

DOCUMENTO 2

DERECHOS A COBRAR E INGRESOS

1. INTRODUCCIÓN

El presente documento de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que aparece como el número 2 de la Serie Documentos de la I.G.A.E. "Principios y Normas de Contabilidad Pública", constituye el primer paso en el desarrollo del programa que, una vez elaborados los "Principios Contables Públicos"¹, se marcó dicha Comisión en su reunión constitutiva, analizando el tratamiento contable de temas concretos.

Esta división inicial en temas concretos se efectuó teniendo en cuenta aquellos aspectos más necesitados de clasificación conceptual y de tratamientos homogéneos, identificándose los siguientes:

- Tratamiento contable de derechos a cobrar e ingresos.
- Tratamiento contable de obligaciones y gastos.
- Tratamiento contable de transferencias y subvenciones.
- Tratamiento contable de operaciones de endeudamiento.
- Tratamiento contable de operaciones de inmovilizado.
- Tratamiento contable de los resultados.

Para el mejor desenvolvimiento de su actividad, la Comisión se dividió en Grupos de trabajo, integrados por miembros de aquella en función de la experiencia de cada uno de ellos, debiéndose constituir un grupo para cada uno de los temas a tratar. Los trabajos de cada grupo se coordinan por una Comisión ejecutiva y se aprueban por la Comisión en Pleno.

El estudio del tratamiento contable de los derechos e ingresos recayó en un amplio grupo² que estructuró la elaboración del trabajo en las siguientes fases:

- Recopilación y estudio de antecedentes tanto legales como normalizadores, españoles, de países extranjeros y de organizaciones internacionales.

¹ Documento 1 de esta serie.

² Ver relación de componentes en Anexo IV.

- Identificación de los principales aspectos a tratar.
- Análisis de las alternativas de tratamiento y elección de las más adecuadas de acuerdo con los "Principios Contables Públicos".
- Determinación del contenido y estructura del documento, elaboración y aprobación en el Grupo de trabajo del borrador.

Este documento número 2 se refiere a pronunciamientos generales sobre derechos e ingresos, de forma que aquellos temas que vayan a ser objeto de análisis monográfico en documentos posteriores simplemente se enuncian, al tiempo que se realiza una remisión al documento correspondiente.

El documento se ha dividido en cuatro partes fundamentales que marcan la estructura a seguir en futuros documentos. La primera parte, bajo la denominación de "Criterios generales" recoge los aspectos generales referentes a derechos e ingresos: concepto, reconocimiento contable y cuantificación, por tanto, se da respuesta a las tres preguntas fundamentales: qué son los derechos y los ingresos, qué requisitos deben cumplir para ser contabilizados y por qué importe deben contabilizarse.

En esta primera parte debe destacarse el esfuerzo de clasificación de conceptos, especialmente en lo que respecta a la separación entre las visiones económico-contable y la visión presupuestaria de los supuestos que contemplamos, sin perjuicio de que se sienta como criterio general -obvio en sujetos administrativos sujetos al imperio legal- la coincidencia en el tiempo del reconocimiento contable de los hechos económicos con los actos en los que, en función de los procedimientos legales aplicables, aquéllos se sustancian.

La segunda parte recoge pronunciamientos concretos respecto de la amplia gama de tipos de derechos de cobro e ingresos que existen en las distintas administraciones públicas.

En todos los casos la sistemática es común: se determinan los perfiles de la figura, con referencia, si es necesario, a su regulación legal, para posteriormente confrontar la figura con el criterio general antes enunciado y determinar si es aplicable o debe establecerse una excepción a la regla general.

Las excepciones surgirán cuando se produzca un desacompasamiento en el tiempo entre el surgimiento del derecho a cobrar o su aplicación al presupuesto de ingresos o, incluso, su recaudación y el hecho o acto de relevancia económica que constituye el sustrato del ingreso en sentido económico. En estos supuestos, siempre que el desacompasamiento supere el ejercicio contable y la aplicación del principio de importancia relativa así lo aconseje, se propugna la utilización de técnicas de periodificación.

Finalmente, no repugna al grupo de trabajo el uso del criterio estricto de caja por aplicación del principio de prudencia, en especial en administraciones poco complejas.

La tercera parte, configurada como Anexo I³ del documento, recoge de forma resumida el proceso de discusión en el seno del grupo de trabajo, destacándose en especial las opciones alternativas que se han estudiado, los argumentos en pro o contra de cada una de ellas y las causas por las que el grupo se ha inclinado por una u otra. Dada la densidad conceptual del documento, este apéndice se presenta como una herramienta para facilitar la comprensión e interpretación del contenido sustantivo del documento.

La cuarta parte, siguiendo una tradición de amplia raigambre en trabajos similares en el mundo anglosajón, incluye un Anexo II⁴ con el glosario de términos; en este glosario se intenta definir, a los meros efectos de la lectura del trabajo, el sentido exacto de los términos, palabras o expresiones más relevantes del texto.

³ Se ha incluido en el Anexo I de la presente publicación.

⁴ Se ha incluido en el Anexo V de la presente publicación.

2. CRITERIOS GENERALES

2.1. TRATAMIENTO DE DERECHOS A COBRAR

A. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE DERECHO A COBRAR

1. Se conceptúan de forma genérica los derechos a cobrar como los créditos actuales de la entidad frente a terceros, surgidos como consecuencia de acontecimientos pasados, en virtud de los cuales el deudor queda obligado a satisfacer a la entidad una determinada cantidad de dinero, en un momento concreto (vencimiento) y con las condiciones que se deriven de su soporte documental.
2. La definición anterior de derecho a cobrar identifica sus características esenciales. Las condiciones a cumplir para que dicho elemento se reconozca contablemente se especifican en el párrafo 10.
3. Los derechos de cobro son elementos del activo y, como tales, recursos controlados por el ente como consecuencia de acontecimientos pasados. Su carácter de recurso se deriva de las expectativas de conversión en disponibilidades líquidas que tienen incorporadas.
4. Los derechos a cobrar pueden clasificarse en derechos a cobrar presupuestarios y derechos a cobrar no presupuestarios.
5. Los derechos a cobrar presupuestarios son aquellos que suponen un **recurso** para financiar el gasto presupuestario del Ente.

Los derechos a cobrar cuyo origen sea un ingreso, tal y como se conceptúa este término en el párrafo 30 del presente documento, han de ser derechos a cobrar presupuestarios.

No obstante, cuando como consecuencia de la periodificación contable de ingresos devengados surjan derechos a cobrar no vencidos, se tratarán en ese ejercicio como derechos no presupuestarios.

6. Un derecho a cobrar que no suponga un recurso para la financiación del gasto presupuestario deberá tratarse como derecho a cobrar no presupuestario.

7. Los derechos de cobro presupuestarios pueden tener su origen en operaciones que generan ingresos, ser consecuencia de creación de pasivos financieros, realizaciones de activos financieros o de enajenaciones de elementos del inmovilizado no financiero.
8. Los derechos a cobrar se clasifican en corto y largo plazo teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento. Se considera largo plazo cuando el vencimiento sea superior a un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

B. RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS A COBRAR

9. El reconocimiento de un derecho de cobro es el proceso por el cual se incorpora al balance un elemento que cumple las características de derecho a cobrar establecidas en el párrafo 1.
10. Para reconocer contablemente un derecho a cobrar han de cumplirse las siguientes condiciones:
 - a) Que se tenga constancia de que se ha producido un acontecimiento que haya dado lugar al nacimiento del derecho de cobro.
 - b) Que el derecho de cobro tenga un valor cierto y determinado.
 - c) Que el deudor pueda ser determinado.
11. Como criterio general, y sin perjuicio de lo establecido en los párrafos siguientes, los derechos de cobro que tengan la consideración de presupuestarios se registrarán en el momento en el que se dicten los correspondientes actos de liquidación que los cuantifiquen, aplicándose simultáneamente al correspondiente presupuesto en vigor.
12. Los derechos de cobro derivados de la prestación de servicios, realización de actividades y utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, efectuadas en régimen de Derecho público, habrán de reconocerse cuando se efectúen los correspondientes actos liquidatorios que los cuantifiquen.

13. Los derechos de cobro derivados de ingresos sin contraprestación de exacción obligatoria habrán de reconocerse en el momento en el que se realice el acto liquidatorio que lo cuantifique.
14. Los derechos de cobro derivados de la emisión de pasivos financieros no han de reconocerse antes de que el acreedor correspondiente haya efectuado la suscripción (emisiones en masa) o la concesión (préstamos) de aquéllos. Todo ello sin perjuicio del tratamiento que se establezca para estos derechos de cobro en el documento relativo al "Endeudamiento Público".
15. Los créditos, préstamos, obligaciones y demás activos financieros que impliquen un derecho de cobro para su poseedor, se registrarán en el momento de su suscripción, adquisición o concesión. Por lo que se refiere a los créditos por los intereses, vencidos o no, derivados de los activos anteriores se registrarán en el momento en el que según un plan financiero, se devenguen los mismos.
16. Los derechos de cobro derivados de ventas de bienes que tengan la consideración de existencias habrán de registrarse cuando se considere completada la operación que los genera, mediante la transferencia de la responsabilidad de la gestión o el control de los bienes.

Los derechos de cobro por venta del inmovilizado, como norma general, se registrarán en el momento en el que se efectúe la venta del mismo, dándose de baja del inventario. Por lo que se refiere a los derechos de cobro derivados de los intereses, vencidos o no, inherentes a estos créditos se registrarán en el momento en el que, según un plan financiero se devenguen los mismos. Todo ello, sin perjuicio del tratamiento específico de estos derechos de cobro en el documento relativo a "Inmovilizado".

17. Los derechos de cobro derivados de ingresos por prestación de servicios o cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de Derecho privado habrán de reconocerse cuando se produzca la efectiva prestación por parte de la entidad.
18. Los derechos de cobro procedentes de otras operaciones no relacionadas directamente con la obtención de ingresos ni contempladas en los párrafos

anteriores se registrarán cuando se considere completada la operación que los genere, consistente normalmente en una entrega de efectivo realizada por la entidad.

19. Los derechos de cobro sólo podrán anularse como consecuencia de la adopción de un acuerdo de anulación motivado, bien por la anulación de la liquidación de la que se deriven, bien por la insolvencia probada del deudor, la condonación o la prescripción de la deuda u otras causas legalmente establecidas.

La anulación de liquidaciones que ya hubieran sido cobradas supone la obligación de devolver el importe percibido por las mismas. Por lo que el acuerdo de devolución que de tal anulación se derive implicará el registro de una obligación a pagar.

La concesión de aplazamientos o fraccionamientos en derechos a cobrar no implica, en modo alguno, la anulación de tales derechos. El derecho a cobrar permanece inalterado con la salvedad del diferimiento en su vencimiento.

No obstante, si como consecuencia de tal diferimiento, el vencimiento del derecho se produce en un ejercicio posterior, habrá de procederse a la reclasificación de tales créditos en el balance y a la anulación presupuestaria de los mismos que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

C. CUANTIFICACIÓN DE LOS DERECHOS A COBRAR

20. La cuantificación de los derechos a cobrar es el proceso por el cual se determina la cantidad monetaria por la que aquéllos han de incorporarse al balance.
21. Los derechos de cobro derivados de prestaciones de servicios, realización de actividades y utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, realizadas en régimen de Derecho público, habrán de registrarse por el importe determinado en el acto liquidatorio correspondiente.

22. Los derechos de cobro derivados de ingresos sin contraprestación y de exacción obligatoria se registrarán por el importe determinado en el correspondiente acto liquidatorio que los genere.
23. Los derechos de cobro derivados de la emisión de pasivos financieros se registrarán, por el importe a percibir en el momento de su emisión.
24. Los derechos de cobro derivados de ventas de bienes conceptuados como existencias habrán de registrarse por el importe nominal de los mismos. Tal importe comprenderá la contraprestación a percibir por la venta más los impuestos legalmente repercutibles y los gastos satisfechos por cuenta del deudor.

Los derechos de cobro por venta de inmovilizado se valorarán por el precio de venta excluidos en todo caso los intereses incorporados al nominal del crédito. Los derechos de cobro derivados de los intereses devengados y no vencidos incorporados al nominal del crédito se registrarán en otras cuentas a cobrar por el importe que se establezca en su plan financiero.

25. Los derechos de cobro derivados de otras prestaciones de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de derecho privado, se registrarán por el importe nominal de los mismos. Tal importe comprenderá la contraprestación a percibir más los impuestos legalmente repercutibles y los gastos satisfechos por cuenta del deudor.
26. Cuando los derechos de cobro derivados de las operaciones relacionadas en los párrafos anteriores sean presupuestarios, el importe del IVA repercutido, en su caso, deberá registrarse en otras cuentas deudoras, distintas de las representativas de la ejecución del presupuesto.
27. Los créditos, préstamos, obligaciones y demás activos financieros que impliquen un derecho de cobro para su poseedor, así como los derechos de cobro derivados de otro tipo de operaciones no contempladas en los párrafos anteriores, se registrarán por el importe entregado. La diferencia, en su caso, entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como derecho de cobro derivado de intereses en el ejercicio en el que se devenguen.

28. Los valores de renta fija, préstamos y demás derechos de cobro concertados en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento.
29. Los saldos de las cuentas representativas de derechos a cobrar del ente que tengan un riesgo de resultar impagados a su vencimiento en su totalidad o en parte, o que efectivamente hayan resultado impagados, y mientras no sean dados de baja, figurarán en el balance por su valor total de cobro, minorado en el importe de las provisiones constituidas.

2.2. TRATAMIENTO DE LOS INGRESOS

A. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE INGRESOS

30. Los ingresos son aquellos flujos que configuran el componente positivo del resultado, producidos a lo largo del ejercicio económico por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia del incremento de los activos o de la disminución de las obligaciones que implican un incremento del patrimonio neto.
31. La definición anterior de ingresos configura las características esenciales de los mismos. No establece los requisitos que tales elementos han de cumplir para que se reconozcan contablemente. Dichos requisitos se desarrollan en los párrafos 43 a 56.
32. Los ingresos pueden presentarse de diferentes formas en el estado de resultados, al objeto de suministrar la información relevante. En este sentido, la información facilitada debe estar al servicio de los fines de gestión, control y análisis y divulgación que describe el documento "Principios contables públicos" elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado.
33. Los ingresos son flujos y es por tanto un concepto dinámico que ha de ir referido siempre a una base temporal (ejercicio económico) como variación en las magnitudes fondo a las que afecta (neto patrimonial).
34. El concepto de ingreso definido en el párrafo 30 se ha establecido en función del carácter económico de la operación y es independiente del significado que dicho término tiene en el ámbito presupuestario.
35. En la definición de ingresos se incluyen tanto los ingresos ordinarios como los ingresos extraordinarios. Los ingresos ordinarios son los que se producen como consecuencia de la actividad normal de la entidad.
36. Los extraordinarios son aquellas partidas que cumpliendo la definición de ingresos no surgen de la actividad normal de la entidad. Tales partidas gozan de la misma naturaleza que los ingresos ordinarios, por lo que a efectos del presente Documento no se consideran como un elemento diferente.

37. Los incrementos de activo que participen de las características conceptuales de ingreso pueden tomar la forma de entrada o de aumento de su valor contable.
38. Las entradas de activo que generan un incremento del patrimonio neto pueden producirse por percepciones obligatorias o voluntarias sin contraprestación o como consecuencia de la prestación de servicios que realice la entidad, así como de las cesiones de uso de bienes patrimoniales o de dominio público adscritos a la misma.
39. También pueden producirse entradas de activo que implican incremento del patrimonio neto como consecuencia de una modificación de la composición del mismo derivada de la venta de bienes conceptuados como existencias, o bien de la venta de otros elementos del activo.
40. Las operaciones de permuta pueden implicar el incremento del patrimonio neto de la entidad en los siguientes casos:
 - a) Cuando el valor de tasación del bien que se entrega es superior al valor neto contable del mismo.
 - b) Cuando el valor de tasación del bien que se da de alta sea mayor que el valor de tasación del bien que se entrega. En este caso el incremento del patrimonio neto se producirá en el importe de la citada diferencia que no se compense con un pago en metálico.
41. Los aumentos de valor contable de activos, aunque cumplen las características de los ingresos no deben reconocerse como tales en tanto no se den las condiciones necesarias para su reconocimiento establecidas en el párrafo 53. (salvo el registro de dichos incrementos como neto directamente a través de una ley de regulación de balances).
42. Los ingresos generados por la disminución de obligaciones se determinarán por la diferencia entre el valor del pasivo que se minorará y del activo que, en su caso, se da de baja.

B. CRITERIO GENERAL DE RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

43. El reconocimiento de ingresos es el proceso por el cual se imputa al ejercicio un elemento que reuniendo las características de ingresos establecidas en el párrafo 30 cumple los requisitos establecidos en el párrafo 44.

El reconocimiento de un ingreso requiere la identificación del elemento correspondiente y su cuantificación en unidades monetarias.

La cuantificación de las partidas que constituyen ingreso es objeto de análisis en los párrafos 57 a 63.

44. Para reconocer contablemente un ingreso han de cumplirse los siguientes requisitos:
- a) Que se haya producido un hecho contable que implique un incremento en el patrimonio neto de la entidad asociado a un aumento de activos o disminución de obligaciones. El reconocimiento del ingreso ha de realizarse simultáneamente al momento en el que se registran los incrementos de activos o disminuciones de obligaciones que los mismos originen.
 - b) Que el ingreso tenga un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

El reconocimiento no puede ser sustituido en ningún caso por medio de notas u otro material explicativo.

45. La imputación temporal de ingresos, de acuerdo con el principio de devengo, debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos.

Cuando no pueda identificarse la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los ingresos se han realizado cuando se reconozcan los incrementos de los activos o disminuciones en las obligaciones que conlleven las correspondientes operaciones.

Los ingresos que generan derechos a cobrar presupuestarios han de reconocerse simultáneamente al registro de los derechos que originan.

El reconocimiento de ingresos requiere que estos puedan ser medidos con fiabilidad. Cuando esta fiabilidad no se tenga en el momento en el que según el principio de devengo debieran ser reconocidos, puede ser adecuado posponer su reconocimiento a medida que se perciban las cantidades en efectivo.

46. Consecuencia del principio de devengo es la imputación al correspondiente ejercicio contable de los ingresos realizados en el mismo. Por tanto, habrán de practicarse los correspondientes ajustes por periodificación de aquellos ingresos contabilizados en el ejercicio y cuya proyección económica sobre el Patrimonio Neto de la Entidad corresponda a otro ejercicio.
47. Los ingresos se reconocen en el estado de resultados del ejercicio atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos enunciado en el documento "Principios contables públicos".

También formarán parte de la cuenta de resultados del ejercicio, los ingresos no derivados de operaciones corrientes de la entidad.

48. Los ingresos obtenidos sin contraprestación con la finalidad de proporcionar al ente que los percibe una financiación general de los gastos del ejercicio, han de reconocerse en el ejercicio en el que surja el derecho a su percepción, siempre que además se cumpla la condición (b) establecida en el párrafo 44. En caso de no cumplirse dicha condición se habrá de estar a lo establecido en el último apartado del párrafo 45.
49. El reconocimiento de ingresos derivados de la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho Público se efectuará cuando éstos sean recaudados o cuando tenga lugar el nacimiento de los derechos de cobro de ellos derivados como consecuencia de la realización del acto liquidatorio que los cuantifique.

Los ingresos derivados del aprovechamiento especial o utilización privativa del dominio público habrán de reconocerse cuando sean exigibles como consecuencia de la realización del acto liquidatorio que los cuantifique.

50. El reconocimiento de ingresos derivados de ventas de bienes deberá realizarse cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el vendedor haya transferido todos los riesgos y rendimientos inherentes a la titularidad del bien.
 - Que la contraprestación pueda determinarse de forma razonable.
51. Los ingresos por prestación de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de Derecho Privado, habrán de imputarse al ejercicio en el que se realice la efectiva prestación por parte de la entidad.
 52. Los ingresos derivados de adquisiciones de carácter lucrativo (herencias, legados y donaciones), deberán registrarse en el momento en el que se realice la aceptación formal del ingreso por la entidad beneficiaria.
 53. Los incrementos de valor contable de activos no deben reconocerse como ingresos en tanto no se manifiesten mediante una transacción ya que hasta dicho momento no cumplen la condición (b) para su reconocimiento establecida en el párrafo 44.
 54. Cuando desaparezcan las causas por las que se hubieran practicado correcciones valorativas de elementos de activos, tal y como se definen en el Documento relativo a "Obligaciones y Gastos" por depreciación duradera que no se consideró definitiva, se computará un ingreso hasta el límite de la corrección de valor que se imputó como gasto con anterioridad.
 55. Cuando se aprecie que las obligaciones derivadas de riesgos y gastos estimados están cuantificadas en exceso, se computará un ingreso por el exceso de las provisiones para riesgos y gastos que se hubieran dotado con anterioridad.
 56. Las ganancias derivadas de la extinción de obligaciones por causas distintas a la del pago no deben reconocerse como tales en tanto no se dicten los actos administrativos correspondientes.

C. CUANTIFICACIÓN DE LOS INGRESOS

57. La cuantificación de los ingresos es el proceso por el cual se determina la cantidad monetaria por la que aquéllos han de imputarse al ejercicio.

Para poder expresar un elemento de ingreso en unidades monetarias es preciso que tenga un valor susceptible de medida fiable, tal como se enuncia en el párrafo 44.

58. Los ingresos derivados de percepciones obligatorias sin contraprestación se registrarán por el importe de los derechos de cobro surgidos como consecuencia del acto de liquidación correspondiente que los cuantifique.
59. Los ingresos por prestación de servicios, o realización de actividades y utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes de dominio público, obtenidos en régimen de Derecho Público, se registrarán por el importe determinado en el correspondiente acto liquidatorio que cuantifique el derecho de cobro que generan.
60. Los ingresos derivados de venta de bienes constitutivos de existencias se registrarán por el importe de la contraprestación convenida sin incluir, en ningún caso, los impuestos legalmente repercutibles, intereses ni los gastos satisfechos por cuenta del deudor.

En el caso de transmisiones de activos que no se consideren existencias, el ingreso a imputar se determinará por la diferencia entre el derecho a cobrar recibido en contraprestación y el valor contable neto del activo entregado.

61. Los ingresos por prestación de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de Derecho privado, habrán de registrarse por el importe de la contraprestación convenida sin incluir en ningún caso el importe de los impuestos legalmente repercutibles ni las cantidades satisfechas por cuenta del deudor.
62. Los ingresos derivados de adquisiciones de carácter lucrativo (herencias, legados y donaciones), deberán registrarse por el valor establecido en su correspondiente tasación pericial.
63. Los ingresos derivados de disminuciones de obligaciones se registrarán por la diferencia entre el valor del pasivo que se minorará y el activo que, en su caso, se da de baja.

3. APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS GENERALES A CASOS ESPECÍFICOS

64. Una vez establecidos los criterios generales respecto al concepto, reconocimiento y medida de los derechos e ingresos, en este capítulo se va a centrar el análisis en la aplicación de los mismos a determinados ingresos de derecho público, que son de exclusiva percepción por los entes a los que va dirigido el presente documento.
1. Tasas.
 2. Precios públicos.
 3. Exacciones parafiscales.
 4. Contribuciones especiales.
 5. Impuestos.
 6. Cotizaciones sociales.
 7. Recargos sobre impuestos.
 8. Multas y sanciones pecuniarias.
 9. Recargo de apremio.
 10. Derechos de cobro derivados de la gestión de recursos de otros entes.
 11. Derechos recaudados a través de oficinas liquidadoras.
65. Las transferencias y subvenciones recibidas, tanto corrientes como de capital, aunque cumplen las características establecidas en el concepto de ingresos no han sido objeto de estudio en el presente documento, ya que la problemática se analiza en el documento de "Transferencias y Subvenciones" dedicado a su análisis de forma monográfica. No obstante todo lo establecido en la segunda parte del presente documento "Criterios Generales" les es de aplicación subsidiaria.

3.1. y 3.2. TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

66. Tanto la tasa como el precio público son ingresos de derecho público que se exigen como consecuencia de una contraprestación realizada por la Administración. Aunque se diferencian por su naturaleza jurídica, que establece distinta relación entre la Administración y un tercero según se trate de una tasa o un precio público, a efectos contables su tratamiento es similar.

Tasas

67. Los ingresos por tasas han de reconocerse en el momento en el que éstas sean recaudadas o sean exigidas por la Administración correspondiente, esto es, cuando tenga lugar el nacimiento del derecho a cobrarlas mediante la realización del acto que las liquide. Teniendo en cuenta en ambos casos, que no serán objeto de devolución si la prestación no llega a realizarse por causa imputable al sujeto pasivo.

Por lo que se refiere a la imputación presupuestaria de los derechos liquidados por tasas habrá de efectuarse con arreglo al "Principio de imputación de la transacción" al presupuesto del ejercicio en el que tenga lugar el nacimiento de los derechos a cobrar.

68. En cuanto al momento en el que tiene lugar el nacimiento del derecho de cobro derivado de una tasa hay que distinguir en función del hecho imponible del que se derivan entre:

a) Tasas procedentes de una transacción única, que podrán exigirse:

- Cuando se inicie la prestación del servicio.
- Cuando se realice la actividad.
- Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente.

1. Cuando se inicie la prestación del servicio la Administración correspondiente puede girar la oportuna liquidación por la que nace un derecho de cobro cuya contrapartida será el correspondiente ingreso por prestación de servicios. Razones de practicabilidad y materialidad

justifican la imputación en dicho momento del correspondiente ingreso, teniendo en cuenta que no procederá la devolución de su importe si la prestación no se finaliza por causa imputable al sujeto pasivo. Ejemplo de éstas son las tasas por inspección y control sanitario.

2. Cuando se realice la actividad. Una vez realizada la misma la Administración practicará el acto de liquidación de la tasa que da origen al nacimiento del derecho de cobro y al registro del ingreso correspondiente, así como a su aplicación al presupuesto de ingresos del ejercicio.

3. Para las tasas cuyo pago ha de realizarse con la solicitud del sujeto pasivo para la iniciación de la actuación o del expediente correspondiente, el ingreso derivado de aquéllas ha de reconocerse en el momento de presentación de la solicitud, esto es, en el momento en el que son recaudadas, dado que la actuación no se realizará si no se ha efectuado su pago y que no procederá la devolución del importe recaudado si la actuación no llega a efectuarse por causa imputable al sujeto pasivo. Por lo que se refiere a su imputación presupuestaria deberá realizarse al presupuesto del ejercicio en el que se cobren.

b) Tasas exigidas como consecuencia de prestación de servicios que se extienden durante un período de tiempo.

El ingreso derivado de esta categoría de tasas debe reconocerse con carácter general cuando éstas sean recaudadas o cuando se efectúe el acto liquidatorio que las cuantifique, no obstante cuando el importe de la recaudación de dichas tasas sea importante respecto a los ingresos totales del ente que las perciba y el período de imputación se encuentre a caballo entre dos ejercicios contables, deberá practicarse la asignación de dichos ingresos a los intervalos de tiempo a que se refiere.

En cuanto a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de estas tasas habrá de realizarse al presupuesto del ejercicio en el que se recauden o se efectúen los correspondientes actos de liquidación.

Dentro de esta última categoría de tasas por prestación de servicios que se extienden durante un período de tiempo, cabe destacar las tasas de devengo periódico cuya liquidación se efectúa con base en registros, censos y padrones. Estas tasas tienen la particularidad de que poseen una cierta estabilidad en cuanto a la composición del censo de contribuyentes y a las cuotas a pagar.

Este tipo de tasas se liquidan anualmente con base en registros, padrones o matrículas mediante la aprobación formal de la correspondiente lista cobratoria por la autoridad competente.

La primera vez, sin embargo, que el sujeto pasivo entra a formar parte del registro, censo o padrón, se liquidará de forma individualizada el importe a pagar correspondiente y en dicho momento, en el que la tasa es exigible, nace el derecho de cobro y ha de realizarse la imputación del correspondiente ingreso.

En los ejercicios subsiguientes el reconocimiento del ingreso derivado de las mismas habrá de efectuarse en el momento de la aprobación formal de la lista cobratoria, instante en el que habrá de registrarse también el correspondiente derecho de cobro.

Precios Públicos

69. Los Precios Públicos son aquellos ingresos públicos que se exigen como consecuencia de:
- 1.- La utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.
 - 2.- Las entregas de bienes asociadas a determinadas prestaciones de servicios.
 - 3.- Las prestaciones de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho Público que no tengan el carácter tributario de la tasa.
70. En cuanto al momento de reconocimiento del ingreso y del derecho de cobro a él asociado, estará en función del hecho del que se deriven:

1. Los ingresos procedentes de precios públicos derivados de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público deberán reconocerse como tales cuando tenga lugar el nacimiento del derecho a cobrarlos, mediante el correspondiente acto administrativo de cuantificación del mismo, que habrá de efectuarse cuando se conceda la utilización privativa o aprovechamiento especial, teniendo en cuenta que si una vez concedidas no llega a producirse tal utilización o aprovechamiento por causa imputable al deudor no serían objeto de devolución.
2. Los precios públicos exigidos por entrega de bienes accesorios a determinadas prestaciones de servicios se reconocerán como ingreso en el momento de la entrega de los citados bienes, momento en el que ha de reconocerse el derecho de cobro derivado de aquél, mediante la realización del oportuno acto administrativo de liquidación.
3. El tratamiento contable de los ingresos derivados de los precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades será similar al establecido para las tasas provenientes de prestación de servicios y realización de actividades. Esto es, el ingreso y el derecho de cobro de él derivado habrá de registrarse en el momento en el que sean exigibles mediante la realización por la Administración correspondiente de los actos de liquidación, teniendo en cuenta que una vez iniciada la prestación del servicio si éste no llega a finalizarse por causa imputable al deudor no habrá lugar a la devolución de su importe.

No obstante, para prestaciones de servicios que se extiendan durante un período de tiempo, si el importe correspondiente a dichas prestaciones es importante con respecto al resto de ingresos del ente y el período asignado a dicho precio se encuentra a caballo entre dos ejercicios contables deberá asignarse el ingreso a los intervalos de tiempo a que se refiera.

71. En cuanto a la imputación presupuestaria de los ingresos y derechos de cobro derivados de la exigencia de un precio público, ésta habrá de efectuarse, de acuerdo con el principio contable de "Imputación de la transacción" al presupuesto del ejercicio en el que se realicen los correspondientes actos de liquidación.

3.3. EXACCIONES PARAFISCALES

72. La Ley General Tributaria establece que: participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.

Por el contrario, participan de la naturaleza de las tasas cuando no concurren estos requisitos.

Por tanto, para el tratamiento de los ingresos y derechos de cobro derivados de éstas, le será de aplicación con carácter general lo establecido para cada una de las anteriores categorías de ingresos a cuya naturaleza sean asimiladas.

3.4. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

73. Las contribuciones especiales son descritas por la Ley General Tributaria, como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Las cantidades recaudadas sólo podrán destinarse a sufragar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio por cuya razón se hubiesen exigido, y no podrán ser superiores a dichos gastos. Son, por tanto, recursos afectados.

El devengo tributario de las contribuciones se producirá, dependiendo del tipo de contraprestación:

- a) En el caso de establecimiento o ampliación de un servicio, cuando éste comience a prestarse.
- b) Para la realización de obras públicas, cuando se termine la obra, o cada una de las fracciones de obra, si es que es fraccionable.

74. Una vez producido el devengo tributario, se procederá a la realización de las correspondientes liquidaciones para ser giradas a los sujetos pasivos. Estas liquidaciones suponen la identificación de los sujetos pasivos, la base y la cuantificación de las cuotas definitivas. Por tanto, la realización del acto administrativo de liquidación determina el nacimiento del derecho a cobrar la correspondiente contribución por lo que habrá de efectuarse su registro contable.

Será el acto administrativo liquidatorio el que determine el momento del reconocimiento del derecho de cobro derivado de la contribución especial.

75. El ingreso derivado de la percepción de la contribución especial, habrá de registrarse en el momento en el que se efectúe la liquidación, esto es, simultáneamente al reconocimiento del derecho de cobro.

76. Por lo que se refiere a la imputación presupuestaria de la contribución especial, habrá de efectuarse de acuerdo con el principio contable de "Imputación de la

transacción" al presupuesto del ejercicio en el que se liquiden los derechos de cobro derivados de aquéllas.

77. Las cantidades que se exijan a los sujetos pasivos con carácter previo a la realización de las obras, y calculadas según los costes previstos para el año siguiente, tendrán la consideración de anticipos recibidos, que se cancelarán una vez establecido o ampliado el servicio o realizadas las obras, con el acto administrativo de la liquidación.

A la hora de exigir el anticipo se reconocerá en su caso un derecho de cobro de carácter presupuestario, cuya contrapartida será una cuenta de pasivo representativa del anticipo.

3.5. IMPUESTOS

78. Los impuestos son ingresos de Derecho Público que se exigen sin contraprestación como consecuencia de que el sujeto pasivo posee una cierta capacidad económica puesta de manifiesto mediante la realización de determinados actos o hechos de naturaleza jurídica o económica establecidos por Ley.

Al ser ingresos sin contraprestación el reconocimiento de los mismos ha de efectuarse cuando surjan los derechos de cobro que los mismos originan.

La contabilización por tanto, del ingreso y del correspondiente derecho de cobro derivados de un determinado impuesto habrá de efectuarse con carácter general cuando se realice el acto administrativo que lo cuantifique, en virtud del cual tiene lugar el nacimiento del derecho de cobro.

Por lo que se refiere a la imputación presupuestaria del derecho de cobro derivado de un impuesto se efectuará de acuerdo con el principio contable de "Imputación de la transacción" al presupuesto del ejercicio en el que se liquide.

79. En este punto y con base en la regulación legal actual cabe distinguir los siguientes procedimientos de exacción de los impuestos que afectan al reconocimiento contable de los ingresos y derechos de cobro por ellos generados:

a) Procedimiento general.

b) Impuestos liquidados en base a censos, padrones o listas cobratorias.

c) Declaraciones autoliquidadas.

a) Procedimiento general

80. El procedimiento general hace referencia a los impuestos cuya gestión se inicia con la declaración de sujeto pasivo de la realización del hecho imponible o bien como consecuencia de la actuación investigadora de los correspondientes órganos administrativos.

En ambos casos, la Administración tiene conocimiento de la realización del hecho imponible y en base a los datos suministrados por el sujeto pasivo o recabados por ella misma puede cuantificar la deuda tributaria que posteriormente habrá de notificar al deudor.

El acto administrativo por el cual se practica la liquidación del impuesto es el que origina el nacimiento del derecho de cobro y en dicho momento ha de realizarse la imputación contable del correspondiente ingreso.

En cuanto a la imputación presupuestaria se efectuará también en el momento de la realización del acto administrativo liquidatorio al presupuesto del ejercicio en curso.

b) Impuestos liquidados en base a censos, padrones o listas cobratorias

81. Los impuestos liquidados en base a censos, padrones o listas cobratorias, son impuestos de carácter periódico cuyo devengo tributario es anual. Se trata de impuestos directos que poseen una cierta estabilidad en cuanto a la composición del censo de contribuyentes y a las cuotas recaudadas.

En este tipo de impuestos, la Ley obliga o permite a la Administración iniciar el procedimiento tributario sin la previa declaración del sujeto pasivo.

La primera vez, sin embargo, debe iniciarse el procedimiento por declaración, que se denomina de alta, y, a partir de ese momento, si no existe declaración que modifique la inicial, o así resulte de la actuación administrativa, la Administración cada año exigirá de oficio el correspondiente pago.

Para los ingresos derivados de las declaraciones de alta se sigue un procedimiento análogo al general regulado para los impuestos, en el que tras la declaración del sujeto pasivo, la Administración practica la correspondiente liquidación que implica el registro contable tanto del ingreso correspondiente como del derecho de cobro derivado de éste, así como su imputación al presupuesto del ejercicio corriente.

A partir de la primera declaración, o declaración de alta de los sujetos pasivos, estos pasan a formar parte de un censo o padrón de contribuyentes del impuesto en cuestión. Partiendo de dicho censo, la Administración cada año

inicia el procedimiento tributario a la fecha del devengo del tributo relativo a los sujetos pasivos incluidos en el censo. La administración correspondiente realizará la liquidación anual del impuesto, relacionando las liquidaciones en una lista cobratoria o padrón, que una vez aprobada por la autoridad competente sirve de base para expedir los recibos de cada uno de los contribuyentes y exigir el pago del impuesto.

El reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso, así como su imputación presupuestaria, se realizará a la aprobación formal por la persona competente de dicha lista cobratoria, hecho que en este tipo de impuestos constituye el acto de la liquidación.

c) Declaraciones autoliquidadas de impuestos

82. Las declaraciones autoliquidadas son aquéllas de naturaleza tributaria, en las que el propio sujeto pasivo o contribuyente realiza la declaración del hecho imponible, y en base a los datos declarados lleva a cabo la liquidación del impuesto determinando la cuota tributaria. El sujeto pasivo también tiene la obligación de efectuar el ingreso en el momento de presentar la declaración-liquidación o autoliquidación.

Son consecuencia de la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, impuesta y regulada por la Ley de determinados impuestos.

Se crea una situación, mediante la cual la administración del Ente público recibe declaraciones-autoliquidaciones e ingresos de los sujetos pasivos sin que medie una previa liquidación y notificación por su parte, como en el procedimiento general de los impuestos.

Se pueden recibir en el Ente tres clases de declaraciones-autoliquidaciones:

1. Declaraciones-autoliquidaciones, cuyo resultado es una cuota a pagar por el sujeto pasivo. Sin embargo se plantean los dos casos siguientes:
 - a) El más general, en el que la declaración-liquidación o autoliquidación es entregada por el sujeto pasivo acompañada del pago de la cuota correspondiente, cumpliendo con todas sus obligaciones tributarias.

Contablemente, el registro del derecho de cobro y del ingreso correlativo se efectuará en el momento en que se han recibido los dos elementos mencionados, es decir, la autoliquidación del sujeto pasivo, y su justificante del pago de la cuota del impuesto.

- b) En segundo lugar puede que el sujeto pasivo solamente entregue su declaración-liquidación, pero no hace efectivo el importe resultante de la misma. En este caso, el contribuyente puede también seguir dos actuaciones distintas, las de solicitar o no el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda, lo cual dará lugar a la iniciación de distintos procedimientos por parte de la Administración.

Sin embargo, en contabilidad, el reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso, se hará igualmente una vez recibida en la administración del Ente la declaración-liquidación mediante la realización de la oportuna liquidación con base en los datos aportados por el sujeto pasivo en dicha declaración autoliquidada, sin perjuicio de las posteriores anotaciones contables que sea pertinente hacer para reflejar los hechos que se deriven de la aplicación del procedimiento seguido por la Administración en cada caso.

- 2. Declaraciones-autoliquidaciones, que no dan lugar a deuda alguna ni a favor ni en contra del Ente.

Este tipo de autoliquidaciones no generan apunte contable alguno.

- 3. Declaraciones-autoliquidaciones, en las que el resultado de la liquidación es una deuda a favor del sujeto pasivo que ha de ser satisfecha por el Ente.

Si el contribuyente renuncia a su derecho a recibir de la administración del Ente el importe que le corresponde, la situación es análoga al segundo tipo de declaraciones-autoliquidaciones y no se produce anotación contable.

Pero si el contribuyente no renuncia a su derecho de crédito frente al Ente, éste inicia el procedimiento administrativo correspondiente que implica las oportunas comprobaciones y finaliza con el acuerdo de reconocimiento de la deuda correspondiente a favor del sujeto pasivo (formalización del acuerdo de devolución).

En este momento en que se ha aceptado la cuantía y procedencia de la deuda, en contabilidad, se habrá de registrar un menor ingreso, o en su caso, si existiese, procederá a aplicar la provisión correspondiente, a la vez que se reconoce una obligación por la cuantía que proceda.

83. Con posterioridad a su recepción, las declaraciones-liquidaciones serán objeto de uno o varios controles o métodos de comprobación, que pueden referirse tanto a medios mecánicos de revisión como a la actuación directa de los órganos de gestión y/o de inspección del Ente. Estas comprobaciones pueden dar como resultado modificaciones en la liquidación realizada o en la declaración, y en definitiva una corrección de la deuda tributaria, la cual había servido de medida para el reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso.

Estos cambios en la deuda, por las nuevas liquidaciones efectuadas por la Administración con base en sus comprobaciones, puede que deriven en dos tipos de circunstancias:

- a) Una deuda tributaria mayor que la inicialmente reconocida. En cuyo caso dará lugar al reconocimiento contable de un derecho de cobro y de un ingreso, por la diferencia entre la cuota ya modificada, y la anteriormente reconocida. Esto se realizará en el momento en que la liquidación del sujeto pasivo se modifique, o se sustituya por una nueva con base en los sistemas de comprobación empleados.
- b) Una deuda tributaria inferior a la inicialmente reconocida. Dará lugar a una anulación de los derechos y disminución de los ingresos previamente registrados, por la diferencia entre la cuota tributaria anterior y la recientemente calculada.

3.6. COTIZACIONES SOCIALES

84. Las cotizaciones sociales son ingresos de Derecho Público y que a los efectos de este documento han sido consideradas como una categoría de ingresos sin contraprestación.

Las cotizaciones sociales dan lugar a ingresos que se detraen de forma obligatoria a los pertenecientes a un sistema de previsión social, por el hecho de su pertenencia al mismo.

85. Se pueden distinguir dos grandes tipos teniendo en cuenta los obligados al pago de la contribución:

1. Por un lado, la aportación de los trabajadores o empleados, que se descuenta con carácter general, directamente de la nómina de los trabajadores o funcionarios y es el empleador correspondiente el que debe ingresar su importe en el Ente que tenga el derecho a su percepción; estos descuentos se realizan mensualmente con independencia de cuando surja la obligación de ingresarlos.
2. Por otro lado, la aportación del empleador, o cuantía que corre a cuenta del mismo por su condición de empleador.

Ambas aportaciones son ingresadas en el Ente correspondiente, con la periodicidad establecida o acordada con arreglo a la normativa vigente.

86. Es importante además la clasificación de las cotizaciones sociales resultante de marcar una línea divisoria en los regímenes de previsión existentes que da lugar a los siguientes dos grupos de cotizaciones sociales:

1. Cotizaciones de los regímenes especiales de funcionarios.
2. Cotizaciones a la seguridad social.

Estas dos clases de cotizaciones constituyen dos grandes grupos, distintos por las relaciones que se establecen entre los sujetos implicados en cada uno de ellos, así como por entrañar distintos procedimientos en su gestión y administración.

1. Cotizaciones de los regímenes especiales de funcionarios

87. Dentro de este grupo de cotizaciones sociales, se distinguen a su vez tres categorías de cotizaciones:

- a) Cuotas de derechos pasivos.
- b) Cuotas de funcionarios.
- c) Aportaciones obligatorias de la Entidad Empleadora a Mutualidades de funcionarios.

a) Cuotas de derechos pasivos

88. Las cuotas de derechos pasivos constituyen aportaciones de los empleados o funcionarios.

La exacción de los cuotas abarca las siguientes modalidades:

- Para los funcionarios que prestan sus servicios directamente en la Administración del Estado, la exacción se realiza mediante la retención de su importe en cada nómina que se haga efectiva a los funcionarios.

Contablemente se puede registrar el derecho de cobro y el ingreso por este tipo de cotización social, en el momento en que se produce el pago de las respectivas nóminas, ya que es ahí cuando se retienen las cuotas y con ello se produce el cobro de las mismas.

- En el caso de funcionarios que prestan sus servicios en la Administración Institucional del Estado o en alguna otra Administración Pública distinta del Estado, es el Ente pagador de las nóminas de los empleados el que retiene el importe de la cuota de derechos pasivos; posteriormente y por cada mes se lleva a cabo el pago de las mismas, a la vez que entrega la relación detallada de su procedencia.

La contabilización del reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso correspondiente se realizará en el momento en que se reciba el cobro junto con la información relativa a los descuentos realizados, ya que con anterioridad no se conoce con exactitud la cuantía a registrar.

- Por último, si por cualquier causa no fuera posible la detracción de la cuota en nómina, el funcionario deberá ingresar mensualmente en el Tesoro, directamente las cantidades correspondientes a la cuota que vaya devengando.

La contabilización requerida de derechos de cobro y de ingresos se habrá de practicar al recibir el cobro correspondiente, a no ser que para dicho cobro corresponda su devengo a un momento anterior, y se disponga de información suficiente para realizar el registro contable en dicho momento.

b) Cuotas de funcionarios a Mutualidades

89. Constituyen estas cuotas las aportaciones de los funcionarios a las Mutualidades de previsión social, por su pertenencia a las mismas.

El sistema de exacción, implica su detracción mensual en la nómina de los funcionarios por el Ente que las satisfaga, realizando éste posteriormente el pago de las cuotas a la Mutualidad correspondiente.

Pueden existir diferencias en la periodicidad con que unos y otros Entes realizan el pago a la Mutualidad:

- Como norma general se satisface mensualmente, dentro de los primeros días del mes siguiente al que se han retenido, a la vez que se remite relación explicativa de las cuotas.

En este caso se producirá un registro contable en la Mutualidad titular de los ingresos, para el reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso a la recepción del cobro correspondiente, a no ser que con anterioridad se disponga de la información necesaria para poder hacerlo al finalizar el mes al que corresponden.

- Para determinadas situaciones de funcionarios, se produce el pago de cuotas a la Mutualidad por parte del Ente retenedor, con una periodicidad trimestral.

En este caso como no se dispone de la información necesaria hasta el momento del cobro trimestral, habrá de retrasar hasta entonces el

reconocimiento de los derechos de cobro e ingresos por las cuotas que corresponden.

Existen además cuotas que se detraen de nómina en un mes distinto al que pertenecen, son las correspondientes a funcionarios de la Administración Civil del Estado en las situaciones de licencias por asuntos propios o suspensión en firme, los cuales se detraen en la primera nómina que se produce al causar nuevamente alta, para lo cual se produce un descuento de la cantidad que corresponde al mes de la citada nómina y una mensualidad de las transcurridas en las citadas situaciones administrativas, sistema que se continúa en sucesivas nóminas hasta que se produce la extinción de los devengos correspondientes a los períodos de licencia o suspensión.

Los registros contables de reconocimiento de derechos de cobro y de ingresos que corresponden a estas cuotas, se podrán realizar junto con los que se realizan para las cuotas del mes en que efectivamente son detraídos.

La imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de estos ingresos habrá de efectuarse al presupuesto del ejercicio en el que se produzca el reconocimiento contable de los derechos de cobro.

c) Aportaciones obligatorias de la Entidad Empleadora a Mutualidad de funcionarios

90. El reconocimiento contable del derecho a cobrar derivado de la aportación obligatoria del Estado u otro Ente Público a las distintas Mutualidades de Funcionarios estará en función del procedimiento de efectividad y fijación de tales aportaciones regulado en cada caso.

Así se pueden distinguir los siguientes supuestos:

- Cuando establecida una cuantía anual prevista de la aportación del empleador, se efectúen entregas a cuenta mensuales sobre dicha cuantía anual (tal y como se establece para la Mutualidad de Funcionarios de la Administración Civil del Estado), la Mutualidad podrá reconocer el derecho de cobro relativo a dichas entregas a cuenta, mensualmente con independencia de que se hayan percibido o no los fondos, ya que su importe

está predeterminado. Simultáneamente al reconocimiento del derecho, se podrá efectuar la correspondiente aplicación al presupuesto del ejercicio y la imputación del ingreso.

Practicada la liquidación definitiva anual, las diferencias que pudieran surgir con la cuantía anual prevista se reconocerán en el ejercicio en el que se produzca tal liquidación y se aplicarán al Presupuesto en vigor en dicho ejercicio.

- Cuando el procedimiento regulado establece que la Mutualidad ha de practicar la liquidación de tales aportaciones (tal es el caso de Instituto Social de las Fuerzas Armadas, la Mutualidad General Judicial y la Mutualidad Nacional de Previsión de la Administración Local), el reconocimiento del derecho de cobro derivado de las mismas así como del ingreso del que se derivan habrá de efectuarse, siguiendo el criterio general, cuando se practiquen dichas liquidaciones. La imputación presupuestaria se efectuará simultáneamente al reconocimiento del derecho, al presupuesto del ejercicio en el que dicho reconocimiento tenga lugar.

2. Cotizaciones a la Seguridad Social

91. Los empresarios y empleadores son los sujetos responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar e ingresar las aportaciones propias y las de sus trabajadores en su totalidad en la Tesorería General de la Seguridad Social.

Los empresarios y empleadores han de efectuar la liquidación de las cuotas por mensualidades vencidas o por otro período superior previamente autorizado y han de ingresar su importe dentro del mes siguiente al período a que se refiere la liquidación.

La Seguridad Social no conoce el importe de las cuotas a percibir, en tanto no reciba la correspondiente autoliquidación de las mismas y las cobre. Por tanto, el reconocimiento del ingreso y del derecho de cobro por cotizaciones sociales habrá de realizarse conforme se vayan percibiendo los fondos que de ellas se derivan.

En cuanto a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de las cotizaciones habrá de efectuarse también cuando éstas se perciban.

3.7. RECARGOS SOBRE IMPUESTOS

92. Los recargos sobre impuestos son ingresos públicos que se exigen sin contraprestación por los mismos hechos imponible por los que se exigen los impuestos sobre los que recaen. Supone un incremento del importe a percibir por un determinado impuesto, por lo que se liquidan conjuntamente con el mismo. La gestión del recargo se realiza por el mismo ente que tenga atribuida la gestión del impuesto a que se refieren.

93. En este punto y en función de que el ente que tenga atribuida la gestión sea titular o no del ingreso derivado del recargo y/o del impuesto se pueden distinguir varias situaciones:

1. El recurso derivado de ambas figuras corresponde a la entidad gestora. En este caso el tratamiento contable del recargo es análogo al del impuesto, por lo que es de aplicación todo lo establecido en el apartado 3.5 "Impuestos" de la tercera parte del presente documento.
2. El recurso derivado del impuesto corresponde a la entidad gestora, no obstante el recurso derivado del recargo corresponde a otra entidad.

En este caso, el ente titular del recargo no gestiona su propio recurso por lo que no tiene conocimiento de las liquidaciones ni cobros referentes al mismo, en tanto no se lo comunique la entidad gestora.

Por tanto, el reconocimiento de ingresos y la correspondiente aplicación presupuestaria de los derechos derivados de aquéllos se realizará cuando se tenga conocimiento de su importe, bien mediante la percepción de los fondos entregados por el gestor o mediante la comunicación documental del gestor de los derechos liquidados y cobrados por cuenta de aquél.

3. El recurso derivado del impuesto no corresponde a la entidad gestora sino a otra entidad, siendo únicamente el recurso derivado del recargo el que corresponde a la entidad que gestiona ambas figuras.

Por lo que se refiere al tratamiento contable del recargo, como en el caso 1, es de aplicación todo lo establecido en el presente documento en el apartado 3.5 "Impuestos" de la tercera parte.

3.8. MULTAS Y SANCIONES PECUNIARIAS

94. Las multas y sanciones pecuniarias, en adelante multas, son ingresos de Derecho Público detraídos sin contraprestación y de forma coactiva, como consecuencia de la comisión de infracciones al ordenamiento jurídico.
95. El reconocimiento contable de los ingresos derivados de multas se efectuará cuando se recauden las mismas o cuando en el ente que tenga atribuida la potestad para su imposición surja el derecho a cobrarlas.

El nacimiento del derecho de cobro derivado de multas se producirá cuando el Ente impositor cuente con un título legal ejecutivo con que hacer efectivo dicho derecho de cobro.

96. La existencia de tal título ejecutivo, en el caso de las multas se produce, en cualquiera de los casos siguientes:
- 1) Por la emisión del acto de imposición de la sanción por el órgano revestido de competencia legal para ello. Dicho acto administrativo será título suficiente para el reconocimiento del derecho a cobrar la multa siempre que legalmente se establezca la ejecutividad del mismo desde el momento en que se dicte.
 - 2) Cuando la legislación reguladora de las multas establezca la ejecutividad del acto de imposición en un momento posterior al de su emisión:
 - a) Por el transcurso del plazo legalmente establecido, en cada caso, para que el infractor reclame el acto de imposición de la sanción, sin que se haya producido tal reclamación.
 - b) Por resolución confirmatoria del acto de imposición en el último recurso posible a interponer por el sujeto infractor con anterioridad a la ejecutividad del acto.
97. Por último, por lo que se refiere a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de multas habrá de efectuarse al presupuesto del ejercicio en el que se reconozcan, esto es, cuando el Ente impositor cuente con un título

ejecutivo legal para exigirlos o bien, si el cobro es anterior, simultáneamente, en el momento de su recaudación.

3.9. RECARGO DE APREMIO

98. El recargo de apremio es un ingreso de Derecho Público que se exige sin contraprestación y como consecuencia del impago de cualquier deuda de Derecho Público en el período voluntario establecido para su cobro.
99. Una vez transcurrido el período voluntario de cobro y no realizado el mismo, la Administración competente tiene derecho a la exigibilidad de dicho recargo.

Luego en dicho momento, podrá registrarse el derecho de cobro derivado del recargo, efectuar su aplicación presupuestaria y por tanto, podrá realizarse la imputación a la cuenta de resultados del ingreso correspondiente.

100. Cuando la gestión de cobro de un determinado ingreso público sea realizada por un agente distinto de su titular, el derecho de cobro, su aplicación presupuestaria y la imputación a resultados del ingreso correspondiente al recargo de apremio que pudiera llevar incorporado, habrán de efectuarse por el importe íntegro del recargo, sin descontar el precio que se paga por la gestión de cobro, que tendrá la consideración de gasto de acuerdo con el principio contable público de "No compensación" y el principio presupuestario de "Presupuesto bruto".
101. Cabe distinguir los siguientes casos:

1. Liquidaciones previamente notificadas por la Administración:

En este caso, la Administración conoce una vez transcurrido el período voluntario de ingreso, el importe concreto del recargo de apremio ya que proviene de una liquidación previamente practicada por ella. Por lo tanto no habría problema, en cuanto a su cuantificación, para registrar el recargo de apremio, al finalizar el período voluntario de ingreso.

2. Declaraciones-Autoliquidadas.

En los ingresos públicos cuyo procedimiento de ingreso es el de declaración autoliquidada hay que distinguir dos casos:

- 2.1. Declaraciones-autoliquidadas presentadas en plazo pero sin ingresar el importe correspondiente en todo o en parte.

En este caso el recargo de apremio se devengaría al día siguiente de finalizado el plazo de ingreso en período voluntario y para la parte no ingresada.

Ya que el contribuyente ha realizado una autoliquidación, la Administración conoce el importe de la misma y la parte no ingresada, por lo que puede efectuar el registro contable del recargo de apremio.

- 2.2. Declaraciones-autoliquidadas presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo. En este caso se devenga un recargo único (excluidos interés de demora y sanciones), y ya que el contribuyente ha realizado una autoliquidación la administración conoce el importe de la misma, por lo que puede realizar la cuantificación del recargo y por tanto el registro contable y su imputación al presupuesto en vigor.

3.10. DERECHOS DE COBRO DERIVADOS DE LA GESTIÓN DE RECURSOS DE OTROS ENTES

102. La existencia de esta categoría de derechos a cobrar en una entidad contable responde al caso concreto en el que dicha Entidad liquide, administre y recaude recursos pertenecientes a otras entidades diferentes.

Tal circunstancia no debe confundirse con los denominados servicios de tesorería que puede prestar el sujeto contable a otras entidades, ya que en este último caso la entidad que presta el servicio actúa como un mero recaudador de fondos, sin que surja en ella ningún derecho de cobro, sino únicamente un pasivo en el momento de percibir los fondos.

103. En el caso de derechos de cobro derivados de la gestión de recursos de otros entes, el titular del derecho a cobrar es la entidad administradora de los mismos, no obstante, los recursos que generan dichos derechos de cobro pertenecen a otro ente, por lo que para la entidad gestora no son recursos propios y no deben figurar como tales en su presupuesto de ingresos. Por tanto, los derechos de cobro que gestiona pertenecen a la categoría de derechos a cobrar no presupuestarios.

104. En cuanto al momento en el que debe de efectuarse el registro contable de tales derechos de cobro no presupuestarios estará en función del procedimiento de exacción regulado, en cada caso, según el tipo de ingreso.

Así para aquellos recursos cuya exacción requiera un acto administrativo liquidatorio que posteriormente habrá de ser notificado al deudor, de forma individual o colectiva, el derecho a cobrar surge en el ente gestor, en el momento en el que éste practica la correspondiente liquidación o cuantificación de la deuda.

Para aquellos recursos cuyo procedimiento de exacción se realice con base en declaraciones-autoliquidadas realizadas por el propio sujeto pasivo, el nacimiento del derecho de cobro en la entidad gestora se producirá en el mismo momento en el que se recibe la declaración-autoliquidada y se cobra.

105. Dado que estos derechos de cobro no se derivan de recursos del ente, su registro no implica el reconocimiento de ingresos, sino que habrá de efectuarse

con una contrapartida acreedora. Tal contrapartida se transformará en una obligación de pago para el gestor en el momento en el que se recauden los fondos derivados de tales derechos a cobrar.

106. Por último y por lo que se refiere a la entidad titular de los recursos gestionados, habrá de reconocer el ingreso derivado de los mismos y realizará su correspondiente aplicación presupuestaria cuando tenga conocimiento de su importe, bien mediante la percepción de los fondos entregados por el gestor o mediante la comunicación documental del gestor de los derechos liquidados y cobrados por cuenta de aquél.

3.11. DERECHOS RECAUDADOS A TRAVÉS DE OFICINAS LIQUIDADORAS

107. Cuando determinados recursos pertenecientes a una administración pública son liquidados y recaudados por oficinas ajenas a la estructura orgánica de dicha entidad, el reconocimiento contable de los derechos de cobro y la imputación a la cuenta de resultados de los ingresos de los que se deriven habrá de efectuarse cuando se tenga conocimiento de su importe, mediante la percepción de los fondos remitidos por tales oficinas liquidadoras, o mediante la comunicación documental de los derechos liquidados y cobrados por cuenta de la entidad.
108. En cuanto a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro anteriores habrá de efectuarse simultáneamente al reconocimiento contable de los mismos.