

GESTIÓN EFICIENTE DEL RECURSO FINANCIERO ANTE EL CIERRE DEL EJERCICIO PRESUPUESTARIO

Juan Luis ZÁRATE FERNÁNDEZ-CID



Introducción



INTENTO en estas líneas hacer un recorrido sobre una problemática que preocupa, sobre todo a finales del ejercicio presupuestario, al administrador del recurso financiero tanto en la Armada como en el resto de entidades y organizaciones que gestionan este recurso. Se trata de arrojar luz sobre el régimen jurídico aplicable en la actualidad al principio de «anualidad presupuestaria» o «especialidad temporal», así como a los requisitos y medios de reacción existentes en la legislación para hacerlo cumplir. Dicho principio de la hacienda clásica se

basa en que con cargo a los créditos de un ejercicio presupuestario tan solo pueden imputarse gastos enteramente realizados o culminados en él (esto es, aquellos que han alcanzado jurídica y contablemente la fase de reconocimiento de la obligación en esa anualidad). De no ser así, los créditos resultan anulados y los proyectos de gasto que no fueron completados debidamente resultan cancelados, sin perjuicio de su posible reactivación tanto jurídica como contable, eso sí, ya en futuros ejercicios como de si un nuevo gasto o necesidad pública se tratase.

El problema reviste un interés capital cuando de esa fallida culminación del proceso de gasto ha surgido algún derecho de cobro a favor de un tercero. Y es que, aunque el sentido común nos invite a pensar lo contrario, incluso en estos casos, para que el pago no se frustre, el órgano gestor del gasto debe cumplir con ciertos trámites y requisitos previos más o menos rigurosos. Por ello, dejando al margen los supuestos menos relevantes, es decir, aquellos en

los que el potencial acreedor del Tesoro no ha realizado prestación alguna que justifique que su derecho de cobro deba trasladarse a ejercicios siguientes, la pregunta a la que trataré de dar respuesta es: ¿qué tratamiento dar a las obligaciones nacidas, y total o parcialmente completadas a 31 de diciembre, aunque carentes de acto administrativo y/o contable de reconocimiento en el año natural?

Ejemplos se pueden citar varios: empresas que realizan su prestación de conformidad pero no expiden factura a su debido tiempo, o bien dicha factura se extravía o queda retenida por el órgano gestor por haberse iniciado expediente por incumplimiento o cualquier otra circunstancia. Pero quizá el supuesto más frecuente en el día a día de la gestión sean las facturas y demás justificantes de gasto que son remitidas con retraso por las empresas o por las habilitaciones dependientes del centro gestor una vez sobrepasado el ejercicio presupuestario, o simplemente una vez rebasado el calendario de mecanización de documentos contables que contienen la fase de reconocimiento de la obligación.

Supongamos que un contratista ha cumplido con su obligación de ejecutar una obra o un servicio a plena satisfacción del órgano de contratación con carácter previo al fin de ejercicio, incluso llegando la Administración a levantar acta o certificado de recepción, pongamos a fecha 29 de diciembre. Por el camino, la orden ministerial de Hacienda reguladora de las operaciones de cierre del ejercicio habrá fijado un calendario de fiscalizaciones y contabilización de documentos contables que hará imposible que a tan tardía fecha (29 o 30 de diciembre) se pueda instrumentar formalmente un reconocimiento de obligación en toda regla. No resultaría extraño pues, que los órganos de gestión económica y de control no tuvieran tiempo material para producir y fiscalizar el acto de reconocimiento de la obligación y su consiguiente registro en el sistema de información contable. Pues bien, resultaría disparatado en estos casos que un mero problema contable haga que el crédito certificado como adecuado, suficiente, y debidamente comprometido sufra los rigores de su «anulación de pleno derecho» por no haber quedado aquel contraído más que de modo implícito o virtual. ¿Cómo pagar pues al contratista si se ha anulado el crédito que figuraba retenido?, ¿trasvasando la factura al ejercicio siguiente para abonarla con cargo a los créditos de este? Parece lógico que se intente seguir este camino pero, ¿no se vulneraría así el dogma de la anualidad presupuestaria?, ¿está ello permitido?, ¿con cargo a qué ejercicio se contabiliza la operación si finalmente llega a buen puerto?

Lo cierto es que en nuestro último ejemplo el contratista se ha convertido en un legítimo acreedor del Tesoro con derecho a cobrar, y así lo ratificaría cualquier juez, bien condenando a la Administración por su enriquecimiento injusto (acción de responsabilidad patrimonial extracontractual) o bien por incumplimiento unilateral del contrato (responsabilidad contractual). Ciertamente «el principio de que a cada presupuesto deben imputarse obligaciones

con vencimiento en el ejercicio de su vigencia no puede ser tan rígido que impida a los acreedores públicos el cobro de sus créditos» (1).

Reglas de temporalidad y anulación de créditos

Desde la vieja Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911 (en adelante LACHP) hasta la vigente Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP 47/2003), se ha venido manteniendo inalterable el principio de la hacienda clásica conocido como «anualidad presupuestaria» o «especialidad temporal» (con independencia de la duración anual o bianual del periodo de vigencia del presupuesto aprobado (2) o de la posibilidad o no de reconocer obligaciones hasta fin de enero siguiente al de terminación del ejercicio) (3), según el cual y siguiendo el tenor literal del artículo 49.1 de la última ley citada «Con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto solo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el propio ejercicio presupuestario». Llamemos a esta, la «regla de la imputación al presupuesto del ejercicio en el que se generaron las obligaciones».

Consecuente con lo anterior, el legislador ha venido proclamando de manera homogénea que la consecuencia ante el incumplimiento de esa regla no puede ser otra (eso sí, con heterogéneas excepciones a las que ahora me referiré) que la «anulación de pleno derecho de los créditos para gastos que en el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas» (artículo 49.2 LGP 47/2003), o como decía el artículo 62 de la LGP 11/1977 (en adelante LGP 11/1977), que no estén en dicha situación en «el último día de la ampliación del ejercicio presupuestario» (se refería al mes de enero del año siguiente). Llamemos a esta la «regla de la nulidad del crédito».

Pues bien, ambas reglas, tanto la de la imputación como la de la nulidad, han venido teniendo, como decía, heterogéneas excepciones desde la LACHP de 1911 hasta nuestros días.

(1) PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, BOE. Madrid 2005, p. 230.

(2) A partir de la Ley 49/1974, de 19 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1975, estos pasan a tener una duración anual en vez de bianual.

(3) Tanto la LGP 11/1977 posteriormente el RDL TRLGP 1091/1988 en su redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre permitieron la posibilidad de reconocer obligaciones hasta fin de mes de enero siguiente al ejercicio presupuestario, tan solo un año después de que la Ley 11/1996, de 27 de diciembre, de Medidas de Disciplina Presupuestaria, lo prohibiese con su silencio sobre el particular.

Excepciones a la regla de la imputación al presupuesto del ejercicio en el que se generaron las obligaciones (principio clásico de anualidad)

- *Atrasos a favor del personal que reciba sus retribuciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.* Se trata de la excepción más antigua. Estos gastos se pueden imputar sin necesidad de mayores trámites al ejercicio siguiente aunque las cantidades por atrasos se correspondan a servicios prestados por el personal durante ejercicios ya cerrados. Contemplada en el artículo 34.2 de la LGP 47/2003, tiene su antecedente más inmediato en el artículo 63.2 a) de la LGP 11/1977, aunque sorprende que en este texto legal no se englobase, como después hizo el RDL Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria 1091/1988 (en adelante TRLGP 1091/1988), a cualquier categoría de personal, sino tan solo a «funcionarios de carrera».
- *Obligaciones que tengan su origen en resoluciones judiciales.* Esta excepción continúa vigente en el apartado 2 del artículo 34 de la LGP 47/2003. Su excepcionalidad parece lógica siendo sin duda introducida en la Ley para «legalizar» la realidad de la gestión diaria de los pagos derivados de sentencias firmes que llevaban aparejados pagos por prestaciones o servicios correspondientes a ejercicios cerrados. Fue introducida por vez primera en nuestro derecho positivo por el artículo 63.2 del TRLGP 1091/1988 en su redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- *Obligaciones generadas en ejercicios anteriores como consecuencia de compromisos de gasto adquiridos, de conformidad con el ordenamiento, para los que hubiera crédito disponible en el ejercicio de procedencia.* (Artículo 34.3 LGP 47/2003). Estamos ante una excepción cuyo antecedente hay que buscarlo en el ya derogado artículo 63, 2 del TRLGP 1091/1988 en su redacción originaria («las derivadas de compromisos de gasto debidamente adquiridos en ejercicios anteriores») (por cierto, sin mayores requisitos de procedimiento, actividad probatoria, ni autorizaciones especiales), así como en la nueva redacción dada al artículo 63.2 citado por la Ley 11/1996 de 27 de diciembre sobre medidas de disciplina presupuestaria. En esta última versión, igualmente hoy derogada, se disponía que «El Ministro de Economía y Hacienda podrá determinar, a iniciativa del Departamento ministerial correspondiente, la imputación a créditos del ejercicio corriente de obligaciones generadas en ejercicios anteriores, como consecuencia de compromisos de gastos adquiridos, de conformidad con el ordenamiento, para los que hubiera crédito disponible en el ejercicio de procedencia.

»En este último caso, la petición del Departamento ministerial irá acompañada del oportuno informe en el que se hará constar, en cualquier caso, las causas por las que no se procedió a la imputación a presupuesto en el ejercicio de procedencia.»

Para aclarar las dudas que planteaban los pormenores del procedimiento esbozado en ese apartado, se dictó el Real Decreto 612/1997, de 25 de abril, de desarrollo del artículo 63 del TRLGP 1091/1988 (nuevo artículo 34 en la LGP 47/2003), en su redacción dada por la Ley 11/1996, de 27 de diciembre, de medidas de disciplina presupuestaria.

Pero volviendo al texto hoy vigente (artículo 34.3 LGP 47/2003), apreciamos una modificación sustancial tanto en el procedimiento como en la autoridad que debe dar luz verde a la imputación. En efecto, ya no es precisa la «determinación por parte del Ministro de Hacienda acerca de cuáles son los créditos cuya imputación se autoriza». Tal y como proclama el citado apartado 3 del artículo 34:

«Los titulares de los departamentos ministeriales podrán autorizar, previo informe favorable de la Dirección General de Presupuestos, la imputación a los créditos del ejercicio corriente de obligaciones generadas en ejercicios anteriores como consecuencia de compromisos de gasto adquiridos, de conformidad con el ordenamiento, para los que hubiera crédito disponible en el ejercicio de procedencia. La decisión del departamento ministerial dejará constancia, en cualquier caso, de las causas por las que no se procedió a la imputación a presupuesto en el ejercicio en que se generó la obligación.

Una vez autorizada la imputación se remitirá copia a la Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, para su toma de razón.

En el caso de obligaciones de ejercicios anteriores que fuera necesario imputar a presupuesto y no se hallen comprendidas en los supuestos previstos en los apartados anteriores, la imputación requerirá norma con rango de ley que la autorice.»

De la lectura del procedimiento descrito se adivina fácilmente su complejidad principalmente por la intervención de diversos órganos de distintos ministerios, lo cual provoca la ralentización de un proceso que debiera ser más ágil, máxime cuando están en juego los derechos de cobro de un proveedor o contratista al que debe presumirse su buena fe al realizar la prestación correspondiente.

Para supuestos en que la Administración no haya actuado con arreglo a derecho sino que haya concertado prestaciones de forma irregular o precipitada, por ejemplo sin cobertura financiera previa, o mediante la llamada «vía de hecho», es decir, sin respetar en absoluto el procedimiento, se haría preciso el concurso del Parlamento para «convalidar» dicha imputación por medio de

una ley formal, sin perjuicio de las posibles responsabilidades penales y administrativas aparejadas a dicha conducta. Por ello, parece comprensible que de forma ininterrumpida desde la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007 hasta la vigente en la actualidad, el legislador, consciente de la complejidad del proceso de convalidación que acabo de describir, haya venido a dejar en suspenso nada menos que durante siete anualidades consecutivas la aplicación práctica tanto del apartado 3.º del artículo 34 de la LGP 47/2003 arriba transcrito, como, entiendo, del Real Decreto 612/1997, de 25 de abril de desarrollo de la LGP en este punto concreto. En efecto, el artículo 14 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 en claro tono de «amnistía» contra los rigores procedimentales del artículo 34.3 de la LGP 47/2003, reitera por séptimo presupuesto consecutivo desde 2006, lo siguiente:

«Artículo 14. Imputaciones de crédito.

Con vigencia exclusiva para el año 2013, podrán aplicarse a créditos del ejercicio corriente obligaciones contraídas en ejercicios anteriores, de conformidad con el ordenamiento jurídico, para las que se anulara crédito en el ejercicio de procedencia sin que sea de aplicación el procedimiento de imputación establecido en el artículo 34.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Asimismo, podrán atenderse con cargo a créditos del presente presupuesto obligaciones pendientes de ejercicios anteriores, en los casos en que figure dotado un crédito específico destinado a dar cobertura a dichas obligaciones, con independencia de la existencia de saldo de crédito anulado en el ejercicio de procedencia.»

Pese a que la interpretación gramatical del artículo anterior nos invite a pensar en la dispensa absoluta de todo procedimiento, en mi opinión, para imputar gastos de un ejercicio al siguiente (en este caso de 2012 a 2013), parece que al menos debieran completarse los siguientes trámites o requisitos mínimos. En primer lugar habría que dejar constancia de la ausencia de prescripción (4), tras lo cual las correspondientes propuestas de pago para hacer efectivas dichas obligaciones deberían venir acompañadas, además de por de la factura o justificante original, de los siguientes documentos:

- Resolución del órgano económico administrativo competente que declare que los gastos derivados de las prestaciones realizadas por el

(4) Según el artículo 25 de la norma de ref. a) el plazo de reclamación con que cuentan los interesados para ejercer su derecho al reconocimiento de la obligación o al pago de las facturas pendientes, es de cuatro años, salvo ley especial que contemple otro distinto.

- tercero se corresponden con obligaciones que quedaron válidamente contraídas en su día.
- La documentación preceptiva según la legislación contractual, presupuestaria y de control interno que ponga de manifiesto la adecuación del gasto al ordenamiento jurídico y la recepción de conformidad del servicio prestado.
 - Certificación de la Oficina de Contabilidad acerca de la existencia en su momento de crédito presupuestario reservado para los expedientes de gasto en cuestión, y de si dicho crédito fue o no anulado.

Por lo que se refiere a la contabilización de la operación, la regla 52 de la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, según la redacción dada recientemente por la Orden HAP/2326/2012, de 29 de octubre, regula las medidas a adoptar cuando no se hubiera efectuado dentro de un ejercicio la imputación. De forma resumida se describen tres mecanismos alternativos para que la operación se refleje de forma «retroactiva» por la oficina de contabilidad en la contabilidad económico-patrimonial en el ejercicio de procedencia como «acreedores por operaciones pendientes a de aplicar a presupuesto», quedando posteriormente saldada dicha cuenta cuando ya con cargo al ejercicio siguiente o siguientes se contabilicen los documentos ADOK u OK y se registre simultáneamente dicha operación en la contabilidad presupuestaria y patrimonial del ejercicio.

La iniciativa para poner en marcha los mecanismos de imputación contable citados la tienen bien los centros gestores (mediante la simple comunicación a la Oficina de Contabilidad, en nuestro caso la Dirección General de Asuntos Económicos, o mediante la remisión a la misma de los documentos OK o ADOK pendientes, antes del 15 de febrero), bien los interventores, cuando en aplicación de las actuaciones previstas en el nuevo artículo 159.1 g) de la LGP 47/2003 estos detectan en su informe de control financiero permanente obligaciones de ejercicios cerrados carentes de imputación, y así se lo hagan saber a la Oficina de Contabilidad.

Excepciones a la regla de la anulación del crédito

Existen ciertas excepciones enraizadas en la tradición legislativa de nuestra Hacienda pública que habilitan para que, en ciertos supuestos muy tasados y justificados, una parte de los créditos del ejercicio, en vez de ser anulados de pleno derecho, puedan ser trasladados al ejercicio siguiente. Se trata de una de las llamadas «modificaciones presupuestarias», las «incorporaciones de remanentes de crédito».

Tradicionalmente nuestras leyes generales presupuestarias han permitido la incorporación de remanentes sin grandes dificultades cuando estos correspondían a créditos comprometidos antes del último mes del ejercicio (fase D alcanzada, equivalente a la adjudicación de un contrato), y en cualquier caso cuando dichos créditos estaban destinados a operaciones de capital, es decir, a gastos en inversiones (5).

Sin embargo, la entrada en vigor de la LGP 47/2003 ha limitado drásticamente (artículo 58) los supuestos en que los remanentes de crédito llamemos «de procedencia ordinaria» (es decir los no provenientes de concesión de créditos extraordinarios, suplementarios, o generados por ingresos) pueden traspasarse al ejercicio siguiente. Prácticamente resulta imposible fuera de esos casos tan tasados. Será necesaria una norma con rango de ley para que se autorice su incorporación puntual, no pudiendo por lo demás ser «financiados más que con baja en el Fondo de Contingencia conforme a lo previsto en el artículo 50 de la Ley o con baja en otros créditos de operaciones no financieras».

Reflexiones finales: posibles soluciones para evitar la anulación de saldos asociados a obligaciones contraídas ante los rigores del cierre del ejercicio. Retos para el buen gestor

Por lo analizado hasta ahora resulta fácil colegir que el incremento de la disciplina presupuestaria ha dejado en la práctica sin margen de maniobra al gestor para poder mantener «vivos» sus créditos a final de ejercicio. Aunque los tenga comprometidos, es decir, adjudicados y formalizados mediante un contrato administrativo, verá irremediablemente cómo se declaran nulos de pleno derecho y sin posibilidad de ser incorporados cuando el procedimiento de gasto no alcanza a completar al 100 por 100 la fase de reconocimiento de la obligación antes de cerrarse el ejercicio, incluso habiéndose facturado los servicios prestados. Estamos ante una situación absolutamente novedosa que se empieza a dar a partir de 2003 y cuyo exceso de rigor ha obligado al gestor a explorar nuevas ingeniosas y estratégicas vías para salir airoso en la liquidación de los fondos puestos a su disposición.

Téngase en cuenta, además, que es una práctica muy extendida en la Administración el distribuir crédito sobrante mediante documentos RC en

(5) Los artículos 62 LGP 11/1977 de 4 de enero y 73 del RDL LGP 1091/1988 de 23 septiembre así lo permitían. Incluso antes de 1977 no era infrecuente encontrarse con excepciones como esta. Así la Ley 49/1974 de 19 diciembre de PGE para 1975 autorizaba la incorporación de remanentes de créditos de operaciones de capital de inversiones a que se refería la Ley 32/1971, de 21 de julio, sobre dotaciones presupuestarias para la Defensa Nacional, incluidos los figurados en el capítulo segundo, destinados a adquisición de repuestos, reparaciones y entretenimiento del material.

fechas demasiado avanzadas del ejercicio, por lo que el problema de no llegar a tiempo con la obligación ya reconocida en diciembre se le agrava aún más al gestor. Entiendo que erradicar esta práctica de nuestra Administración (distribución tardía e inesperada de crédito provocando su gestión precipitada) ayudaría a mejorar la disciplina presupuestaria. No solo eso, al mismo tiempo serviría como ejercicio de pedagogía hacia los centros descentralizados, desconcentrados o delegados de gasto acerca del modelo adecuado de «buena gestión». En suma, el reto es sustituir la improvisación y la gestión precipitada del crédito por un planeamiento y gestión pausada de los expedientes de gasto, al parecer ello más propio de una Administración que está obligada a ser cada día más eficiente y a trabajar en escenarios plurianuales de estabilidad presupuestaria con objetivos e indicadores muy bien definidos.

Por si fuera poco, las órdenes ministeriales de Hacienda que regulan anualmente el cierre del ejercicio vienen siendo cada vez más rígidas con el calendario de mecanización de los documentos contables OK, habiéndose obligado por vez primera al gestor en la orden de cierre de 2012 (6) a presentar los expedientes con bastante antelación en la intervención (fiscalización del reconocimiento hasta el 19 de diciembre) para que esta fiscalice la correcta aprobación, compromiso y reconocimiento de la obligación.

Con los anteriores ingredientes, y desaparecida años atrás la posibilidad de prorrogar el reconocimiento de obligaciones durante todo el mes de enero del siguiente ejercicio, lo cierto es que el gestor se ha visto abocado a tener que satisfacer una gran parte de las prestaciones de los meses de noviembre y diciembre mediante el sistema de «pagos a justificar», algo que desde luego no está concebido en su normativa reguladora como un mecanismo ordinario de pago para satisfacer la práctica totalidad de obligaciones del último trimestre del ejercicio. Antes bien, se trata de un mecanismo excepcional sólo utilizable «cuando, excepcionalmente, no pueda aportarse la documentación justificativa de las obligaciones en el momento del reconocimiento de la obligación» (artículo 79 de la LGP 47/2003). El uso desmedido de esta figura en la práctica, en detrimento del pago en firme, ha provocado que la Armada, con gran acierto, haya intentado restringir su uso. Así el Plan de Administración del Recurso Financiero de la Armada para 2012 (7) estableció como indicador de buena gestión que los créditos librados mediante pagos a justificar en el último trimestre no superasen el 25 por 100 del crédito total anual. Ello, no obstante la compleja situación descrita, debiera llevarnos a plantear seriamente la modificación de la LGP 47/2003, bien para redefinir la figura del pago a justificar y adaptarla a la realidad de la gestión diaria (pudiera recuperarse el

(6) Orden HAP/2326/2012, de 29 de octubre.

(7) Apartado 7.1 del Plan de Administración del Recurso Financiero en la Armada. DAE, 9 octubre 2012.

TEMAS PROFESIONALES

tradicional apartado tiempo atrás derogado que autorizaba dichos pagos «cuando por razones de oportunidad u otras debidamente ponderadas se considere necesario para agilizar la gestión de los créditos», bien para volver a restablecer como fecha de cierre de reconocimiento de obligaciones el 15 o el 31 de enero del ejercicio siguiente. Razones, como creo haber demostrado, no faltan.

