaudan.

En relación con el coste de los servicios, la ausencia en muchos casos de llevanza de la contabilidad analítica hace perder fiabilidad a la información sobre costes. En algunos casos, no se imputan a los servicios de gestión tributaria y recaudatoria costes indirectos, costes de amortización del inmovilizado, material o intangible, u otros costes, tal y como debería hacerse atendiendo a una metodología idónea de cálculo de costes.

Esta falta de fiabilidad de la información sobre costes ha hecho que en los trabajos de fiscalización se renuncie al cálculo de indicadores de coste y se haya optado por la obtención de indicadores de gasto, esto es, a nivel presupuestario, a efectos de poder comparar de una forma íntegra la información de las nueve diputaciones. A efectos comparativos, se han obtenido indicadores de gasto por

municipio, por actuación censal y por actividad (o volumen recaudado).

Se han analizado determinados gastos específicos como los del programa de recaudación, de las entidades financieras, convenios de colaboración, costas del procedimiento tributario, condenas en costas, servicios postales y gastos, en su caso, por concertación de operaciones de crédito (operaciones de tesorería). En relación con esto último, debe conocerse que es habitual que las diputaciones concierten este tipo de operaciones para hacer entregas a cuenta de la recaudación a los municipios y posteriormente efectuar una liquidación definitiva. Estas operaciones son a corto plazo, no deben de suponer coste para las Diputaciones, deben quedar canceladas antes de fin de ejercicio y no cuentan para los límites de endeudamiento (art. 149 del TRLRHL).

Para finalizar, se ha analizado el binomio coste-rendimiento, que tiene mucha relación con la fijación de la tasa que se cobra a los ayuntamientos. Considerando que la tasa es un tributo que tiene como límite el coste del servicio se ha comprobado que, en el caso de algunas diputaciones, los rendimientos obtenidos en el ejercicio por la tasa de prestación del servicio de gestión tributaria y recaudatoria superan el coste del servicio.

Recomendaciones efectuadas por el Consejo de Cuentas de Castilla y León en los informes de fiscalización operativa de la gestión tributaria y recaudatoria que llevan a cabo las diputaciones para los ayuntamientos

Se presentan a continuación algunas de las principales recomendaciones efectuadas:

- Los responsables de los servicios de recaudación deberían promover la adopción de medidas para mejorar las posibilidades de extracción, explotación y tratamiento de los datos incluidos en los sistemas de información tributaria.
- La información debería poder obtenerse de forma desglosada, por tipo de ingreso y ejercicio, con el objetivo de que pueda verificarse el cumplimiento de objetivos previamente definidos, por ingreso. También debe obtenerse de forma agrupada de cara a que puedan emitirse unas cuentas resumidas de la gestión anual.
- Debería elaborarse una memoria a elevar al pleno en relación con las cuentas y resultados de la gestión tributaria



y recaudatoria anual, donde se evaluase también el cumplimiento de objetivos recaudatorios por tipo de ingreso.

- El pleno de la diputación debería aprobar una ordenanza fiscal general específicamente reguladora de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos locales delegados.
- Con el fin de mejorar la eficiencia de la gestión pública y de facilitar la utilización conjunta de medios y servicios públicos, la diputación debería promover la instrumentación de la delegación de las facultades de gestión tributaria y recaudatoria a través de convenios adaptados a la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- El órgano de contabilidad debería encargarse de la implantación del módulo de administración de recursos de otros entes públicos, teniendo en cuenta que se trata de una de las áreas contables de especial trascendencia definidas por la instrucción contable. Este módulo debe cumplir los requisitos establecidos por esta norma, proporcionando la información necesaria a los ayuntamientos para que puedan imputar periódicamente a su presupuesto las diferentes operaciones relacionadas con la gestión tributaria y recaudatoria.
- Los órganos de recaudación y contabilidad deberían encargarse de la adecuada conexión entre el programa de recaudación y el programa contable, a efectos de promover la mayor exactitud y automatismo de las operaciones y el fiel reflejo de los actos relacionados con la gestión tributaria y recaudatoria.
- Debería vigilarse que los servicios de las entidades financieras colaboradoras no sean remunerados, así como tenerse en cuenta, en relación con los servicios prestados por las entidades de crédito, que en ningún caso pueden éstas adquirir el carácter de órgano de recaudación, a tenor, en ambos casos, de lo previsto en la normativa tributaria.
- Para una mayor eficacia de la gestión recaudatoria, el órgano de recaudación debería incrementar las actuaciones y procedimientos de verificación y comprobación tributarias.
- Teniendo en cuenta los porcentajes de recaudación del principal por tipo de recargo, para una más eficaz gestión recaudatoria en vía ejecutiva, deberían reducirse los plazos en que se dicta y notifica la providencia de apremio.





- El órgano de recaudación debería mejorar la eficacia de sus actuaciones de apremio y embargo para el cobro de deudas en vía ejecutiva, incrementando las derivaciones de responsabilidad, la aplicación de la hipoteca legal tácita, las actuaciones sobre sucesores y la enajenación de bienes. Deberían definirse objetivos e indicadores de eficacia para cada tipo de ingreso, tanto para el periodo voluntario como para el periodo ejecutivo y de apremio.
- Dado que la obtención de información es esencial en el procedimiento de apremio, debería destinarse personal suficiente para llevarla a cabo de una forma eficaz. También cabe la posibilidad de mejorar los convenios con otras Administraciones públicas.
- Debería también incrementarse la eficacia de la gestión recaudatoria promoviendo la obtención de ingresos mediante la repercusión de las costas del procedimiento de apremio a los obligados tributarios. Con ello se evita su repercusión a los ayuntamientos al practicarse la liquidación definitiva.
- El responsable del servicio debería establecer los procedimientos oportunos para la exigencia de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, escasamente recaudados.

- De acuerdo con una adecuada metodología de cálculo de costes debería vigilarse el binomio coste-rendimiento del servicio de gestión tributaria y recaudación, a efectos de controlar que la tasa establecida, apoyada en un estudio económico, no rebasa dicho coste.

Conclusiones

Finalmente, a continuación, se presentan las principales conclusiones sobre todo lo expuesto en este artículo:

- Las diputaciones llevan a cabo una importante labor al realizar para la mayor parte de los ayuntamientos de la provincia la gestión tributaria y recaudatoria de sus principales ingresos propios.
- Los tributos propios son un pilar fundamental de la financiación local, por lo que es muy importante que las diputaciones realicen esta gestión de una forma eficaz, contribuyendo así a hacer efectiva la suficiencia financiera de los municipios, que es un principio previsto en el artículo 142 de la Constitución Española.
- La tarea recaudatoria que vienen desarrollando las diputaciones históricamente en la que todavía pueden encontrarse algunos rasgos decimonónicos, se encuentra en un punto de inflexión con la plena puesta en marcha ahora del funcionamiento del sector público por medios electrónicos, considerando además que los procedimientos de gestión tributaria y los procedimientos recaudatorios dirigidos al cobro son susceptibles de una alta automatización.
- Al margen del posible apoyo en empresas informáticas especializadas en el suministro y mantenimiento de los programas de recaudación y en el desarrollo de software, así como de la contratación con empresas de determinados servicios auxiliares de la gestión tributaria y recaudatoria, las diputaciones deben reforzarse con medios personales y materiales que aseguren eficazmente el ejercicio de estas funciones públicas, de una forma directa.
- En relación con la anterior conclusión, la captación de información es esencial en el procedimiento tributario, por lo que las diputaciones deben de destinar personal a ello y potenciar también la colaboración con otras administraciones públicas. Las plataformas y oficinas virtuales sustituyen en gran medida a las oficinas y relaciones físicas, por lo que deberían potenciarse los servicios de atención telefónica a los ciudadanos

a efectos de contrarrestar las dificultades que puede plantearles la relación con la Administración por medios electrónicos.

- No suele haber un régimen establecido acerca del desarrollo de la función interventora o control de legalidad de la gestión tributaria y recaudatoria de las diputaciones para los ayuntamientos. Por otra parte, en general, las entidades locales aún han desarrollado poco los controles financieros y de eficacia de esta gestión, conforme a las normas de auditoría del sector público.
- El Consejo de Cuentas de Castilla y León ha aprobado en 2021 unos informes de auditoría operativa, de eficacia y eficiencia, de la gestión recaudatoria de las diputaciones, que han sido un reto debido a la ausencia de indicadores de esta gestión y a la dificultad de extraer y explotar de una forma homogénea y agregada, a efectos comparativos, la información obrante en los programas de recaudación de cada una de las nueve diputaciones.
- Lo primero que puede deducirse de estos informes, en conexión con las dos conclusiones anteriores, es que las diputaciones deberían marcarse, a nivel normativo, o al menos programático, objetivos de gestión y recaudación por tipo de ingreso, tanto para el periodo voluntario como para el periodo ejecutivo y el apremio. Deberían

también definirse indicadores que permitan evaluar el cumplimiento de dichos objetivos y la eficacia de la gestión, así como elaborar una memoria anual que dé cuenta de todo ello y acompañe a las cuentas de recaudación que deberían tramitarse.

- Los informes del Consejo de Cuentas reflejan la falta de eficacia o insuficiencia de las actuaciones, especialmente en el periodo ejecutivo y en los procedimientos de apremio y embargo, considerando que hay margen y medidas que pueden adoptarse para mejorarla. También pueden mejorarse la economía y la eficiencia. En el análisis del binomio coste-rendimiento de los servicios tributarios y recaudatorios, debe considerarse que la tasa que se cobra a los ayuntamientos, que por otra parte es un tributo potestativo, no puede rebasar el coste del servicio y, en todo caso, su fijación debe soportarse en un informe económico que evalúe este coste.

Bibliografía

Análisis comparativo de la eficacia y eficiencia de la gestión recaudatoria en las diputaciones provinciales de Castilla y León. Informe aprobado por el Pleno del Consejo de Cuentas de Castilla y León, el 8 de julio de 2021.