

La gestión del presupuesto cerrado. Depuración de saldos contables. Esquema general y procedimiento de los pagos a justificar. Las funciones fiscales de la Tesorería

Emilio Fernández Agüero

Tesorero del Excmo. Ayuntamiento de Talavera de la Reina
Subinspector de Tributos del Estado en excedencia

RESUMEN

El artículo que a continuación se ofrece a los lectores es fruto de la ponencia que se impartió el 21 de octubre de 2004 en Sevilla, en el marco del *III Curso sobre las Funciones de Intervención y Tesorería en las Entidades Locales Andaluzas*.

La materia, que dentro de tan amplio abanico inicial se desarrolla, se comprende en los cuatro puntos siguientes que le fueron asignados al ponente, un servidor:

- 1º *La gestión del presupuesto cerrado.*
- 2º *Depuración de saldos contables.*
- 3º *Esquema general y procedimiento de los pagos a justificar.*
- 4º *Las funciones fiscales de la Tesorería.*

A lo largo del desarrollo de los mismos se tratan aspectos que se consideran importantes en la función fiscalizadora de la Intervención municipal, tales como la forma de proceder al final del ejercicio cuando comprobamos que los saldos de derechos u obligaciones reconocidas que figuran en contabilidad no cuadran con las que existen en la realidad.

Se ponen de manifiesto esas diferencias que a veces se producen entre contabilidad y realidad, haciendo especial hincapié en la mani-

pulación de los derechos reconocidos, y cómo en ocasiones, para disimular o enmascarar esa situación, se practican operaciones de cirugía financiero-contable, alterando de esta forma el remanente de tesorería, lo que redundará, a la postre, en un déficit estructural de liquidez.

Igualmente se opina sobre el tan controvertido tema del reparto de competencias o tareas entre la Intervención y la Tesorería municipales, asunto nada claro y que es generador frecuentemente de disputas y enfrentamientos.

Se aporta una posible solución a los pagos que se realizan con ocasión de las fiestas locales, y se señalan los riesgos que éstos entrañan al querer los políticos satisfacer por anticipado el precio a las orquestas o artistas, y cómo puede salvarse la posible responsabilidad que nos lleva este delicado aspecto a través de un pago a justificar realizado al Concejal del área formalizado en una cuenta restringida de pagos de festejos, de la cual él va a ser el único habilitado pagador, actuando éste como agente mediador en el pago a dichos terceros.

Surge, a lo largo de la exposición, un tema recurrente: la enorme presión a la que se ven sometidos los funcionarios que, en el ámbito de la Administración local, realizan estas funciones de fiscalización y control, llegando a sufrir el tan puesto de moda *mobbing*, etc.

INTRODUCCIÓN

En primer lugar agradecer al organizador de las presentes jornadas, el Colegio Provincial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local de Sevilla, así como a las entidades colaboradoras, el Banco Santander Central Hispano, el Banco de Crédito Local, Unicaja, Caja de San Fernando y el Excmo. Ateneo de Sevilla, la invitación y confianza depositada en un servidor para el desarrollo de esta ponencia, que se inscribe en el marco del III Curso sobre las Funciones de Intervención y Tesorería en las Entidades Locales Andaluzas. Aspectos prácticos.

Sobra decir que, por supuesto, los datos y supuestos que se mencionan son los de un Ayuntamiento imaginario, y que cualquier parecido o similitud con la realidad en alguna entidad local es pura coincidencia.

1º La gestión del presupuesto cerrado

Puede considerarse que un presupuesto está cerrado cuando se ha procedido a aprobar la liquidación del mismo.

El artículo 191 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, establece:

«Art. 191. Cierre y liquidación del presupuesto.

1. El presupuesto de cada ejercicio se liquidará en cuanto a la recaudación de derechos y al pago de obligaciones el 31 de diciembre del año natural correspondiente, **quedando a cargo de la Tesorería local los ingresos y pagos pendientes**, según sus respectivas contracciones.

2. Las obligaciones reconocidas y liquidadas no satisfechas el último día del ejercicio, los derechos pendientes de cobro y los fondos líquidos a 31 de diciembre **configurarán el remanente de tesorería de la entidad local**. La cuantificación del remanente de tesorería deberá realizarse teniendo en cuenta los posibles ingresos afectados y **minorando de acuerdo con lo que reglamentariamente se establezca los derechos pendientes de cobro que se consideran de difícil o imposible recaudación**.

3. Las entidades locales **deberán confeccionar la liquidación** de su presupuesto **antes del día primero de marzo del ejercicio siguiente**.

*La aprobación de la liquidación del presupuesto corresponde al **Presidente** de la entidad local, previo informe de la Intervención.»*

Varias son las *consecuencias y efectos* que se derivan de este importante artículo, a saber:

Primero: que la fecha de cierre para liquidar derechos y pagar (reconocer) obligaciones es la del 31 de diciembre, con lo que se vuelve a la fecha de cierre tradicional que coincide con la del fin del ejercicio natural.

Segundo: que la liquidación del presupuesto debe aprobarse antes del 1 de marzo del ejercicio siguiente. Se establece, por lo tanto, un plazo dentro del cual, con carácter obligatorio, debe encontrarse aprobada la liquidación. No obstante, conviene precisar que la LHL no recoge expresamente el término «aprobar», sino «confeccionar» la liquidación, con la de interpretaciones que se pueden hacer sobre este término. Algunas consultas de la IGAE indican que pueden aprobarse liquidaciones de ejercicios posteriores aun cuando no estén aprobadas las de ejercicios anteriores, incluso puede, y a veces resulta conveniente, remitirse al Tribunal de Cuentas la correspondiente liquidación aunque ésta no esté aprobada.

Cuando se dan estas anomalías suele deberse a que el político local (el de la oposición) no está de acuerdo con el uso o destino que se le ha dado a los créditos del presupuesto (quizás por no coincidir con el uso que él daría a los mismos), y vota en contra de la liquidación, olvidando que ésta, al fin y al cabo, es un documento que refleja unos apuntes que trasladan a estados contables lo que realmente ha

ocurrido, originando un resultado. Distinto sería, por supuesto, que la liquidación contuviera datos inexactos, ficticios en cualquiera de sus partidas, en cuyo caso sí podría entenderse el voto negativo a las mismas, extremos sobre los que se hablará más adelante.

La normativa no contempla sanciones legales o responsabilidades por el cierre tardío, una vez haya transcurrido dicho plazo, sin embargo, los posibles perjuicios o ventajas que pueden obtenerse de tener aprobada la misma dentro del plazo pueden ser varios. En cuanto a los *perjuicios* de la aprobación de la liquidación con demora, éstos se aprecian en la instrucción de otros expedientes al incidir sobre ellos. Por ejemplo, al tramitar una operación de crédito en el segundo semestre deberemos, a la fuerza, tener aprobada la liquidación del ejercicio anterior, por lo que se demoraría el expediente de la operación de crédito hasta la aprobación de la liquidación.

En cuanto a las *ventajas* de tener aprobada con prontitud la liquidación son, por una parte, que *pueden incorporarse los remanentes de crédito* de aquellos proyectos de inversión en los que corresponda, con lo que se podrán seguir reconociendo obligaciones con cargo a los mismos. Por otra parte, en el caso de que el Ayuntamiento esté enfermo, económica o financieramente hablando, cuanto antes se conozca la situación y se realice su diagnóstico, antes se *podrán poner en marcha las necesarias medidas correctoras para su saneamiento*.

Pues parece ser que ni una ni otra ventaja de las anteriores es considerada por determinadas entidades, ya que algunos Ayuntamientos que conocemos no precisan de esa tontería de aprobar cuanto antes la liquidación para tramitar expedientes de modificaciones presupuestarias mediante la modalidad de incorporación de remanentes de crédito, ya que de todas, absolutamente de todas las obras en curso, dejan el importe que queda por ejecutar a 31 de diciembre en fase «O», como obligación reconocida (por supuesto que sin que exista acto administrativo alguno de reconocimiento, ni factura o soporte documental alguno).

Esto, a todas luces es una aberración contable, tiene efectos perversos sobre los ratios de solvencia que arroja el Ayuntamiento (importante cuando los analice una entidad financiera para estudiar cualquier operación de crédito), además de no cumplir con el principio esencial y básico de la contabilidad, cual es el reflejar la imagen fiel de la corporación. Conocemos varios casos de Ayuntamientos en los que una entidad financiera no ha presentado oferta en una licitación de una operación de crédito porque del análisis de los datos

que arrojaba la liquidación del presupuesto éste se encontraba, su-
puestamente, en quiebra técnica.

Nadie discute, desde luego, la *gran eficacia de este método*, ya que de esta forma no es necesario tramitar expediente de modificaciones presupuestarias mediante la modalidad de incorporación de remanentes de crédito, cierto es que a costa del quebranto de todos los principios contables, es decir, mediante una gran chapuza. De ahí se deduce que en estas EELL no se tenga prisa por cerrar el presupuesto y aprobar la liquidación lo antes posible.

Otros Ayuntamientos prefieren, por otra parte, desconocer el posible mal que les aqueja, y para no tener que afrontarlo, no aprueban la liquidación, con lo que no obtienen los resultados de su gestión. Si ya lo dice un compañero de trabajo, ique para colmo es médico!: «*es mejor no hacerse análisis de sangre, así no se entera uno de que tiene el colesterol alto*». De esta forma se empieza por no aprobar la liquidación y se puede terminar por acumular una ristra de ejercicios en los que no se han aprobado los presupuestos, y nos encontramos arrastrando durante varios años presupuestos prorrogados.

Tercero: Otra consecuencia derivada del artículo 191 del TRLHL es que con el cierre del presupuesto *aflora una magnitud importantísima para la entidad local*, reflejo de su situación económico-financiera y de su capacidad de autofinanciación: *el remanente de tesorería*.

Desgraciadamente, este dato tan importante es bastante maleable. Todos sus componentes principales: derechos reconocidos, derechos de difícil cobro, obligaciones reconocidas, van a presentar dudas en cuanto a su contabilización fidedigna. De ahí que el resultado que se extraiga del mismo, que se pensaba iba a ser la panacea por la información exacta y rigurosa que iba a proporcionar, ya no es tal.

El remanente de tesorería debería considerarse como «un regalo del cielo», a modo similar a la devolución del IRPF, con algo con lo que, en principio, no se debe contar. De esta forma no lo tendríamos gastado de antemano. Sin embargo, hemos conocido algún Ayuntamiento en donde se había excluido la partida de gastos de suministro eléctrico del presupuesto inicial (total –pensarían– es sólo un proveedor: Iberdrola), con lo que se habían «ahorrado» de consignar unos 60 millones de las antiguas pesetas, para, de esta forma, cuadrar inicialmente el presupuesto. En su mente estaba cubrir posteriormente ese gasto mediante un crédito extraordinario con cargo al ya previsto que iba a existir remanente de tesorería.

Con independencia del reparo que tendría que poner la Intervención a dicho presupuesto, si actuamos así, ¿dónde está la correlación de ingresos y gastos y la nivelación financiera. *¿Y si luego el destino nos juega una mala pasada y no existe tal remanente de tesorería positivo? ¿Lo amañamos?*

Si hacemos uso de nuestros conocimientos contables (mal uso, diría yo), con un poquito de *cirugía financiero-contable* podemos arrojar un remanente de tesorería positivo falso, ficticio. ¿Y habéis visto alguna vez un remanente de tesorería positivo que no se gaste? Nosotros todavía no, y esta incorporación de nuevos créditos carentes de financiación real va a acarrear una grave consecuencia, la *falta de liquidez*.

Sí, esto se va a notar en donde se aprecian todos los males, en el escalón final de la cadena: en la *Tesorería*, pues los proveedores cobrarán mucho más tarde de lo previsto.

En principio, es perfectamente creíble una falta transitoria de liquidez en un Ayuntamiento consecuencia de un desfase temporal entre flujos de ingresos y pagos, que se cubre con una operación de Tesorería. Lo que *es menos creíble* es una *falta crónica de liquidez* con un remanente de tesorería positivo. Aquí falla algo: posiblemente los elementos que forman parte del cálculo del RT no estén reflejados en su importe adecuado.

Eso es lo que vamos a comentar en un apartado de esta ponencia. No ya tanto la financiación que puede obtenerse a través del remanente de tesorería, de sobra por todos conocida, sino las correcciones que deben efectuarse sobre los elementos integrantes del mismo (derechos y obligaciones) para que *el remanente de tesorería sea el reflejo de una fuente de financiación real, y no ficticia, que va a abocar, a la postre, en un empeoramiento de la situación de liquidez*.

Cuarto: Y, por último, otro de los efectos del cierre que resaltamos del artículo 191 del TRLHL es que *quedan a cargo de la Tesorería local los ingresos y pagos pendientes*, lo que antes se llamaban resultas.

A nosotros, que nos perdonen, pero todavía no sabemos muy bien qué significa este artículo. Parece como si a partir de ese momento del cierre le entregasen a la Tesorería una serie de documentos de ingresos y pagos que se encontraran pendientes de realizar a 31 de diciembre. Pero pudiera darse el caso, sin embargo, que la Tesorería *ya tuviera en su poder estos documentos y, a la vez, la competencia*

para realizar las actuaciones que se tengan que efectuar sobre los mismos. El texto refundido de la LHL, al hablar en su artículo 196 de las funciones de la Tesorería, encomienda a ésta la *de recaudar los derechos y pagar las obligaciones*, no distinguiendo si son del ejercicio corriente o de los cerrados, con lo que los ingresos pendientes y los pagos pendientes generados como consecuencia del cierre (que son los saldos de los derechos reconocidos y obligaciones reconocidas a 31 de diciembre), por lógica, ya deberían estar en poder de la Tesorería.

Quizás puede entenderse este artículo como *un atisbo de reparto de competencias y tareas entre la Intervención y la Tesorería*.

La frontera que separa las competencias entre ambas dependencias no es todo lo nítida que sería deseable; a veces resulta bastante difícil marcar la línea divisoria de donde empieza uno y acaba otro, lo que genera dudas y, en ocasiones, enfrentamientos. Si bien, como todos sabemos, por el artículo 12 de la LRJAP y PAC la *competencia es irrenunciable* y deberá ser ejercida por los órganos administrativos que la tengan atribuida, aun a pesar de que determinadas «cosas» se encuentran tajantemente fijadas y atribuidas, existen un sinnúmero de tareas conexas cuya atribución de competencias queda en el aire, en el límite tanto de una como de otra dependencia (Intervención y Tesorería). Todo ello sin perjuicio, además, de la utilización del mecanismo de la delegación que podía realizarse entre ambas dependencias por razones de eficacia y corresponsabilidad.

Vamos a aportar nuestro granito de arena, que no de discordia, desde la experiencia de haber ejercido en ambos puestos, lo que creo que otorga una visión más amplia y de conjunto, en un tema tan discutido como es el *reparto de tareas entre la Tesorería y la Intervención*.

Éste, de partida, es un asunto complicado. Lo deseable sería que los tres habilitados nacionales de un Ayuntamiento, dentro de unas relaciones cordiales y de buen entendimiento, respetando, eso sí, las competencias y funciones de cada uno, se pusieran de acuerdo en una serie de puntos que no están muy claros y acordaran realizar dichas tareas según algún criterio de sentido común, como pudiera ser que las tareas administrativas se realicen por la unidad que tenga mayor proximidad o cercanía a donde se producen los actos, o que las actuaciones por una u otra unidad se realicen atendiendo a razones de eficacia o eficiencia, o que las actuaciones se lleven a cabo por la unidad cuyo actuar suponga la mayor eliminación de trámites administrativos (sin que ello implique pérdida de control y fiscalización).

Esto, que sería lo deseable, no suele ser lo habitual. Lo frecuente, desgraciadamente, es precisamente todo lo contrario: fruto de que el Interventor no se habla con el Tesorero, de que el Tesorero está de uñas con el Secretario y el Interventor, de que el Secretario ha regañado con el Interventor, de que el Interventor no puede ver al Secretario, en fin, una enorme y variopinta gama de posibilidades de «mal rollo» que existen en la realidad, que influyen, negativamente, en el funcionamiento del propio Ayuntamiento, que es en resumidas cuentas el que sale perjudicado; *se produce un reparto de tareas que muchas veces, y debido a que «así se llevan haciendo los cosas hace siglos», no es el más conveniente.*

Creemos que debemos dejar de mirarnos al ombligo y no sólo ponernos de acuerdo para cobrar en los Patronatos, sino en otra serie de cosas. Debe imponerse el diálogo entre nosotros, desaparecer los estúpidos celos competenciales y corregir esa mala imagen que proyectamos de que siempre estamos en greña, que tanto perjuicio, aunque no lo queramos reconocer, nos causa..., y que será uno más de los peldaños que nos lleve a la extinción.

Bueno, dicho esto, y descargados de semejante peso, nuestra opinión, repetimos, nuestra opinión personal en cuanto al reparto de tareas entre Intervención y Tesorería, con la experiencia y la visión de conjunto que nos aporta el haber estado en ambos puestos tiempo bastante para conocerlos en profundidad, es la siguiente:

1. *En cuanto a la expedición de documentos contables en gastos y pagos:*

La Intervención es la competente en contabilidad, exclusivamente, al menos así lo dice el artículo 204 del TR de la LHL, a excepción de los municipios de gran población. Consideramos que debe expedir, participar y fiscalizar los actos administrativos que impliquen gastos en fase A, D y O (lo que, en resumidas cuentas, es el gasto).

A partir de ahí *estimamos que debería ser la Tesorería la que expida las P*, es decir, la que proponga la ordenación del pago al Alcalde, sin perjuicio de que la Intervención fiscalice, como es su competencia, dicha propuesta, para ver si se respeta el plan de disposición de fondos, las previsiones o presupuesto de Tesorería, etc.

Correspondería a la Tesorería, por lo tanto, el pago formal (expedición del documento P) y el pago material mediante su realización en efectivo por transferencia o cheque. Si la ley no distingue al atribuir a la Tesorería la realización de los pagos, sin diferenciar si éstos son for-

males o materiales, ¿deberíamos nosotros efectuar distinciones al atribuir a ésta sólo los pagos materiales?

¿Qué ocurre cuando es la Intervención la que expide las P? Pues sencillamente que se convierte en unidad gestora de pagos. ¿Y quién la fiscaliza a ella? ¿Va a gestionar pagos y fiscalizarse a la vez? Puede ocurrir en este caso, por ejemplo, que la Tesorería reciba un requerimiento de un Tribunal Superior de Justicia pidiéndola responsabilidades por el pago tardío (o que no llega) a un tercero, cuyo pago formal ha sido expedido por la Intervención municipal, y retenido (por la Intervención) en un cajón durante el plazo de un año y medio. La Tesorería, sin gestionar el pago formal, se ve involucrada en una responsabilidad cuyos motivos desconoce, que pone de manifiesto a todas luces un mal funcionamiento administrativo, y que va a resultar muy difícil explicar al Tribunal ese reparto de competencias administrativas en la que la Tesorería no realiza pagos formales, sino sólo los materiales.

Además, no conociendo la Tesorería cómo, cuándo ni en qué cuantía le van a venir los mandamientos de pago (pues se supone que la Tesorería deberá, al menos, seguir haciendo los pagos materiales), difícilmente puede realizar unas mínimas previsiones de tesorería, ni prever fondos, ni colocar ningún excedente que pudiera darse, etc.

2. En cuanto a la expedición de documentos contables en ingresos:

La contabilidad es primordial que vaya al día, sobre en todo en lo que signifique entrada y salida de fondos. Si la contabilidad debe aportar información exacta y puntual, on-line, para que sirva para la toma de decisiones, difícilmente se va a poder cumplir con esta finalidad si la misma se lleva con cuatro meses de atraso, y si extraes un acta de arqueo y los saldos que allí aparecen no se asemejan un comino a los saldos reales que obran en los bancos.

¿Cómo puede solucionarse esto? *En cuanto a los pagos, como expusimos antes, que la Tesorería expida las P y que dé el «efectivo» a la salida material de fondos. Será precisamente esta dependencia la más interesada en tener los saldos de las entidades financieras cuadrados y conocer su «posición» diaria.*

En cuanto a los ingresos es lógico pensar que los movimientos de cuentas bancarias, apuntes, extractos y toda la información que suponga entrada de fondos en cualquiera de las cuentas, se reciben en la Tesorería municipal. Partiendo de esta premisa se propone que sea la

Tesorería la que confeccione el mandamiento de ingreso, lo que permite llevar la contabilidad de las cuentas bancarias al día. Esto se puede hacer de *dos formas*: o bien la Tesorería expide mandamientos de ingreso *aplicando directamente al concepto presupuestario* que corresponda, siendo posteriormente dicho mandamiento revisado y fiscalizado por la Intervención, por supuesto. O bien la Tesorería *expide mandamientos de ingreso pendientes de aplicación*, para su posterior aplicación por la Intervención, con lo que se consigue, al menos, que los bancos vayan al día.

3. *En cuanto a las operaciones de endeudamiento: préstamos a corto/largo plazo, etc.*, creemos que la Tesorería debe ser la unidad gestora de dichos expedientes, tanto en las operaciones a corto (en las que no debería existir ninguna duda) como en las operaciones a largo plazo. Encargarse, por la especialidad de su contenido, de su instrucción y tramitación.

Todo ello, por supuesto, *sin menoscabo ni perjuicio de la fiscalización* de la Intervención sobre el expediente (nosotros siempre la deseamos y hasta, en ocasiones, la exigimos), *ni del informe preceptivo* que tiene que emitir por así disponerlo el artículo 52.2 del TR de la LHL, en el que se analizará, especialmente, la capacidad de la entidad local para hacer frente, en el tiempo, a las obligaciones que de la operación de crédito se deriven.

4. *En cuanto a la constitución de avales*, un sistema que consideramos bastante eficaz se produce con la instauración de este procedimiento, cuyos pasos son:

Primero, todas las resoluciones o acuerdos que se dictan en la corporación obligando a los particulares a constituir garantías (que pueden formalizarse en avales) son notificados a la Tesorería municipal, a donde debe comparecer el interesado con dicha garantía (normalmente aval o seguro de caución).

Posteriormente, por la Tesorería, comparando el acuerdo de obligación de la constitución de dicha garantía y el aval aportado por el tercero, se comprueban varios extremos, como que el que consta como avalado es el tercero que está obligado a constituirlo por resolución del Ayuntamiento, existiendo, por lo tanto, legitimación pasiva; que el importe y el concepto por el que se garantiza coincide con lo dispuesto en el acuerdo o resolución; que el *aval contiene la literatura* consabida de que la entidad financiera avalista es responsable solidario y renuncia al beneficio de excusión y división... teniendo vigencia el aval hasta que el Ayuntamiento autorice su cancelación, etc.; que los que *firman* en representación de la entidad financiera tienen

poder bastante o suficiente para obligarse a dicho acto, por lo que el Ayuntamiento debe proceder a la verificación del bastanteo (art. 58.2 del Real Decreto 1.098/2001, de 12 de octubre, por el que se prueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas).

Esta forma de proceder evita que se constituyan avales cuyo requerimiento ha sido oral. Sí, como suena, que ha pasado el arquitecto municipal por una calle, ha visto la realización de obras y ha requerido verbalmente al ejecutor de las mismas que vaya al Ayuntamiento y constituya una garantía.

También se acredita por parte del Ayuntamiento, al pedir los poderes de las personas que firman en representación de la entidad financiera, que éstos tienen poder suficiente para realizar este acto; esta actuación la realizamos de forma automática en las contrataciones, al requerir poderes de los que firman las plicas, pero la tenemos olvidada cuando se constituyen garantías. Si un aval no estuviera expedido por la persona autorizada, perdería el privilegio de ser ejecutivo.

Por último, comprobados tales extremos, por la Tesorería municipal se expide el mandamiento de ingreso, quedando constituida y depositada la garantía y entregándose al tercero una carta de pago o resguardo de constitución o depósito.

Ya no se marea al contribuyente obligándole a dar vueltas de un sitio para otro, sino que se le atiende en el acto y, en nuestra opinión, nada impide que la fiscalización de la Intervención, al tratarse de ingresos –aunque éstos sean extrapresupuestarios–, se realice *a posteriori*.

5. *En cuanto a la cuantificación o estimación de los derechos de difícil o imposible recaudación.*

Es lógico pensar que la unidad administrativa que, por razón de la materia, va a conocer con mayor exactitud cuales son los porcentajes de cobranza y de impagados de todos los padrones, liquidaciones, etc., sea la Tesorería municipal.

Por ello sería lo más adecuado que esta dependencia, tras un estudio pormenorizado de las tendencias de cobro (y, por lo tanto, de los impagados y de sus datas), proceda a cuantificar a la Intervención, mediante un informe exhaustivo y detallado, en cuánto estima que deberían ascender los derechos de difícil o imposible recaudación.

Distinto es que para evitarse ese problema y enorme trabajo que supone cada año se lleven a las bases de ejecución del presupuesto unos porcentajes que permitan de forma automática calcular esta magnitud. Lo deseable sería que estos porcentajes fueran lo más parecidos a los datos que se producen en la realidad, y no sean sólo una mínima expresión que sirva para cubrir el expediente y decir «orgullosamente» que ya tenemos un importe (por ridículo que sea) de derechos de dudoso cobro.

6. *En cuanto a de quien debe depender orgánicamente el servicio de gestión tributaria:*

En muchos Ayuntamientos el Servicio de Gestión Tributaria depende de Intervención, en otros, de la Tesorería, y en algunos, ni de Intervención ni de Tesorería, sino que actúa de forma independiente, aunque imaginamos que en este último caso tendrá que ser fiscalizado por la Intervención y dependerá, por razón de la materia, en cuanto sus actos tengan que ver algo con la recaudación municipal, de la Tesorería municipal.

A nuestro juicio, *el que la gestión tributaria, antes llamada rentas y exacciones, dependa de la Tesorería municipal conlleva varias ventajas. El Servicio de Gestión Tributaria y la Tesorería no deben actuar como compartimentos estancos, sino que debe existir entre ellos una muy buena compenetración para que exista un actuar eficiente, sin discrepancias (que surgen en muchas actuaciones!), la cual se consigue, de forma automática, haciéndola depender orgánicamente de esta dependencia. Todos los actos de gestión tributaria finalizan y van dirigidos a obtener el pago del contribuyente, a que se recaude para el Ayuntamiento, y no es lógico que la Tesorería no pueda decir nada en esas fases anteriores..., ya que, no debe olvidársenos, es el Tesorero, a la postre, en quien radica la competencia para expedir la providencia de apremio.*

Y si por la Tesorería no se ha tenido posibilidad de intervenir en fases anteriores, diciendo, por ejemplo, que las liquidaciones de las tasas por prestación de los servicios deben ir dirigidos al sustituto del contribuyente (es decir, al propietario de las viviendas, y no al inquilino, como se hace en muchos Ayuntamientos); o que las liquidaciones no pueden expedirse si falta el NIF o el CIF del sujeto pasivo; o que las liquidaciones deben remitirse al domicilio fiscal en plazo, y no transcurridos «x» años que ponen en peligro, por prescripción, el cobro de dichos recursos, etc., va a ser muy difícil que luego el Tesorero expida la providencia de apremio sobre dichos recursos que no sólo no ha gestionado, sino que, a la vista está, carecen de los ele-

mentos esenciales para otorgar plena validez a los recursos que exigen por no haberse cumplido con el riguroso procedimiento tributario ni haber otorgado garantías al contribuyente.

Por otra parte, la Intervención dejaría de ser jefe (jerarquía) de gestión tributaria, y se limitaría a cumplir la función propia de Intervención, *la fiscalización de los actos de gestión tributaria*. ¿A que se fiscaliza mejor, con mayor objetividad, no siendo gestor? Claro, porque la Intervención no se encuentra «contaminada» ni involucrada en la gestión. Difícilmente se va a reconocer por la Intervención, cuando sea jefe directo de gestión tributaria, que se ha olvidado publicar el anuncio de cobranza de un padrón en el *BOP*, por lo que luego va a resultar más difícil todavía, al no existir notificación colectiva, que por la Tesorería se expida la providencia de apremio, y así cuarenta mil cosas.

Acabamos de realizar un reparto de tareas que puede considerarse básico. Ahora, retomando el epígrafe que nos ocupa, *uno de los efectos del cierre* que hemos visto es que *quedan un conjunto de derechos y obligaciones al final del ejercicio*. ¿Cómo proceder con esos saldos de derechos y obligaciones reconocidas que, como una especie de bolsa, aparecen como magnitud al cierre del presupuesto? ¿Pueden gestionarse de alguna forma? ¿Qué controles pueden efectuarse sobre los mismos para que reflejen la verdadera situación económico-financiera del Ayuntamiento y no alteren la magnitud del remanente de tesorería?

Consideramos que, como mínimo, debe verificarse si esos saldos son correctos y, en caso contrario, proceder a efectuar una depuración de saldos contables.

2º Depuración de saldos contables

Depurar significa extraer lo malo y dejar lo bueno. En lo que aquí nos ocupa sería eliminar, en consecuencia, los errores contables, para que los datos que finalmente aparezcan sean los correctos.

Si nos sirve de consuelo, en los países iberoamericanos también se dan, a menudo, estas actuaciones. Concretamente en Colombia, por ejemplo, allí llamado «*saneamiento contable*», tenemos la Ley 716, de diciembre de 2001, por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones, desarrollada reglamentariamente por el Decreto 1.282, de 2002, y la Circular nº 50 de la Contaduría General de la Nación, que regulan con detalle el

procedimiento del saneamiento contable a través de dos procedimientos: la depuración de saldos y las partidas de dudoso reconocimiento.

Detectado un error en la contabilidad, ¿a quién compete ponerlo de manifiesto y solucionarlo? Podemos afirmar que *compete ponerlo de manifiesto* a cualquier unidad administrativa que lo conozca; lo más normal es que sea la unidad gestora del ingreso o gasto. La Tesorería municipal (principalmente recaudación voluntaria y ejecutiva) juega un importante papel en este cometido, ya que por las verificaciones, controles y actuaciones que tiene que realizar sobre los derechos pendientes puede detectar muchos errores.

En cuanto el *competente para solucionarlo*, sin duda alguna, es la unidad que tiene atribuida la responsabilidad de la llevanza de la contabilidad, que será la Intervención, a excepción de los municipios de gran población, en donde la función contable se va a ir a parar a otra unidad administrativa diferente.

¿En dónde se producen los errores en la materia que tratamos? En la contabilización de los derechos reconocidos y en la contabilización de las obligaciones reconocidas. Estos dos elementos forman parte de la magnitud del remanente de tesorería, cuya importancia y su cálculo fidedigno hemos puesto de manifiesto anteriormente, y por medio de estos errores contables (se hayan producidos consciente o inconscientemente) se altera y manipula el remanente de tesorería.

2.1. *La manipulación que puede darse en la contabilización de los derechos reconocidos*, que son, sin duda alguna, el elemento que sufre más incorrecciones en su reflejo contable suelen ser:

2.1.a) Se contabiliza un cargo como derecho reconocido (RD o DR, según los programas contables), pero, sin embargo, los cobros posteriores de ese cargo se contabilizan como si el RD anterior no existiera, contabilizándose por cada cobro posterior un RDI, con lo que quedan recogidos en contabilidad derechos reconocidos que ya se han cobrado, y contabilizados por duplicado.

Ésta es una *mala práctica contable* que se suele producir *sin mala fe*, simplemente por no tener un buen sistema de seguimiento de cobros.

2.1.b) Por otra parte, existe *otra mala práctica contable realizada a mala fe*, y con conocimiento de causa, que intenta alterar a sabiendas el remanente de tesorería. Se produce próximo al cierre del ejercicio, cuando viene el Concejal de Hacienda y pide una simulación de

cómo va a quedar el remanente de tesorería. Ante el resultado negativo recibido y su «*asustamiento y nerviosismo propio*» nos acercamos espiritualmente a su pena y le socorremos con la práctica de una cirugía financiera contable consistente en inventarnos derechos en contabilidad.

De esta forma reconocemos a 31 de diciembre, por ejemplo, un importe elevado de derechos por IBI correspondientes a las futuras altas nuevas de viviendas cuyos expedientes aún no tenemos tramitados, o dejamos reconocidas las posibles liquidaciones definitivas que recibiremos de la participación de tributos, o de los porcentajes que percibiremos en un futuro de Iberdrola o Telefónica, etc. Si después de estas operaciones expedimos un nuevo estado del remanente de tesorería comprobaremos con gran asombro cómo ha crecido de forma positiva, y lo que antes era «menos veinte» ahora son «más cincuenta», volviéndonos a ganar el tan necesitado cariño del político.

Encontrándose el Concejal de Hacienda habituado a estas irregulares prácticas, cuando viene un Interventor o Tesorero que se niega a realizarlas, se produce una especie de conjura contra dicho funcionario que se atreve a cuestionar el orden preestablecido. Se le hace *mobbing* (tres meses sin hablarle, ni invitarle al cumpleaños de la hija del Alcalde, ni darle entradas para los toros, etc.), por lo que dicho habilitado termina cayendo en el síndrome de Estocolmo (el que tienen los secuestrados frente a sus captores) que, en el último aliento, y necesitados dichos habilitados nacionales de ese cariño de la corporación, terminamos cantando al Concejal de Hacienda los versos tan conocidos de la canción de Chayanne:

«Si te he fallado te pido perdón
de la única forma que sé,
abriendo las puertas de mi corazón
para cuando decidas volver.»

Os recordamos que el *mobbing* no es, ni más ni menos, que una presión psicológica a la que ya deberíamos estar acostumbrados y que, al igual que en la película «La guerra de las galaxias», la *fuerza está con nosotros*.

Consideramos que son dos los expedientes precisos para arreglar estas incorrecciones: *El expediente de modificación o anulación de saldos iniciales de derechos reconocidos y el expediente de estimación de derechos de difícil o imposible recaudación*.

En cuanto al expediente de *modificación o anulación de saldos iniciales de derechos reconocidos* tomamos como punto de partida la liqui-

dación del último ejercicio aprobada, que contiene la fotografía de los derechos que existían en el Ayuntamiento a 31 de diciembre.

En un Ayuntamiento pequeño todos estos datos obran en poder de la Intervención o la Tesorería; en otro cuyo volumen y estructura sea mayor para obtener estos datos tendremos que dirigirnos a las distintas unidades administrativas gestoras de ingresos para que nos informen de los derechos que se encontraban formalmente aprobados a 31 de diciembre en su correspondiente área.

Recibida esta información sólo nos queda comparar. Comparar los datos que figuran en la contabilidad con los que nos han facilitado a nuestro requerimiento, y llevarnos la sorpresa.

Lo normal será que existan diferencias entre la contabilidad y la realidad, y tengamos que proceder a realizar ajustes para que ambas coincidan, pues ése es, al fin y al cabo, la finalidad de la contabilidad municipal, reflejar la imagen fiel o verdadera situación económica financiera del Ayuntamiento.

Lógicamente este expediente tiene un tiempo de tramitación que no debe superarse, pues debe finalizarse antes de que se proceda a aprobar la liquidación del ejercicio presupuestario en el que nos encontramos, ya que estamos corrigiendo los datos que eran incorrectos a 1 de enero del ejercicio.

Existen diferentes opiniones sobre quién es el órgano municipal competente para aprobar este expediente. El Tribunal de Cuentas opina que es el pleno municipal, por afectar a datos que obran en la cuenta general. Otros autores, motivados por razones de eficacia y no carentes de apoyo legal, defienden la atribución al Alcalde en el ejercicio de la cláusula residual de competencias. Rizando el rizo también hemos visto opiniones algo más rocambolescas, como que el competente es el Alcalde hasta que se lleve al pleno la aprobación de la cuenta general, momento a partir del cual la competencia para su aprobación recaería en el pleno.

En nuestra humilde opinión nos inclinamos por considerar competente al Alcalde, cuyo acto administrativo, decreto, será suficiente para corregir los desajustados contables. No hay que ser tan lanzado, como recientemente nos comentaba un compañero Interventor, que se había atrevido, sin resolución o acuerdo de ningún tipo, a realizar los ajustes contables directamente, al entender que la Intervención tenía atribuida legalmente la función contable... *y eso era título suficiente habilitante para corregir los errores contables.*

La normativa contable que contempla este supuesto la tenemos recogida en la regla 188 de la Orden de 17 de julio de 1990 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.

En cuanto al expediente de *estimación de derechos de difícil o imposible recaudación* es el paso sucesivo del anterior, pues la premisa fundamental en la contabilización de los derechos es que éstos sean los realmente existentes. Conseguido esto ya podremos dar el paso siguiente: deducir de los derechos aquellos que sean de difícil o imposible recaudación.

Para el cálculo fidedigno del remanente de tesorería es muy importante aminorar aquellos derechos que se consideran de difícil o imposible recaudación, y esto debe de ser muy difícil, porque casi nadie lo hace.

La cuantificación del importe de los derechos de difícil o imposible recaudación y la posterior minoración del mismo de los derechos pendientes de cobro tiene una gran trascendencia para el cálculo fidedigno del remanente de tesorería. Dado que los derechos son unos de los componentes que integran el resultado del remanente de tesorería, cualquier importe que éstos arrojen y que no refleje la verdadera imagen fiel de la situación económica, patrimonial del Ayuntamiento, arrojaría un resultado falso del mismo. Esto significaría que dicho remanente de tesorería positivo (ficticio) posibilitaría la autofinanciación del gasto en el ejercicio siguiente, permitiendo aumentar el mismo vía modificaciones de crédito, falto de financiación presupuestaria real, por lo que se ocasionaría una ruptura del equilibrio presupuestario, que conduciría a la postre, a una quiebra de la solvencia de la tesorería.

Un mal reflejo de los derechos pendiente de cobro a fin de ejercicio y la no minoración en los mismos de aquellos derechos de difícil o imposible recaudación puede propiciar una situación comprometida para el Ayuntamiento, por cuanto *va a ocasionar que se presupuesten gastos que no llevan asociado un ingreso efectivo real que los financie*.

La no minoración de los derechos de dudoso cobro y la no subsanación del mismo en el ejercicio correspondiente puede generar un efecto *multiplicador*, pues en el caso de que existiera un remanente de tesorería negativo para gastos generales *ficticio* (no puesto de manifiesto) va a ocasionar que no sólo no se sanee el Ayuntamiento mediante la reducción del presupuesto en el ejercicio siguiente o aprobando un plan financiero de saneamiento, sino que, además, *se gaste lo que no existe* (ese ficticio remanente de tesorería positivo).

Traemos a colación la cita de D. Eduardo Rodríguez Melgarejo, Consejero del Departamento de Corporaciones Locales de la Cámara de Cuentas de Andalucía, extraída de su artículo «Los fondos de provisión de los derechos pendientes de cobro», publicado en la revista *Auditoría Pública*:

*«En todas estas normas legales se apunta la **necesidad de minorar** los derechos pendientes de cobro que se consideren de difícil o imposible recaudación. Y no puede ser de otra forma, ya que, **en caso contrario, se estarían incluyendo derechos ficticios en el cálculo del remanente que permitirían financiar gastos al amparo de una falsa situación de liquidez**, lo que llevaría, de persistir esta situación en el medio plazo, a una posición financiera insostenible.*

.....

En esta tarea es importante la estimación del saneamiento de los activos dudosos para determinar la situación financiera real de nuestras corporaciones locales.»

Por último cabe indicar que uno de los fines de la contabilidad pública, quizás el más prioritario, es reflejar la «imagen fiel» de la situación económico-financiera de una entidad, para que la información que suministre sirva para la toma de decisiones, tanto en el ámbito político como de gestión, y difícilmente cumpliría con estos cometidos de no considerarse los importes de derechos que, por diversas causas, no van a materializarse en efectivo.

Aun a pesar de parecer reiterativos, se recalca, dada su trascendencia, que una contabilidad que no refleja la imagen fiel o verdadera situación económico-financiera, además de no servir como herramienta de información para la toma de decisiones, arroja unos datos, tanto sobre previsiones de ingreso presupuestario como sobre derechos formalmente aprobados cuya recaudación es imposible, que llevan al Ayuntamiento a realizar un gasto que carece de financiación real, lo que, a la postre, supone una situación de tesorería insostenible, con unos pagos a los proveedores muy lejanos a los dos meses de plazo a que obliga el artículo 99.4 del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Es preciso añadir que el legislador comunitario se encuentra cada vez más receptivo a esta situación de demora en el pago por parte de las Administraciones públicas. Como consecuencia de esa preocupación se ha aprobado recientemente la «Directiva 2000/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de junio de 2000, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales» (*Diario Oficial* nº L200, de 08/VIII/2000, páginas 0035-0038), en cuya exposición de motivos se manifiesta:

«La morosidad constituye un incumplimiento de contrato que se ha hecho económicamente provechoso para los deudores en la mayoría de los Estados miembros a causa de los bajos intereses aplicados a los pagos que incurren en mora y/o de la lentitud de los procedimientos de reclamación. Es necesario un cambio decisivo incluida una compensación a los acreedores por los gastos en que se hayan incurrido, para invertir esta tendencia y garantizar que las consecuencias de la morosidad sean disuasorias.»

Este cambio de actitud y puntualidad en el pago que se quiere imponer se lleva a cabo con una *medida sancionadora de gran importancia* establecida en el artículo 3.1.d) de esta norma, ya que las empresas y Administraciones públicas morosas estarán obligadas a pagar un tipo de interés de demora que será la suma del tipo de interés aplicado por el Banco Central Europeo más, como mínimo, 7 puntos porcentuales de margen.

La transposición de esta Directiva a nuestro ordenamiento jurídico debería haberse realizado, «a más tardar», antes del 8 de agosto de 2002 (art. 6º). Ahora se planteará la duda de si resulta de aplicación directa o no, al no haberse traspuesto (en el plazo concedido) el contenido de la misma al ordenamiento jurídico español. Habrá defensores de su aplicación directa al haber transcurrido el plazo que se dio a los Estados para que acomodasen su normativa a ésta, la cual, al parecer, contiene todos los elementos y datos que posibilitarían su aplicación (directa).

De la tesis doctoral de D. Eugenio García Alegre titulada *«Los efectos de la ilusión financiera en la gestión económico-financiera de las AAPP»*, julio 1999, os transcribimos unos párrafos brillantes que recalcan lo que venimos comentando:

*«En cuanto al **tratamiento de la provisión para deudores de dudoso cobro** el impacto de la dotación para deudores de dudoso cobro en el remanente de tesorería es directo. A mayor dotación, menor remanente y viceversa.*

El remanente de tesorería correspondiente a operaciones con financiación no afectada muestra la solvencia financiera disponible que, si es de superávit, es una fuente de financiación para presupuestos futuros y, en caso contrario, es una carga que debe financiarse en el primer presupuesto.

*Dado que el remanente de tesorería se establece como diferencia entre los derechos y las obligaciones netas más los fondos de tesorería, **el saldo de deudores de dudoso cobro incide directamente en su cálculo.** Por lo tanto, **se podría decir que existen razones «políticas» para no establecer un saldo de deudores de dudoso cobro realista.***

*La razón básica es la **comodidad financiera** que se deriva de disponer del mayor remanente de tesorería positivo posible, ya que si éste es positivo, se puede utilizar como fuente de financiación del presupuesto inicial, o como una reserva para dotar de crédito actuaciones no previstas en el presupuesto.*

Si el remanente es formalmente positivo, aunque sea realmente negativo, se evita la carga de tener que financiarlo con los recursos financieros del ejercicio siguiente. Por lo tanto, a corto plazo, existen estímulos suficientes para utilizar la ilusión financiera.»

En resumidas cuentas, el remanente de tesorería positivo servirá para financiar nuevos gastos en el ejercicio siguiente. Si éste no es real, estaremos realizando gastos carentes de financiación, aunque contable y presupuestariamente todo esté correcto. La unidad administrativa que va a notar más esta incidencia es la Tesorería, que es el mejor termómetro indicador de la salud financiera del Ayuntamiento, demorándose los pagos cuando la financiación es ficticia.

Como hemos mencionado en el reparto de tareas anteriormente esbozado, consideramos que es la Tesorería municipal la que debe informar, a nivel individual, cuando no estén establecidos porcentajes en las bases de ejecución, sobre el importe al que ascienden los derechos de difícil e imposible recaudación para que sean considerados por la Intervención en la liquidación del presupuesto y, concretamente, en el cálculo del remanente de tesorería.

Lo cierto es que la primera vez que se realice esta medida a propuesta del habilitado nacional del Ayuntamiento, deduciendo «derechos de dudoso cobro» en la corporación en la que no se hayan deducido nunca partida alguna por este concepto (y que tengan conocimiento exacto de lo que la misma conlleva), va a sentar muy mal. Claro que siempre nos queda el recurso de recurrir al folclore y cantarle a la corporación aquellos versos de la Pantoja:

*«Perdona si te hago llorar,
perdona si te hago sufrir,
pero es que no está en mis manos...»*

2.2. *En cuanto a la manipulación en la contabilización de obligaciones reconocidas* son dos principalmente los aspectos que requieren una comprobación:

2.2.a) Por regla general, las obligaciones reconocidas siempre lo serán en un importe inferior a las realmente gastadas, por el principio de legalidad presupuestaria y la necesidad de consignación presupuestaria previa, por lo que siempre existirán *facturas en el cajón* pendientes de reconocimiento por falta de consignación presupuestaria, con lo que esto ya supone una alteración del remanente de tesorería. Normalmente el presupuesto de gastos se ejecuta en un 120 por ciento, mientras que el de ingresos suele alcanzar un 90 por ciento.

En este caso no se puede actuar de manera similar a como hicimos con los derechos reconocidos. No podemos inventarnos en contabilidad OR, ya que chocamos con la necesaria consignación presupuestaria que se requeriría.

Con independencia de las observaciones que haya de efectuar la Intervención en el informe de la liquidación del presupuesto, para solucionar esta incidencia puede tramitarse un *expediente de reconocimiento extrajudicial de créditos*, si existe fuente de financiación que nos permita obtener esos créditos.

2.2.b) Como anteriormente se ha mencionado, a veces se da el caso de *pasar gastos de fase D a fase O* al final del ejercicio para evitar la tramitación de los expedientes de incorporación de remanentes de crédito en el ejercicio siguiente. Existen, por lo tanto, obligaciones reconocidas ficticias, con el perjuicio que a nivel de información contable causan en el remanente de tesorería.

Esta práctica ocasiona un efecto no deseado y perjudicial para el Ayuntamiento, que ya hemos mencionado, como es la disminución del remanente de tesorería positivo (al aumentar las OR).

La solución a estas diferencias entre las facturas realmente existentes y las que figuran en la contabilidad es la tramitación de un *expediente de anulación o modificación del saldo inicial de obligaciones reconocidas*, además de efectuar una correcta contabilización en ejercicios venideros para que tal situación no se vuelva a producir, cuyo procedimiento y tramitación es similar al que se expuso para anular o modificar el saldo de derechos reconocidos.

3º Esquema general y procedimiento de los pagos a justificar

Los preceptos que contemplan y regulan los *pagos a justificar* los encontramos en el artículo 190 del TR de la LHL, cuyo contenido es ampliado en los artículos 69 a 72 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos:

«Art. 69. 1. Tendrán el carácter de “a justificar” las órdenes de pago cuyos documentos justificativos no se puedan acompañar en el momento de su expedición (art. 171.1, LRHL).

2. Las órdenes de pago “a justificar” se expedirán en base a resolución de la autoridad competente para autorizar el gasto a que se refieran y se aplicarán a los correspondientes créditos presupuestarios.

3. La expedición de órdenes de pago “a justificar” habrá de acomodarse al plan de disposición de fondos de la Tesorería que se establezca por el Presidente de la entidad, salvo en el caso de que se trate de paliar las consecuencias de acontecimientos catastróficos, situaciones que supongan grave peligro o necesidades que afecten directamente a la seguridad pública.

Art. 70. 1. Los preceptores de las órdenes de pago a que se refiere el artículo anterior **quedarán obligados a justificar** la aplicación de las cantidades percibidas en el plazo máximo de tres meses desde la percepción de los correspondientes fondos (art. 171.2, LRHL).

2. Los preceptores de órdenes de pago “a justificar” estarán sujetos al régimen de responsabilidades que establece la normativa vigente y deberán reintegrar a la entidad local las cantidades no intervenidas o no justificadas.

Art. 71. No podrán expedirse nuevas órdenes de pago “a justificar” por los mismos conceptos presupuestarios a preceptores que tuvieran en su poder fondos pendientes de justificación (art. 171.2, LRHL).

Art. 72. 1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 9º, las entidades locales podrán establecer, en su caso, en la bases de ejecución del presupuesto, previo informe de la Intervención, las normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar con cargo a los presupuestos de gastos y las formas de justificación posterior de la aplicación de los fondos librados mediante esta modalidad de provisión.

2. Las citadas normas deberán determinar necesariamente:

- a) Forma de expedición y ejecución de las órdenes de pago “a justificar”.
- b) Situación y disposición de los fondos.
- c) Pagos con fondos “a justificar”.
- d) Contabilidad y control.
- e) Límites cuantitativos.
- f) Conceptos presupuestarios a los que sean aplicables.
- g) Régimen de las justificaciones.

3. Sin perjuicio de lo establecido en el punto 1 de este artículo las entidades locales podrán incluir la regulación de los pagos a justificar en los reglamentos o normas generales de ejecución del presupuesto.»

De estos artículos pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Que los pagos a justificar tienen carácter presupuestario (ADO-PJ), no como los anticipos de caja fija, que tienen carácter extrapresupuestario.
- Que sólo debe utilizarse esta figura cuando la factura no pueda aportarse en el momento de aprobarse el gasto y ordenar el pago, por lo que la misma deberá entregarse a posteriori.
- Que el tercero y el importe exacto del gasto son perfectamente conocidos.

- Que no es un pago a justificar formalmente constituido la servilleta de un bar que obra en la caja de efectivo sobre la que se ha escrito a bolígrafo azul: «dejo 250 euros al Concejal para un ramo de flores y premios del carnaval», ya que no existe acto administrativo o «resolución de la autoridad competente».

Estas simples apreciaciones nos hacen darnos cuenta de que en numerosas ocasiones *utilizamos indebidamente* la figura de los pagos a justificar, como, por ejemplo, en la entrega de dinero a cuenta de un gasto no determinado ni concreto (uso muy frecuente en un ADO-PJ), o en las entregas de dinero para cambio de los taquilleros de las piscinas o para cambio de la Policía Local (para que puedan cobrar por la noche la tasa por retirada de vehículos realizada por la grúa, etc.).

Un caso muy particular en el que nosotros utilizamos la figura de los pagos a justificar que, por su singularidad, merece un comentario es el de los pagos que se producen en los expedientes de *festejos*.

Como todos bien sabemos los expedientes de festejos son problemáticos *per se*, acarreándonos buenos dolores de cabeza. Los de los toros, porque el más noble es el pobre animal, y los de las contrataciones de orquestas y grupos famosos, porque se empeñan en cobrar por adelantado, antes de subirse al escenario, con lo que se quiebra el principio del servicio hecho (y pago *a posteriori*) que rige en la Administración (art. 14 del TRLCA).

Alguno de nosotros seguro que aún recuerda épocas de juventud en las que no nos importó pagar a Los Pecos a las 3 de la madrugada, tras finalizar el concierto, ni al grupo posterior, Celtas Cortos, a las 5. Ahora, con los años, ni tenemos cuerpo que aguante, ni nuestra mujer nos dejaría trabajar en semejante franja horaria.

El *mecanismo* que nos hemos inventado para solucionar este problema consiste en *crear una cuenta restringida de pagos a nombre del Ayuntamiento*, en la que el *único habilitado pagador es el Concejal de Festejos*. Posteriormente se traspasan los fondos que se hayan aprobado por acuerdo de la Junta de Gobierno Local (fase AD del gasto) *de una cuenta operativa de ingresos y gastos del Ayuntamiento a dicha cuenta restringida*. El Sr. Concejal, *único habilitado pagador, va satisfaciendo con cargo a dicha cuenta restringida*, mediante cheques, a las orquestas y grupos de famosos que exigen cobrar a pie de escenario, recibiendo sus facturas que entregará posteriormente a la Intervención municipal para justificar la aplicación de dichos fondos. Ya será responsabilidad del propio Concejal si paga al grupo musical antes de realizarse la actuación.

Todo este procedimiento está debidamente vestido y justificado en un informe-propuesta de la Tesorería, habiendo sido posteriormente aprobada la Instrucción reguladora del mismo por decreto de la alcaldía.

4º Las funciones fiscales de la Tesorería

Creo que cuando hablamos de funciones fiscales de la Tesorería podemos dar dos acepciones diferentes a esta expresión.

4.1. Una primera acepción es entender que son las funciones fiscales que a la Tesorería municipal le vienen impuestas por la normativa tributaria, consistentes en la obligación que impone de practicar retenciones cuando se satisfagan determinados rendimientos. Así, a mero título de ejemplo, deberemos retener cuando satisfagamos, entre otros, rendimientos de trabajo, rendimientos de capital inmobiliario (alquiler de locales), rendimientos de actividades empresariales (en los casos en los que se satisfaga el servicio de una actividad profesional o artista, y dicho tercero se encuentre dado de alta en la Sección segunda o tercera de las tarifas del IAE, para cuyo conocimiento tendremos que requerir al mismo que nos aporte el modelo de declaración censal que haya presentado en la AEAT, modelo 036 ó 037).

El funcionario responsable de que se practique la retención fiscal que proceda es el Tesorero municipal, como expresamente recoge la normativa tributaria al atribuir la responsabilidad de practicar las retenciones al «pagador material».

Es aconsejable, por lo tanto, y dadas las oscilaciones que en tipos de retenciones suelen existir, que cada año, al inicio del ejercicio, confeccionemos un cuadro con todos los conceptos de retención posible y los tipos aplicables a los mismos.

El problema radicará en el control y seguimiento de las mismas, ya que, como suele ser normal, las retenciones fiscales se practican por determinadas unidades administrativas que no dependen jerárquicamente de la Tesorería municipal; por ejemplo, las nóminas llevan retenciones al ser rendimientos de trabajo y son confeccionadas por el negociado de nóminas, unidad que suele estar adscrita a la Secretaría municipal. Idéntica situación se produce en las cantidades que hay que satisfacer a profesionales (abogados, etc.) cuando el pago formal lo expide la Intervención. Aunque estas unidades no dependan orgánicamente de la Tesorería, sí dependen funcionalmente, en razón de la materia, de ésta, por lo que por la Tesorería se pue-

den dictar instrucciones al respecto, controlar, verificar y hasta devolver las «P» que no lleven la retención adecuada, salvando, de esta forma, la responsabilidad.

Un caso curioso de retenciones, por su singularidad, se produce en las provisiones de fondos que solicitan los abogados y procuradores. Acabamos de informar recientemente sobre este asunto de la siguiente manera.

Informe: Se vienen recibiendo en esta Tesorería municipal escritos remitidos por despachos de abogados y procuradores en los que se solicita que el Ayuntamiento les entregue una determinada cantidad de dinero en concepto de *provisión de fondos*.

Esta Tesorería, en el ejercicio de las funciones contempladas en el artículo 196 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, tiene a bien *informar*:

1. Que conforme establece la consulta evacuada por la Dirección General de Tributos de fecha 30-XII-1998, *no hay que confundir las provisiones de fondos con los suplidos*.

2. Las *provisiones de fondos tienen la condición de suplidos* cuando se constituyan por el Ayuntamiento para reembolsar a profesionales (abogados, procuradores, notarios, etc.) de las cantidades que éstos han satisfecho o van a satisfacer en nombre y por cuenta del Ayuntamiento.

La cuantía efectiva de dichos gastos o suplidos puede justificarse mediante documentos que acrediten el pago de los gastos realizados, tales como cartas de pago de impuestos o tasas, etc.

La factura que expidan los profesionales para reembolsarse de estos gastos no lleva IVA ni se la tienen que practicar retenciones fiscales.

También tienen la condición de suplidos cuando, concurriendo los requisitos expuestos, se entrega una provisión de fondos consistente en una cantidad global a justificar en función de los pagos futuros que se estima que se van a realizar.

3. No obstante, *no tienen la condición de suplidos* aquellas cantidades entregadas como provisión de fondos *que se destinen efectivamente a retribuir las prestaciones de servicios* efectuadas por los profesionales que las realicen, con independencia de la denominación o calificación que las partes otorguen a dichos pagos.

Por lo tanto, si dichas provisiones no se corresponden con el concepto de suplidos anteriormente mencionado, *estas cantidades tienen la consideración de pagos (de servicios) anticipados*, lo que a efectos fiscales implica que estén sujetos a IVA y que se deba practicar sobre ellos la correspondiente retención.

4. No cabe olvidarse, por otra parte, de la *regla del servicio hecho* que rige como principio en todos los contratos de las Administraciones públicas, recogida en el artículo 14 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, la cual prohíbe a este Ayuntamiento que realice pagos por anticipado de prestaciones de servicios que aún no se han recibido.

Por todo lo expuesto se puede finalizar con las siguientes conclusiones:

– Una simple carta o escrito de un despacho profesional solicitando una provisión de fondos no puede considerarse como documento suficiente para acceder a lo solicitado.

– Deberá aportarse factura por dicho profesional indicando expresamente los suplidos que se han satisfecho, o que se van a satisfacer, en nombre del Ayuntamiento, adjuntando a la misma, si en ese momento se dispone, el documento acreditativo del gasto realizado en nombre del Ayuntamiento del que solicita el reembolso.

– No deberían satisfacerse por el Ayuntamiento, al no haber finalizado la prestación del servicio, provisiones de fondos cuya naturaleza sea la de una retribución efectiva de forma anticipada de los servicios contratados, debiendo demorarse, tanto la presentación de la factura como la de su reconocimiento y pago, hasta la finalización del servicio por el profesional contratado.

4.2. Una segunda acepción que puede darse al término «funciones fiscales de la Tesorería» es cuando nos referimos a aquellas *actuaciones de control o fiscalización que se realizan desde la propia Tesorería*.

Para ver donde se encuentran tales tareas encuadradas es preciso desplazarnos a analizar el régimen jurídico de los funcionarios de habilitación nacional. En este caso, centrándonos en el Tesorero, vemos que la normativa ha experimentado grandes cambios con el transcurso del tiempo. Así:

1. *Nos remontamos, en primer lugar, a las competencias del Tesorero contenidas en el Decreto del Ministerio de la Gobernación de 30 de mayo de 1952 por el que se aprueba el Reglamento de los Funcionarios de la Administración Local, el cual se encuentra derogado por el Real Decreto 1.174/1987, «en todo aquello que afecte específicamente al régimen jurídico de los funcionarios locales con habilitación de carácter nacional».*

Al hablar en esta norma de las funciones y competencias del Tesorero se estipula:

«Artículo 172.

1. El Depositario asumirá el manejo y custodia de los fondos y valores de la entidad, así como la Jefatura de los Servicios de Recaudación, con el carácter de Jefe de dependencia.

2. Salvo las prerrogativas que corresponden al Secretario, como Jefe de personal, estarán a las órdenes inmediatas del Depositario los Agentes ejecutivos, Habilitados, Pagadores de jornales y todos los funcionarios de su oficina, así como el personal de las cajas auxiliares que existan en dependencias o servicios de la corporación.

Artículo 173.

1. Las corporaciones facilitarán a sus Depositarios de fondos el personal y material precisos para el buen funcionamiento del servicio, en armonía con su importancia.

2. En las corporaciones cuyos presupuestos exceden de cuarenta millones de pesetas habrá para el servicio de caja uno o tantos Subcajeros como sean necesarios para el mejor desenvolvimiento de las operaciones a realizar; quienes sustituirán al Depositario en sus ausencias, por el orden que éste determine, y constituirán para responder de su gestión, la garantía que él los señale.

3. Los Subcajeros, así como los Ayudantes de Caja y Auxiliares de la Depositaria, donde los hubiere, serán designados de entre los funcionarios administrativos de la corporación y conservarán la categoría que tuvieren asignada. Su nombramiento y cese en tales funciones se efectuará a propuesta del Depositario.

Artículo 174. Serán funciones del Depositario en relación con el manejo de fondos:

1. Efectuar las consignaciones que produzcan las diferentes operaciones de la caja de bancos, entidades de crédito, caja general de depósitos, cajas de ahorro y establecimientos análogos.

2. Realizar cuantos pagos y cobros correspondan a los fondos de la corporación.

3. Presentar oportunamente al cobro, con las facturas correspondientes, los cupones y los títulos amortizados de aquellos valores que custodia.

4. Cuidar de que no sea admitida en caja moneda falsa y exigir su reposición al Subcajero o Ayudante que lo recibiere.

5. **Comprobar la legitimidad de todos los documentos de pago y suspender éstos cuando no los encuentre ajustados a las reglas establecidas o intervenidos previamente, según corresponda a la índole de la operación a que se refieran y formular en el acto de la palabra o por escrito, al Intervenitor, las observaciones convenientes.**

6. Comprobar, en caso de duda, por los medios que estime adecuados, la personalidad de los preceptores de metálico y valores de la caja.

7. Cuidar de la ordenada colocación de todos los valores y asistir personalmente al acto de cierre de la caja de servicio corriente, después de terminadas las operaciones de cada día.

8. Inspeccionar el corte y facturación de cupones y examinar los documentos que existan en la caja en que haya de cobrarse intereses, dividendos o capital, sean de la propiedad de la corporación o de particulares, y pasar las facturas a la caja de efectivo la víspera del día señalado para el cobro, con nota de su cuantía, dando conocimiento a la Intervención para que formalice el cargo.

9. Comprobar la legitimidad de los documentos en que se funde la devolución de los valores custodiados y suspenderla al encontrar alguna irregularidad, dando cuenta inmediata al Interventor.

10. Inspeccionar los asientos, en los libros de contabilidad, de las operaciones de su dependencia.

11. Conservar, como clavelo, una de las tres llaves de la caja, reservada de caudales y valores.

12. Rendir, en la forma y plazos establecidos, la cuenta de caudales, tanto del presupuesto ordinario como de los extraordinarios.

13. Asistir a los arqueos ordinarios y extraordinarios que se celebren.

14. Retener en caja los mandamientos de pago hasta la rendición de la cuenta trimestral, o anual en su caso, en que sean unidos a la cuenta general del presupuesto y conservados, si procediera.

15. Extender, con arreglo a las notas debidamente autorizadas que lo facilite el negociado correspondiente de la Secretaría, las nóminas del personal que no tenga habilitado.

16. Custodiar los títulos que constituyen la cartera de valores y emisión de la entidad.

17. Autorizar con su firma, en unión del Ordenador de pagos y del Interventor, los talones que se giren contra las cuentas abiertas en establecimientos bancarios.

18. Conservar los talonarios de las cuentas corrientes o de créditos, abiertas en los Bancos y los resguardos de entrega en los mismos.

19. Cuidar de que no se efectúe pago alguno sin estar previamente liquidadas todas las obligaciones de personal activo y pasivo, en virtud de lo preceptuado en el artículo 333 de la Ley y con la responsabilidad solidaria que en el mismo se establece.

20. Abstenerse de realizar pago alguno o dar salida a fondos o valores de cualquier clase sin que esté expedido el oportuno libramiento por el Ordenador, con la toma de razón del Interventor, ni formalizar ingreso sin el correspondiente mandamiento.

21. Ordenar los servicios en su dependencia del modo más conveniente, siempre en relación con los de la Secretaría e Intervención y con los que, en definitiva, acuerden la Comisión municipal permanente o la Presidencia.

22. Cumplir todas las demás obligaciones que, respecto a su cometido, establezca las disposiciones legales y los reglamentos de régimen interior de las corporaciones.

Artículo 175. Como Jefe de la Recaudación corresponderá al Depositario:

1. Llevar los libros de cuentas corrientes a Recaudadores y Agentes ejecutivos para el ingreso que se realicen en período voluntario y en el ejecutivo, res-

pectivamente, o examinar los referidos libros que llevase la Administración de recaudación de las corporaciones donde la hubiere.

2. *Exigir semestralmente la rendición de cuotas a dichos Recaudadores y Agentes, examinarlas, censurarlas y acusar el saldo.*

3. *Evitar por todos los medios cualquier retraso en el ingreso de las cantidades recaudadas y **efectuar visitas de inspección a las oficinas recaudatorias cuando lo considere preciso, dando cuenta inmediata al Presidente de la corporación y al Interventor de las deficiencias y anomalías observadas.***

4. *Ejercer la Jefatura del servicio de cobranza en los casos de gestión recaudatoria directa y formular, en consecuencia, los correspondientes cargos de valores a Recaudadores y Agentes ejecutivos, cuidando de que se realicen dentro de los plazos señalados para las gestiones de los periodos voluntario y ejecutivo.*

5. *Someter a la firma del Presidente las providencias de apremio contra los contribuyentes que no hicieren efectivos sus débitos en período voluntario.*

6. *Proponer a la Presidencia, por conducto del Secretario, la designación de los Recaudadores o funcionarios similares que hayan de encargarse internamente de las recaudaciones hasta su provisión en propiedad.*

7. *Cuidar de que se cumpla el ordenado en el párrafo 3 de artículo 709 de la Ley y en los preceptos legales o reglamentarios referentes a la recaudación.*

Artículo 176.

1. *Los Depositarios llevarán obligatoriamente un Libro de Caja y otro de Arqueos, sin perjuicio de los auxiliares que estimen necesarios para mayor detalle de las operaciones que se realicen y como elemento informativo para la rendición de cuentas.*

2. *Cuando sean muy numerosas las operaciones, llevarán asimismo el Diario de ingresos y el de pagos, en forma análoga a los de Intervención. En este caso se anotará tan sólo en el Libro de Caja el total de ingresos y pagos realizados con la procedente clasificación.*

Artículo 177. *Como Jefe inmediato del Servicio de Recaudación, el Depositario formalizará los libros que enuncia el párrafo 2 del artículo 768 de la Ley.*

Artículo 178. *Los Habilitados y Pagadores del personal estarán a las órdenes inmediatas del Depositario, en lo que se refiere a su función específica como tales.*

Artículo 179.

1. *Los Habilitados podrán estar a cargo de la Depositaria o de aquellos funcionarios que los perceptores de nóminas propongan.*

2. *El segundo sistema se implantará en las corporaciones con presupuesto de más de 40.000.000 de pesetas, cuando el número de perceptores dificulte las operaciones de pago.*

3. *En dicho supuesto, la corporación acordará, previo informe del Depositario, las condiciones que hayan de reunir los Habilitados y forma de designar-*

los, así como cuanto convenga para la mejor prestación del servicio y garantía de los perceptores.

4. No podrá encomendarse la Habilitación a quien se halle sujeto a retención judicial o desempeñe funciones interventoras relacionadas con la nómina.

Artículo 180. Las obligaciones del personal se considerarán satisfechas desde el momento en que el Habilitado o Pagador se haga cargo y firme el recibí de las cantidades que haya de abonar a los perceptores.

Artículo 181.

1. El Depositario designará el local donde hayan de realizarse los pagos, y los vigilará personalmente o por delegación, intervendrá en el curso de las nóminas y fiscalizará todos los actos que lleven a cabo los Habilitados o Pagadores.

2. Ningún funcionario ajeno a la Depositaria podrá efectuar pagos, como Habilitado, si no tuviere conferido tal nombramiento.»

Ya nos gustaría tener, en la actualidad, el nivel de desarrollo y concreción de tareas que se contienen en este decreto.

Hay que mencionar que este Reglamento se encuentra en la actualidad sólo *parcialmente derogado de forma expresa*. En particular, se encuentran derogados los preceptos citados referentes al régimen jurídico de los funcionarios con habilitación de carácter nacional porque así lo establece la disposición derogatoria a) del Real Decreto 1.174/1987. *No obstante, estos preceptos deberán ser tenidos en cuenta como elementos de interpretación de la normativa vigente* (fundamentalmente, el RFHN y los artículos de la LBRL, del TRRL y del TRLRHL que desarrolla), de conformidad con lo establecido por el artículo 3º del Código Civil («Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, **los antecedentes históricos y legislativos**, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas»), que cobra especial relevancia si se tiene en cuenta que la legislación vigente es más parca que el Reglamento de 30 de mayo de 1952 cuando regula las funciones reservadas a los funcionarios con habilitación nacional, circunstancia que ha provocado lagunas y no pocas confusiones y dudas interpretativas.

Consideramos que es de gran importancia, y perfectamente aplicable en la actualidad, la posibilidad de suspender los pagos cuando estos no se encuentran intervenidos (art. 174.5 anterior).

2. La siguiente remisión normativa la encontramos en los artículos 5 y 6.2 del Real Decreto 1.174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional.

«Artículo 5º

1. La función de Tesorería comprende:

a) El manejo y custodia de fondos, valores y efectos de la entidad local, de conformidad con lo establecido por las disposiciones legales vigentes.

b) La Jefatura de los Servicios de recaudación.

2. El manejo y custodia de fondos, valores y efectos comprende:

a) La realización de cuantos cobros y pagos corresponda a los fondos y valores de la entidad, de conformidad con lo establecido por las disposiciones legales vigentes.

b) La organización de la custodia de fondos, valores y efectos de conformidad con las directrices señaladas por la Presidencia.

c) Ejecutar, conforme a las directrices marcadas por la corporación, las consignaciones en bancos, caja general de depósitos y establecimientos análogos, autorizando junto con el Ordenador de pagos y el Interventor los cheques y demás órdenes de pago que se giren contra las cuentas abiertas en dichos establecimientos.

d) La formación de los planes y programas de Tesorería, distribuyendo en el tiempo las disponibilidades dinerarias de la entidad para la puntual satisfacción de sus obligaciones, atendiendo a las prioridades legalmente establecidas, conforme a las directrices marcadas por la corporación.

3. La Jefatura de los Servicios recaudatorios comprende:

a) El impulso y dirección de los procedimientos recaudatorios, proponiendo las medidas necesarias para que la cobranza se realice dentro de los plazos señalados.

b) La autorización de los pliegos de cargo de valores que se entreguen a los Recaudadores y Agentes ejecutivos.

c) Dictar la providencia de apremio en los expedientes administrativos de este carácter y autorizar la subasta de bienes embargados.

d) La tramitación de los expedientes de responsabilidad por perjuicio de valores.

Artículo 6º-2. La responsabilidad administrativa de las funciones contables propias de la Tesorería corresponderá a funcionarios con habilitación de carácter nacional en los supuestos en que, de acuerdo con lo establecido en el presente Real Decreto, esté reservada a los mismos la responsabilidad del conjunto de la función de Tesorería.»

3. Por último, no queda más remedio que acudir a la escueta literatura que en esta materia aporta el artículo 196 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

«Artículo 196. Funciones: (de la Tesorería de las entidades locales)

4. Son funciones encomendadas a la Tesorería de las entidades locales:

a) Recaudar los derechos y pagar las obligaciones.

b) Servir al principio de unidad de caja, mediante la centralización de todos los fondos y valores generados por operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias.

c) Distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones.

d) Responder de los avales contraídos.

e) Realizar las demás que se deriven o relacionen con las anteriormente numeradas.»

Después de haberse repasado los preceptos anteriores, puede afirmarse que la fiscalización tiene una doble vertiente:

4.2.a) La fiscalización de la Tesorería municipal.

Todas las actuaciones que realice la Tesorería municipal están sujetas o sometidas al control o fiscalización de la Intervención.

De esta forma, y dependiendo del reparto de tareas que se haya acordado entre ambas dependencias (aspecto que ya hemos comentado), si la gestión de las mismas se hubiera atribuido a la Tesorería, a la Intervención (a sensu contrario) le correspondería fiscalizar las siguientes actuaciones:

1. Fiscalizar las cuentas de Tesorería (si existen).
2. Requerir la realizaciones de arqueo de existencia de metálico o de avales.
3. Fiscalizar la anulación de liquidaciones de derechos reconocidos propuestas por la Tesorería (ejemplo fallidos, etc., para ver si se han realizado el suficiente número de actuaciones materiales para que esté motivada dicha anulación y, por lo tanto, pérdida de derechos).
4. Fiscalizar toda la actuación de gestión tributaria (si depende de la Tesorería) y recaudación tanto en período voluntario como ejecutivo.
5. Arqueo de derechos para ver si cuadran los contabilizados con los realmente existentes.
6. Fiscalización previa (o toma de razón *a posteriori*) de la providencia de apremio (revisando si se han notificado debidamente las liquidaciones o recibos en período voluntario, ya haya sido practicada la misma de forma individual o colectiva).
7. Fiscalización previa de la resolución de recursos resueltos por el Tesorero ante impugnaciones de la providencia de apremio.

8. Fiscalización de que los mandamientos de pago sean expedidos conforme al Plan de Disposición de Fondos (en el caso en que las órdenes de pago [documentos P] sean expedidos por la Tesorería) y de que llevan incorporada toda la documentación precisa (como factura, decreto aprobando la Fase «O», etc.).

9. Fiscalización de que se han efectuado correctamente las retenciones fiscales debidas practicar en los pagos materiales.

10. Fiscalización de que los mandamientos de ingreso vayan imputados a las partidas (conceptos de ingreso correspondientes), así como que se incorpore a los mismos la documentación necesaria, cuando sea la Tesorería la que aplique ingresos a presupuestos.

11. Si la unidad gestora de los expedientes de préstamo/crédito a largo plazo u operaciones de tesorería es la Tesorería, la Intervención, independientemente de realizar el informe preceptivo del artículo 53.2º de la LHL, deberá fiscalizar el expediente; extremos tales como, entre otros, que el plazo de carencia corresponde al tiempo que van a durar la ejecución de las obras, que el plazo de amortización tiene una íntima relación con la vida útil de los bienes financiados, etc.

4.2.b) La fiscalización por la tesorería municipal.

La amplitud de este cometido va en íntima relación, igualmente, con el reparto de tareas que se haya acordado con la Intervención. Se produce casi un reparto de tareas y controles inverso al comentado en el punto anterior. Si la Tesorería ha asumido determinadas gestiones de cobro/pago, etc., no se va a fiscalizar a sí misma, pero sí, por el contrario, es la Intervención la que se ha reservado tales tareas, convirtiéndose así en unidad gestora, pues *¿quién fiscaliza a la Intervención?* No queda más remedio que alguien «diga algo» a esa gestión, aunque dicha gestión sea efectuada por la propia Intervención. Siendo el último eslabón de la cadena la Tesorería, quizás corresponda a ésta tal cometido, máxime cuando ante actuaciones administrativas incorrectas del gestor la propia Tesorería se va a ver involucrada en responsabilidades que pueden ser exigidas por Tribunales, la propia corporación, el Tribunal de Cuentas, etc., los cuales desconocerán el acuerdo que entre ambas dependencias (Intervención y Tesorería) se haya alcanzado para el reparto de tareas administrativas.

De ahí la importancia de que dicho reparto de tareas conste documentalente, para que nadie pueda llamarse a engaño y la exigencia de responsabilidad, y las felicitaciones, se dirijan a quien corresponda.

Hay que dejar muy claro que no se trate de una segunda fiscalización realizada por la Tesorería; no existe un segundo Interventor. Esto no impide que no se lleven a cabo unas mínimas comprobaciones formales (con la extensión del artículo 174.5 del Decreto de 1952, ya comentado), cuya consecuencia no es la formulación de reparos (lo cual es competencia de la Intervención), sino meras observaciones que ponen de manifiesto una incidencia al órgano gestor (y fiscalizador a la vez), salvando, de esta forma, la posible responsabilidad que en dicha actuación pudiera corresponder a la Tesorería.

Consideramos que la Tesorería, por ejemplo, no debe pagar *sin más* todos los documentos que reciba. No creemos que la legislación considere al Tesorero un mero despachador de pagos, pues para tal cometido no necesitaría de la cualificación de un habilitado nacional.

Que conste que no se tiene el más mínimo deseo de asumir protagonismo fiscalizando. Han sido varios los años durante los que se ha ejercido la Intervención y los problemas surgidos en su correcto ejercicio son enormes. Por eso, precisamente, «nos desviamos» al puesto más cómodo de Tesorero, para no asistir a comisiones, ni plenos, ni fiscalizar ni reparar, sino convertirnos únicamente en gestores, *puros gestores*.

Si posteriormente viene la Intervención y se involucra en la gestión, llevando a cabo parte de la misma, las tareas de revisión y control sobre estas actuaciones deberían ser realizadas por la Tesorería. Pues si no, *¿quién fiscaliza al fiscalizador?*

De esta forma, muy brevemente, para finalizar, la «fiscalización» por la Tesorería podría ser:

1. *Si la Intervención expide las «P»:*

- Comprobar que van incorporados al expediente todos los documentos, tales como:
 - factura, a la que se ha dado el conforme por quien corresponda;
 - acto administrativo reconociendo la obligación por órgano competente.
- Comprobar que el tercero de la factura sea el mismo que el de la P y que el del acuerdo (que no se confunde entre el Administrador y la sociedad, cosa muy frecuente), y que no existen errores aritméticos y coinciden los importes en ambos documentos.
- Comprobar si lleva la correspondiente retención fiscal.

- Verificar si se respeta el orden de prelación de pagos del Plan de Disposición de Fondos.

2. *Si la gestión tributaria no depende de Tesorería:*

- Revisión del importe de los padrones desde que se reciben (del catastro, etc.) y control de las bajas por no sujeción, exenciones, bonificaciones, etc.

- Exigencia del NIF y razones sociales y nombre de contribuyentes completos.

- Control de notificaciones para su posterior apremio.

Si observamos alguna anomalía, no se reparará, tarea que compete a la Intervención, sino que sólo se informará advirtiéndose de la misma, pudiendo requerir la subsanación de los trámites omitidos o irregulares en algunos casos.