



## **REVISIÓN HISTÓRICO-NORMATIVA Y DOCTRINAL DEL SISTEMA ESPECIAL DE PAGOS A JUSTIFICAR (1873-2024). ESPECIAL REFERENCIA A LOS MINISTERIOS MILITARES**

### **RESUMEN**

El pago a justificar es un procedimiento especial de pago. Así, este trabajo tiene como principal objetivo realizar una aproximación a su configuración, características y criterios doctrinales. Asimismo, se realiza un esbozo histórico de su evolución normativa en el período de tiempo concurrente con la conmemoración del 150 aniversario de la IGAE que se celebra, con especial atención a los ministerios militares. Con este fin, se ha diseñado una metodología de revisión documental basada en un análisis normativo, bibliográfico y doctrinal. El trabajo contribuye, de esta manera, a ampliar la limitada literatura y estudios existentes en relación con el pago a justificar.

**PALABRAS CLAVE:** pagos a justificar, procedimientos especiales de pagos, procedimiento de gestión de gastos públicos.

**PÁGINA INTENCIONADAMENTE EN BLANCO**

## ÍNDICE

1.- Introducción .....	1
2.- Metodología .....	1
3.- El pago a justificar: concepto y regulación. Características .....	2
3.1.- Concepto .....	2
3.2.- Regulación.....	3
3.2.1.- Presupuestaria y de gestión.....	3
3.2.2.- Contable .....	4
3.2.3.- De control interno, asesoramiento y remisión de cuentas .....	5
4.- Revisión histórico-normativa .....	10
4.1.- Antecedentes: pagos en suspenso e interinos (período anterior a 1873).....	10
4.2.- Origen y sistematización (1873-1910).....	12
4.3.- Consolidación (1911-1976).....	13
4.4.- Situación actual (1977-2024) .....	14
5.- Revisión bibliográfica y doctrinal.....	17
5.1.- Estudios teóricos sobre el pago a justificar .....	17
5.2.- Criterios interpretativos de la IGAE .....	19
5.3.- Criterios interpretativos del Tribunal de Cuentas.....	21
5.4.- Criterios interpretativos de Órganos Judiciales .....	23
6.- Conclusiones. Limitaciones. Futuras líneas de investigación.....	23
7.- Referencias bibliográficas .....	25

**PÁGINA INTENCIONADAMENTE EN BLANCO**

**ABREVIATURAS**

BOD	Boletín Oficial de Defensa
BOE	Boletín Oficial del Estado
DIGENECO	Director General de Asuntos Económicos del Ministerio de Defensa
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IOC	Instrucción de Operatoria Contable
LGP	Ley General Presupuestaria
MINISDEF	Ministerio de Defensa
SICADEF	Sistema de Contabilidad Auxiliar de Defensa
SIDAE	Sistema Informático de Dirección y Administración Económica

**PÁGINA INTENCIONADAMENTE EN BLANCO**

## 1.- Introducción

El sistema de pagos a justificar, reglado en la Ley General Presupuestaria<sup>1</sup> (LGP en adelante) y en sus disposiciones complementarias y de desarrollo, se presenta como un procedimiento especial de pago, de uso exclusivo para aquellos supuestos específicos contemplados en la normativa, como una excepción a la norma general del pago en firme.

Este trabajo de investigación, realizado con ocasión del 150 aniversario de la creación de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE en adelante), tiene como finalidad realizar una aproximación a la configuración normativa del pago a justificar y a las características y criterios que lo definen, fundamentalmente a aquellas reglas que permiten la expedición excepcional de este tipo de pago, a través de su conceptualización, regulación e interpretación doctrinal, destacando su fundamento y principales particularidades. Asimismo, se pretende aportar un apunte histórico sobre la evolución de sus principales disposiciones ordenadoras en el período de tiempo coincidente con la conmemoración que se celebra, con especial atención a los ministerios militares.

## 2.- Metodología

Con el fin señalado, se aborda una metodología basada en un estudio documental (bibliográfico, normativo y doctrinal), para realizar un análisis a través de una revisión histórica, teórica y conceptual. Así, las fuentes documentales bibliográficas se han consultado en el buscador especializado Google Académico<sup>2</sup>. Por otro lado, las fuentes documentales normativas se han obtenido de la base de datos del Boletín Oficial del Estado, tanto las disposiciones vigentes<sup>3</sup> como las históricas<sup>4</sup>. De necesaria consulta han sido las Colecciones Legislativas del Ejército, de la Armada, del Ministerio del Aire y del Ministerio de Defensa (MINISDEF, en adelante), disponibles en las reproducciones digitalizadas de la Biblioteca Virtual de la Defensa<sup>5</sup>. Los criterios interpretativos doctrinales de la IGAE, del Tribunal de Cuentas y de los Órganos Judiciales se han recopilado respectivamente de la base de datos de informes LEI de la IGAE<sup>6</sup>, del Centro de Documentación del Tribunal de Cuentas<sup>7</sup> y del Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (CENDOJ)<sup>8</sup>.

---

<sup>1</sup> Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE núm. 284, de 27 de noviembre de 2003).

<sup>2</sup> <https://scholar.google.es/>

<sup>3</sup> [https://www.boe.es/buscar/legislacion\\_ava.php](https://www.boe.es/buscar/legislacion_ava.php)

<sup>4</sup> <https://www.boe.es/buscar/gazeta.php>

<sup>5</sup> <https://bibliotecavirtual.defensa.gob.es/BVMDefensa/es/consulta/busqueda.do>

<sup>6</sup> <https://www.bdd.pap.hacienda.gob.es/sitios/lei-infdic/Paginas/inicio.aspx>

<sup>7</sup> <https://www.tcu.es/es/search/>

<sup>8</sup> <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

### **3.- El pago a justificar: concepto y regulación. Características**

#### **3.1.- Concepto**

Frente al procedimiento de gestión de gastos públicos que, por ser el habitual, se denomina como ordinario y que exige que previamente al reconocimiento de la correspondiente obligación se aporten los documentos demostrativos de la realización de la prestación y se acredite el importe a satisfacer, surgen los pagos a justificar como una singularidad a ese régimen general de tramitación de los gastos y disposición de fondos, cuyo fundamento se asienta en “la necesidad de atender eficazmente determinadas situaciones y compromisos”<sup>9</sup>. En este sentido, los pagos a justificar constituyen una excepción a la norma general para la realización del gasto del Estado, motivando una regulación específica a través de un régimen normativo particular, puesto que se configura como una excepción legal al representar “una modificación de los postulados normales del procedimiento ordinario” (Monclús y Rueda, 1997). Así, el apartado séptimo 1.1 de la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio<sup>10</sup>, en relación con el artículo 75.3 LGP, indica que “todas las propuestas de pago que se emitan se expedirán a favor de los acreedores directos, salvo en los supuestos establecidos en el apartado séptimo.2”. En dicho apartado figura, en su letra d), el procedimiento de pagos a justificar.

Podemos encontrar la conceptualización del pago a justificar en el artículo 79 LGP, al establecer que “cuando, excepcionalmente, no pueda aportarse la documentación justificativa de las obligaciones en el momento previsto en el apartado 4 del artículo 73<sup>11</sup>, podrán tramitarse propuestas de pagos presupuestarios y librarse fondos con el carácter de a justificar. Asimismo, podrá procederse a la expedición de libramientos a justificar cuando los servicios y prestaciones a que se refieran hayan tenido o vayan a tener lugar en el extranjero”. Se señala, seguidamente, que “el mismo carácter tendrán las propuestas de pago efectuadas para satisfacer gastos en localidad donde no exista dependencia del ministerio, organismo, entidad gestora o servicio común de que se trate”.

En efecto, la expedición de una propuesta de pago en el mismo momento del reconocimiento de la obligación debe estar precedida necesariamente de la oportuna justificación documental (artículo 21.2 LGP). Cuando de manera extraordinaria no pueden acompañarse en ese instante los justificantes que sean exigibles, se admite la

---

<sup>9</sup> Exposición de Motivos del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados a justificar (BOE núm. 121, de 21 de mayo de 1987).

<sup>10</sup> BOE núm. 152, de 26 junio 2002.

<sup>11</sup> Se refiere al acto de reconocimiento de la obligación.

posibilidad de un pago a justificar. De esta manera, los pagos a justificar suponen una excepción o especialidad al criterio general que requiere, previamente al reconocimiento de una obligación y posterior propuesta de pago, disponer de los documentos justificativos de los gastos realizados. Adicionalmente, se añaden aquellos supuestos en que los servicios vayan a tener lugar en el extranjero o cuando los gastos a realizar sean en una localidad donde no exista dependencia del organismo de que se trate. Finalmente, se deben añadir aquellos casos derivados de los anticipos en concepto de indemnizaciones por razón del servicio que se entreguen a los titulares de dichas comisiones, cuando no sea posible utilizar los fondos del anticipo de caja fija<sup>12</sup>.

### **3.2.- Regulación**

#### **3.2.1.- Presupuestaria y de gestión**

Como hemos señalado, los pagos a justificar se encuentran regulados en el artículo 79 LGP. Se complementa esta regulación con en el Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados a justificar, y la Orden (Economía y Hacienda) de 23 de diciembre de 1987<sup>13</sup> que lo desarrolla. En el MINISDEF, la Orden DEF/388/2006, de 10 de enero, establece las normas reguladoras en el departamento para la expedición de libramientos a justificar y las clasificaciones económicas a las que serán aplicables<sup>14</sup>.

Además de esta regulación genérica, existen una serie de casos específicos en los que se contempla la posibilidad de expedir libramientos con carácter a justificar. Así, señalamos aquéllos destinados a atender gastos en una tramitación contractual declarada de emergencia (artículo 120 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público<sup>15</sup> y Regla 33 de la Instrucción de Operatoria Contable, en adelante IOC); aquéllos que deriven del derecho a percibir por adelantado el importe aproximado de las dietas, pluses, residencia eventual y gastos de viaje cuando no se satisfagan a través del sistema de anticipo de caja fija (artículo 19 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio<sup>16</sup> y Regla 80 de la IOC); y, por último, la atención de gastos por expropiaciones (Regla 79.2 IOC<sup>17</sup>).

Por último, señalar que la Orden EHA/333/2006, de 9 de febrero, establece los supuestos en los que la Dirección General del Tesoro y Política Financiera puede

---

<sup>12</sup> Regla 80 de la Orden de 1 de febrero 1996, Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado. BOE núm. 34, de 8 de febrero de 1996.

<sup>13</sup> BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 1987.

<sup>14</sup> BOE núm. 41, de 17 de febrero de 2006.

<sup>15</sup> BOE núm. 272, de 9 de noviembre de 2017.

<sup>16</sup> BOE núm. 129, de 30 de mayo de 2002.

<sup>17</sup> Una vez aprobado el expediente, el servicio gestor tramitará un pago a justificar, mediante la expedición de un documento ADOK, con el fin de que se pueda proceder al pago o depósito del importe que corresponda abonar a los expropiados como requisito previo para la expedición del acta de ocupación de los bienes afectados por la expropiación.

autorizar la apertura de cuentas de situación de fondos del Tesoro Público fuera del Banco de España<sup>18</sup>, indicando como susceptible de autorización en entidades de crédito el supuesto de cuentas corrientes para pagos a justificar (apartado segundo, letra c).

### 3.2.2.- Contable

Respecto al tratamiento contable de los pagos a justificar, la Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado<sup>19</sup>, establece que la contabilidad de la Administración General del Estado debe ajustarse al Plan General de Contabilidad Pública (Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril<sup>20</sup>), según adaptación realizada por la Resolución de 17 de noviembre de 2011<sup>21</sup>, de la IGAE. La regulación contable se completa con la Resolución de 23 de diciembre 1987, de la IGAE, Instrucción de Contabilidad de los pagos a justificar<sup>22</sup>, que tiene como objetivos desarrollar las normas relativas a la contabilidad de los pagos a justificar y establecer los modelos normalizados de Libros Registros, con la finalidad de realizar un apropiado seguimiento de dichos pagos a través de su control contable.

Resultan también de aplicación sendas órdenes de 1 de febrero de 1996, que aprueban respectivamente la IOC a seguir en la ejecución del gasto del Estado y los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado<sup>23</sup>, así como la Resolución de 23 de diciembre de 1987, de la IGAE, por la que se aprueban las normas de contabilidad de las cajas pagadoras y los modelos normalizados de cuentas justificativas<sup>24</sup>. Por Resolución de 19 de septiembre de 2012<sup>25</sup>, de la IGAE, se posibilita la tramitación de los modelos normalizados de cuentas justificativas de los pagos a justificar en soporte fichero.

Por último, la IOC dedica la Sección 2ª del Capítulo II a los pagos a justificar (Reglas 28-33 bis). Así, según la Regla 29, la contabilización de propuestas de pago a justificar se realizará mediante documento ADOK, o, en su caso, OK expedido a favor de la Caja Pagadora que deba efectuar el pago a los acreedores finales<sup>26</sup>. De igual

<sup>18</sup> BOE núm. 39, de 15 de febrero de 2006.

<sup>19</sup> BOE núm. 276, de 16 de noviembre de 2011.

<sup>20</sup> BOE núm. 102, de 28 de abril de 2010.

<sup>21</sup> BOE núm. 284, de 25 de noviembre de 2011.

<sup>22</sup> BOE núm. 3, de 4 de enero de 1988; rectificación de errores BOE núm. 37, de 12 de febrero de 1988.

<sup>23</sup> BOE núm. 35, de 9 febrero de 1996; rectificación de errores BOE núm. 58, de 7 de marzo de 1996.

<sup>24</sup> BOE núm. 1, de 1 de enero de 1988.

<sup>25</sup> BOE núm. 239, de 4 de octubre de 2012.

<sup>26</sup> La [Circular 3/2013, de 6 de marzo, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre los documentos contables a expedir para el registro de las operaciones de ejecución del presupuesto de gastos](#), aclara los criterios a seguir. Así, “la posibilidad de utilizar el documento contable ADOK en las propuestas de pago a justificar sólo se debe producir cuando se unen en un único acto el libramiento a justificar con las fases anteriores A y D. En la medida que el libramiento a justificar sea posterior a los actos por los que han dictado la autorización y compromiso de gasto, se deberán contabilizar previamente los documentos A y D, o, en su caso, AD, y posteriormente el documento OK cuando se efectúe el libramiento a justificar. No

manera, dicha Instrucción regula en sus Reglas 30 y 31 la casuística para la expedición de los documentos de Control de Pagos a Justificar (presentación de la cuenta, aprobación de la cuenta y prórroga del plazo inicialmente establecido para su justificación).

En el MINISDEF, la Instrucción 161/1999, de 14 de junio, para la implantación de un Sistema de Contabilidad Auxiliar<sup>27</sup> (SICADEF), responde a la necesidad de instaurar un sistema interno de información económica financiera que, de forma coherente con el Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado, complementa, detalla y pormenoriza en el Departamento las actividades económico-financieras de los diferentes Unidades, Centros y Organismos a través de las respectivas Jefaturas contables de los Ejércitos y Órgano Central. Tiene como finalidad informar, entre otros, sobre los pagos efectuados derivados del procedimiento de pagos a justificar a través de las cajas pagadoras, además de detallar la situación y movimientos de las cuentas restringidas a través de las que se canalizan estos pagos, ya que “se gestiona por cuenta del Tesoro Público una tesorería descentralizada para la realización de este tipo de pagos” (González et al., 2012). En este sentido, el SICADEF permite, en el correspondiente módulo del Sistema Informático de Dirección y Administración Económica (SIDAE) del MINISDEF, a través de los diferentes procesos de recogida y sistematización de la información económica, financiera y presupuestaria sobre la actividad desarrollada, agregar la información de las distintas cajas pagadoras, permitiendo de esta manera conocer y controlar la situación contable de los distintos libramientos expedidos a justificar y de las cuentas de provisiones de fondos.

### **3.2.3.- De control interno, asesoramiento y remisión de cuentas**

El control interno de la gestión económico-financiera de los pagos a justificar implica los siguientes aspectos:

- La fiscalización previa de las órdenes de pago a justificar y la intervención de las cuentas justificativas de las mismas (artículo 153 LGP; artículos 22 y 25 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la IGAE<sup>28</sup>; artículos 3.2 y 12 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo; e Instrucción 3ª de la Circular 3/1996, de 30 de abril, del mismo Centro Fiscal, por la que se dictan instrucciones sobre función interventora<sup>29</sup>), con total independencia y sin

---

obstante, en el caso de pagos a justificar al exterior podrá estar justificada la expedición de documentos contables ADOK en atención a la singularidad de este tipo de pagos”.

<sup>27</sup> BOD núm. 131-APÉNDICE, de 7 de julio de 1999.

<sup>28</sup> BOE núm. 22, de 25 de enero de 1996.

<sup>29</sup> BOE núm. 127, de 25 de mayo de 1996.

perjuicio de la fiscalización, en caso de corresponder, del gasto que ha originado la propuesta de expedición del libramiento a justificar.

- El control de la tesorería, a través de la revisión de los estados de situación de tesorería de las cajas pagadoras (artículo 9 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo; apartado 5 de la Orden de 23 de diciembre 1987; y Nota Informativa 44/1990, de 12 de junio, del Interventor General de la Defensa).
- Actuaciones de control financiero permanente y auditoría pública que, previa inclusión en los correspondientes Planes Anuales, pudieran determinarse (artículos 157, 159, 162 y 164 LGP).
- Cualquier otra comprobación que se estime oportuna, conveniente o necesaria (artículo 9.3 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo).

En materia de asesoramiento económico-fiscal, la Orden DEF/388/2006, de 10 de enero, señala como necesarios los informes previos de la Intervención Delegada correspondiente del MINISDEF en los siguientes casos:

- Solicitud de expedición, por parte de los gestores de los créditos, de libramientos a justificar con cargo a otros conceptos presupuestarios no autorizados (apartado 4º.5)<sup>30</sup>.
- Solicitud de ampliación de los plazos de justificación de los libramientos expedidos a justificar (apartado 4º.6, en relación con el artículo 79.4 LGP).

Finalmente, en lo referente a la remisión de cuentas justificativas, la documentación correspondiente a las cuentas justificativas de los pagos librados a justificar permanecerá en la caja pagadora. En su lugar, se presentará un certificado de forma electrónica indicativo de encontrarse la documentación correspondiente a disposición del Tribunal de Cuentas<sup>31</sup>, en los términos establecidos en la Orden de Servicio 1/16, de 7 de marzo, del Director General de Asuntos Económicos del MINISDEF (DIGENECO en adelante), sobre remisión de cuentas justificativas al Tribunal de Cuentas. A la citada certificación, se adjuntará, si es desfavorable, el informe de la Intervención Delegada sobre la cuenta justificativa y las observaciones que, en su caso, formule la entidad. Por último, la Instrucción de Contabilidad 6/2018, de 28 de diciembre, del Subdirector General de Contabilidad del MINISDEF, regula la tramitación,

---

<sup>30</sup> En este caso, DIGENECO podrá proceder a su aprobación previo informe de la Intervención General de la Defensa.

<sup>31</sup> En consonancia con lo dispuesto en el artículo 36.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, según la Resolución de 23 de diciembre de 2015, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2015, sobre la sustitución de la remisión de las cuentas justificativas de pagos a justificar y de reposición de fondos de anticipos de caja fija por certificados remitidos por medios telemáticos (BOE núm. 310, de 28 de diciembre de 2015), según redacción dada por Resolución de 6 de mayo 2019, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, que Publica el Acuerdo del Pleno de 30 de abril de 2019 (BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2019).

archivo y conservación de documentos contables electrónicos y sus justificantes en el ámbito del Departamento.

### 3.3.- Características

El Documento número 3 “Obligaciones y gastos” de la serie de “Principios y Normas Contables Públicas”<sup>32</sup> destaca como notas singulares que caracterizan el procedimiento de gestión de gastos públicos a justificar las siguientes:

- Los libramientos se tramitan sin que el acreedor haya realizado la prestación a su cargo previamente. En este sentido, constituyen una excepción a la regla o principio del servicio hecho o, cuando menos, “una flexibilización” (Pérez y Álvarez, 2018).
- Las operaciones de ejecución presupuestaria se realizan con carácter previo a la realización material del gasto, implicando una acumulación de actos contables, incluidos la expedición de la propuesta de pago y su imputación presupuestaria, que dan como resultado una transferencia de fondos a una caja pagadora, salida de fondos “que no está asociada a ninguna adquisición de bienes o prestación de servicios” (Monclús y Rueda, 1997).
- El proceso de ejecución del gasto continúa en las cajas pagadoras hasta su finalización, pero sin reflejo contable presupuestario. Así, los actos de gestión y contables no se interrelacionan como en el procedimiento general de pago en firme, sino que con el libramiento de fondos a favor de las cajas pagadoras se producen los actos contables de ejecución e imputación del gasto al presupuesto, de tal forma que el procedimiento contable finaliza con la entrega a la caja pagadora de los fondos públicos. Ahora bien, en sí mismos los citados libramientos no suponen extinción de las obligaciones de la Administración. Dicha extinción tendrá lugar posteriormente cuando la caja pagadora efectúe el pago al acreedor directo<sup>33</sup>.
- Los perceptores de los libramientos quedan obligados a justificar las cantidades recibidas en unos plazos tasados (tres o seis meses, según los casos, ampliables excepcionalmente a seis y doce meses respectivamente, de conformidad con el artículo 79.4 LGP).
- Según el Anexo I de la serie de “Principios y Normas Contables Públicas”, existe “una discordancia entre la ejecución del presupuesto y la realización del gasto” debido a “que las operaciones de ejecución presupuestaria no son sincronicas, como en el

---

<sup>32</sup> Resolución de 28 de diciembre de 1990, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se crea una Comisión de Principios y Normas de Contabilidad Pública (BOE núm. 26, de 30 de enero de 1991).

<sup>33</sup> [ESCRITO-CIRCULAR de la IGAE de 16 de octubre de 2012, por el que se plantea consulta sobre diversas cuestiones relacionadas con la tramitación de un expediente de contratación relativo al servicio de agencia de viajes.](#)

procedimiento ordinario, con la ejecución del gasto”. Presupuestariamente, en consecuencia, “el gasto aparecerá como realizado tan pronto se tramite la propuesta de pago. El proceso de ejecución continúa en las cajas pagadoras hasta su conclusión, pero ya sin el reflejo presupuestario”.

Además de estas notas singulares, del examen y revisión de la distinta normativa es posible añadir los siguientes elementos característicos del procedimiento de pagos a justificar:

- Son gastos presupuestarios, ya que se aplican a los créditos correspondientes (artículo 3.1 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo). Esta imputación presupuestaria se realiza de forma previa al pago por la caja pagadora, evidentemente a la misma aplicación presupuestaria que le correspondería si el pago se efectuase en firme.
- Los fondos librados tienen el carácter de fondos públicos (artículo 5.3 del Real Decreto mencionado), debido a que no existe propiamente salida material de fondos del Tesoro Público, puesto que los fondos a disposición de una caja pagadora forman parte del Tesoro.
- Al efectuarse los pagos directamente al acreedor por parte de una caja pagadora con los fondos puestos a su disposición, se hace preciso que dichos pagos se ordenen por el órgano gestor competente al cajero pagador (artículo 7 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo). Se pretende evitar, de esta manera, que se emplee este tipo de pago en obligaciones distintas a aquellas para las que se libraron los fondos, puesto que el destino de los mismos debe ser las atenciones específicas para cuya cobertura fueron librados y no otra (Circular 3/1996, de 30 de abril, de la IGAE, sobre función interventora). Los pagos realizados de este modo pueden tener carácter definitivo (gastos ya realizados) o carácter provisional (anticipos a cuenta, como es el caso de aquellos pagos derivados de indemnizaciones por razón del servicio). En este último caso será con posterioridad cuando efectivamente se justifiquen los gastos.
- Las cajas pagadoras llevan contabilidad de los cobros y los pagos ocasionados por los libramientos a justificar expedidos a su favor y deben formular periódicamente estados de situación de su tesorería (artículo 8 del Real Decreto señalado).
- El gasto concreto que ha de ser atendido no puede prescindir del procedimiento aplicable en cada caso, en el que se deben incluir todas las actuaciones reglamentadas según las normas particulares del tipo y naturaleza del gasto de que se trate, incluida la fiscalización previa en su caso (Circular 3/1996, de 30 de abril). En todo caso, debe tenerse en cuenta que la única fase que obligatoriamente ha de preceder o ser simultánea al libramiento de fondos a justificar es la de aprobación del gasto, pudiendo

también aprobarse el compromiso en su caso<sup>34</sup>, puesto que el sistema de pagos a justificar “no autoriza, en ningún caso, a prescindir del expediente de contratación que procediera tramitar en cada caso” (García Molinero, 2020).

- Con cargo a los libramientos a justificar sólo pueden satisfacerse obligaciones del mismo ejercicio presupuestario (artículo 79.3 LGP en relación con el artículo 49 de la misma Ley). En este sentido, es imperativo que en todas las propuestas se incluya un calendario de las actuaciones que se pretenden financiar con el correspondiente libramiento<sup>35</sup>.

- Los perceptores de las órdenes de pago a justificar son responsables de la custodia y utilización de los fondos y de la rendición de la cuenta justificativa de los mismos (artículos 79.5 y 177.1.e LGP y artículo 42.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas<sup>36</sup>).

- La justificación de la aplicación de las cantidades recibidas por parte del cajero pagador ha de ser unitaria y completa por cada libramiento, pues cada uno de ellos se considera de forma singular e independiente de los demás, puesto que la “cantidad no invertida será justificada con la carta de pago demostrativa de su reintegro” (artículo 12 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo). Hay que resaltar que con los sobrantes de los libramientos de pagos a justificar no es posible tramitar generaciones de crédito<sup>37</sup>.

- No podrán expedirse nuevas órdenes de pago a justificar a perceptores que tuvieran en su poder fondos pendientes de justificación por los mismos conceptos presupuestarios que los solicitados (artículo 1.3 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo). Se excepcionan aquellos casos extraordinarios en los que, para evitar daños o perturbaciones en el funcionamiento de los servicios y sus adecuadas prestaciones, el ministro o responsable del organismo autorice la expedición de una orden de pago específica (artículo 24 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, y Apartado 1º de la Instrucción 3ª de la Circular 3/1996, de 30 de abril).

- Únicamente pueden expedirse propuestas de pago a justificar para aquellos conceptos y subconceptos presupuestarios que estuviesen autorizados y dentro de sus límites cualitativos. En el MINISDEF, para la solicitud de expedición de libramientos a justificar

---

<sup>34</sup> [INFORME de la IGAE, de 1 de febrero de 2016, en relación al alcance que ha de tener el examen de los justificantes al ejercer la intervención de las cuentas justificativas de los pagos a justificar.](#)

<sup>35</sup> Modificación introducida por la disposición final 17.6 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE núm. 341, de 31 de diciembre 2020).

<sup>36</sup> BOE núm. 121, de 21 de mayo de 1982.

<sup>37</sup> Artículo 5.2 de la Orden HFP/147/2022, de 2 de marzo, sobre documentación y tramitación de expedientes de modificaciones presupuestarias y de autorizaciones para adquirir compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros (BOE núm. 54, de 4 de marzo de 2022), en relación con el artículo 53.2.f) LGP.

con cargo a otros conceptos presupuestarios no autorizados es necesaria la autorización de DIGENECO, previos informes del Interventor Delegado del órgano gestor solicitante y de la Intervención General de la Defensa (apartado 4.5 de la Orden DEF/388/2006).

- El informe de la Intervención “específicamente diseñado”<sup>38</sup> sobre el examen de las cuentas justificativas de los pagos librados a justificar se regula como preceptivo en el procedimiento de gasto<sup>39</sup>, considerándose una modalidad singular de función interventora (“sui generis” según el informe de la IGAE de 1 de febrero de 2016). En efecto, se trata de un control posterior donde se verifican aspectos formales y materiales de las cuentas y su documentación justificativa que, en consecuencia, no posibilita formular reparo para impedir la tramitación del expediente (ya finalizado) ni su pago (ya efectuado), por lo que únicamente es posible emitir informe escrito que refleje los resultados de la intervención de la cuenta justificativa, sin posibilidad de formular discrepancia por parte de los órganos gestores ante las observaciones que se hagan constar<sup>40</sup>.

#### **4.- Revisión histórico-normativa**

##### **4.1.- Antecedentes: pagos en suspenso e interinos (período anterior a 1873)**

Nada dicen sobre el pago a justificar la Ley de 20 de febrero de 1850, primera Ley de Administración y Contabilidad<sup>41</sup>, ni la Ley de 25 de junio de 1870, Provisional de Administración y Contabilidad de la Hacienda<sup>42</sup>. Como referencias remotas de los pagos a justificar, si bien con algunas matizaciones, aunque con características compartidas, encontramos los denominados “pagos en suspenso” y los “pagos interinos”. En este sentido, el artículo 7 del Real Decreto de 10 de mayo de 1851<sup>43</sup>, sobre ejecución por las dependencias del Tesoro público del pago de todas las obligaciones de los diferentes Ministerios, señala como circunstancia indispensable que “en los libramientos se determine el capítulo y artículo del presupuesto a que aquellos hayan de aplicarse, excepto en los casos en que por circunstancias especiales sea preciso librar en suspenso por no poderse dar inmediatamente aplicación a los pagos”. Asimismo, la Ley

<sup>38</sup> [Informe de la IGAE de 27 de abril de 1998. Consulta sobre la emisión de informe en los casos en que han transcurrido más de cinco años entre las fechas de rendición de la cuenta y de emisión del informe en el que se concreta la actuación fiscalizadora.](#)

<sup>39</sup> Artículo 12.4 del Real Decreto 640/1987; artículo 25.c del Real Decreto 2188/1995; y apartado 4 de la Instrucción 3ª de la Circular 3/1996.

<sup>40</sup> [INFORME de la IGAE de 29 de noviembre de 2005 por el que se confirma el reparo formulado por un Interventor Delegado de la IGAE en el acto de reconocimiento y comprobación de unas obras que se consideran un modificado de la obra principal.](#)

<sup>41</sup> Gaceta de Madrid núm. 5686, de 23 de febrero de 1850.

<sup>42</sup> Gaceta de Madrid núm. 179, de 28 de junio de 1870.

<sup>43</sup> Gaceta de Madrid núm. 6149, de 15 de mayo de 1851

de 20 de septiembre de 1865, de Presupuestos y Contabilidad Provincial<sup>44</sup>, recoge en su artículo 34 el giro en suspenso de cantidades “cuando por causas inevitables y por exigirlo el servicio en alguno de los gastos obligatorios eventuales haya necesidad de mayor cantidad que la presupuesta”. Los pagos en suspenso se desarrollan en los artículos 98, 99, 103-105 y 107 del Reglamento para la ejecución de la Ley de 20 de septiembre de 1865, de Presupuestos y Contabilidad Provincial<sup>45</sup>, y los pagos interinos en los artículos 100-102 del mismo texto legal.

El Reglamento de Contabilidad de Marina (Real Decreto de 2 de enero de 1858<sup>46</sup>) habla de “caudal en suspenso disponible para las atenciones del buque” o “libramientos en suspenso”. Se realizan estos libramientos por anticipaciones de fondos sin justificantes, cuya finalidad no es otra que atender pagos para cubrir necesidades requeridas de forma periódica (haber de personal, dietas, raciones) y cuya peculiaridad reside en mantenerse autorizados durante toda la vigencia del ejercicio económico, reintegrándose solamente al final del mismo, en vez de justificarse en unos plazos marcados desde su cobro. Estos libramientos en suspenso servían para “atender al suministro diario de raciones en metálico a los buques de guerra y arsenales” y “satisfacer oportunamente las dietas de marcha a los marineros que se licencien” (artículo 663), “atender a gastos de convocatorias y a los de socorros, aprensión y conducción de presos” (artículo 664), y distribución de haberes mensuales devengados “si la campaña fuese de larga duración, o para estacionarse en parajes remotos” (artículo 225). Así, el artículo 653 revela que los libramientos en suspenso “se espedirán únicamente cuando no estuviese liquidada la atención, y en casos urgentes (...)”. Los libramientos “se procurará queden formalizados dentro del ejercicio de cada presupuesto, haciendo los formales a que dieren lugar las liquidaciones de su inversión. Los sobrantes que resulten se devolverán a la Tesorería respectiva, y el Tesorero espedirá en su equivalencia carta de pago del total importe, haciendo los consiguientes trasposos” (artículo 654). Las Intervenciones, al finalizar el ejercicio del presupuesto de cada año, deben relacionar los suspensos que quedaron pendientes de formalizar (artículo 662).

Por su parte, el artículo 14 del Reglamento de Contabilidad de los Establecimientos de Artillería (aprobado por Real Orden de 20 de enero de 1871) prohíbe realizar “entregas interinas por servicios presumibles”, exceptuando “los pagos que deban hacerse por contratos formalizados con la condición espresa de anticipo, los

<sup>44</sup> Gaceta de Madrid núm. 274, de 1 de octubre de 1865.

<sup>45</sup> Gaceta de Madrid núm. 274, de 1 de octubre de 1865.

<sup>46</sup> Gaceta de Madrid núm. 4, 5, 6, 7 y 8, de 4, 5, 6, 7 y 8 de enero de 1858.

cuales se verificarán por medio de libramientos interinos, que no causarán efecto en cuenta sino después de realizado el servicio y verificado el pago total, figurando entre tanto como metálico en caja”.

Por otro lado, la Real Orden de 6 de febrero de 1871, por la que se aprueba el Reglamento Orgánico y de Contabilidad para el Servicio de las Oficinas de Administración Militar, dispone que los pagos en suspenso tienen por objeto anticipar sumas para “casos urgentes y extraordinarios de guerra o de grave trascendencia para el servicio” (artículo 412), abriendo cuenta a un concepto convencional y transitorio, pero que no teniendo obligaciones detalladas en presupuesto hay necesidad de devolver las sumas recibidas (San Martín, 1928). Se han de expresar “siempre que sea posible, los capítulos del presupuesto a que pueda afectar la obligación que se satisface, y designando en su defecto la naturaleza del gasto a que se deban aplicar las anticipaciones”, debiendo “quedar reintegradas precisamente antes de terminar el semestre de ampliación del año económico en que aquellos se verifiquen” (artículos 420 y 421).

#### **4.2.- Origen y sistematización (1873-1910)**

El pago a justificar comienza a regularse en el derecho positivo español en el artículo 8 de la Ley de 28 de febrero de 1873, que fija los gastos del Estado durante el año económico de 1872 a 1873<sup>47</sup>, al establecer que “quedan prohibidos los pagos en suspenso de los diferentes Ministerios. Las cantidades que deban satisfacerse para la ejecución de servicios, cuyos justificantes no puedan obtenerse al tiempo de hacer los pagos, se aplicarán desde luego a los capítulos correspondientes, quedando los Jefes encargados de los mismos servicios responsables de la justificación que habrán de entregar a las Intervenciones de las Ordenaciones respectivas en el improrrogable plazo de tres meses”. Por su parte, el artículo 43 del Real Decreto de 14 de enero de 1886, Reglamento Orgánico de la Administración Económica Provincial<sup>48</sup>, recalca la exigencia de la presentación de las cuentas de toda entrega de fondos por pagos a justificar dentro del plazo de tres meses, debiendo cuidar muy especialmente las Intervenciones del exacto cumplimiento de dicho precepto.

Y es en el Real Decreto de 24 de mayo de 1891, Reglamento Orgánico de la Ordenación de Pagos del Estado<sup>49</sup>, donde comienza una primera sistematización del pago a justificar en cuanto a competencias de mandamiento de pago e intervención,

---

<sup>47</sup> Gaceta de Madrid núm. 65, de 6 de marzo de 1873.

<sup>48</sup> Gaceta de Madrid núm. 18, de 18 de enero de 1886.

<sup>49</sup> Gaceta de Madrid núm. 149, de 29 de mayo de 1891.

procedimiento de justificación, libros de contabilidad, plazos y responsabilidades (artículos 8.7º, 30, 85, 94, 104, 116 y 117).

#### **4.3.- Consolidación (1911-1976)**

El pago a justificar se integra en la Ley de 1 de julio de 1911, de Administración y Contabilidad<sup>50</sup>, artículos 70 y 83. Así, “las cantidades que deban satisfacerse para la ejecución de servicios cuyos justificantes no puedan obtenerse al tiempo de hacer los pagos, porque éstos deban tener lugar en el extranjero o porque no sea posible justificar inmediatamente la cuantía del gasto, se considerarán como pagos a justificar, sin perjuicio de aplicarse, desde luego, a los capítulos correspondientes, quedando los jefes encargados de los mismos servicios obligados a justificar su inversión en el improrrogable plazo de tres meses”. La Real Orden de 8 de agosto de 1922<sup>51</sup> recuerda, con carácter general, que los organismos militares, sin excepción alguna, se encuentran obligados a observar rigurosamente los preceptos de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, sin que bajo ninguna razón ni pretexto pueda excusarse su cumplimiento.

La Orden del Ministerio de Hacienda de 25 de abril de 1934<sup>52</sup> dicta normas para fijar el alcance de la expedición de mandamientos de pago a justificar y evitar así lo que considera “viciosa costumbre de ordenar tan considerable número de pagos a justificar”, imponiendo una serie de limitaciones a fin de regularizar dichas expediciones. Por Decreto de 28 de septiembre de 1935<sup>53</sup>, se atribuye como competencia exclusiva del Ministro de Hacienda la fiscalización e inspección de los gastos públicos, a través de la IGAE, quedando recogido dentro del ámbito de la función fiscalizadora el examen y censura de toda cuenta o justificante de pagos a justificar.

En el Ministerio del Ejército, se dictan diversas instrucciones para verificar pagos mediante mandamientos a justificar: dietas e indemnizaciones (Orden Circular de 15 de agosto de 1931<sup>54</sup>); gastos de sostenimiento y administración (Orden Circular de 25 de noviembre de 1931<sup>55</sup>); y de aquellos otros gastos no derivados de material fijo y ordinario de dependencias ni de material de Cuerpos (Orden Circular de 23 de noviembre de 1931<sup>56</sup>).

---

<sup>50</sup> Gaceta de Madrid núm. 185, de 4 de julio de 1911.

<sup>51</sup> Colección Legislativa del Ejército 294/1922.

<sup>52</sup> Gaceta de Madrid núm. 117, de 27 de abril de 1934.

<sup>53</sup> Gaceta de Madrid núm. 272, de 29 de septiembre de 1935.

<sup>54</sup> Colección Legislativa del Ejército 607/1931 y 608/1931.

<sup>55</sup> Colección Legislativa del Ejército 857/1931.

<sup>56</sup> Colección Legislativa del Ejército 849/1931.

En la Armada, la Orden de 18 de marzo de 1932<sup>57</sup> tiene por finalidad reducir la cuantía de los libramientos a justificar sin minorar el conjunto de fondos disponibles para los buques, por lo que deroga el párrafo 2º de la Real Orden de 22 de septiembre de 1922<sup>58</sup> (reclamación de haberes por meses vencidos), volviéndose a reclamar los mismos por adelantado.

Creado el Ejército del Aire en 1939<sup>59</sup> y organizada la Sección de Intendencia de ese Ministerio con función de Ordenación de Pagos del mismo, la Orden de 28 de octubre de 1939<sup>60</sup> resuelve que todas las Jefaturas de Intendencia remitan a dicha Sección de Intendencia, entre otras, la documentación relativa a las cuentas de pagos a justificar. Por último, la Orden de 23 de abril de 1942<sup>61</sup> regula la expedición de mandamientos de pago a justificar y la situación y movimiento de fondos procedentes de los mismos en el Ejército del Aire.

En estos años debemos destacar especialmente la Resolución 30 de marzo de 1974<sup>62</sup>, de la Subsecretaría de Economía Financiera, a propuesta conjunta de la IGAE y de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos, sobre pagos a justificar. Esta disposición tiene como objetivo recordar los preceptos excepcionales y vigentes a dicha fecha que delimitan el alcance, regulan la facultad de expedir mandamientos de pagos a justificar y satisfacen cantidades de esta manera. Para ello, recoge de forma sistematizada los indicados preceptos, estableciendo al mismo tiempo determinados criterios y normas de aplicación.

#### **4.4.- Situación actual (1977-2024)**

El pago a justificar se incorpora definitivamente en la Ley 11/1977, de 4 de enero, primera Ley General Presupuestaria<sup>63</sup>, artículos 79 y 141, letra f). En ese año, es preciso resaltar que el Real Decreto 1558/1977, de 4 de junio, por el que se reestructuran determinados órganos de la Administración Central del Estado<sup>64</sup>, crea el MINISDEF e integra en el mismo todos los Organismos y unidades de los antiguos Ministerios del Ejército, Marina y Aire, quedando suprimidos dichos Departamentos. Consecuencia inmediata de este proceso de reorganización y modernización fue la unificación en un único presupuesto de los fondos asignados a los tres Ejércitos.

---

<sup>57</sup> Diario Oficial del Ministerio de Marina núm. 72, de 26 de marzo de 1932.

<sup>58</sup> Diario Oficial del Ministerio de Marina núm. 220, de 29 de septiembre de 1922.

<sup>59</sup> Ley de 7 de octubre 1939, organización del Ejército del Aire (BOE núm. 292, de 19 de octubre de 1939).

<sup>60</sup> BOE núm. 304, de 31 de octubre de 1939.

<sup>61</sup> Boletín Oficial del Ministerio del Aire núm. 57/1942, de 12 de mayo de 1942.

<sup>62</sup> BOE núm. 110, de 8 de mayo de 1974.

<sup>63</sup> BOE núm. 7, de 8 de enero de 1977.

<sup>64</sup> BOE núm. 159, de 5 de julio de 1977.

Con posterioridad a ese año 1977, las leyes de Presupuestos Generales del Estado para 1985, 1986 y 1987 proponen una serie de cambios característicos (esencialmente el aplicado para el año 1986) que ayudan a comprender la evolución del sistema de pagos a justificar:

- La Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985<sup>65</sup>, introduce en su Disposición Adicional Undécima determinadas especialidades.
- La Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986<sup>66</sup>, regula en su Disposición Adicional Decimosexta la necesidad de determinación por parte de los Ministros Jefes de los Departamentos ministeriales de las normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar con cargo a sus respectivos presupuestos de gastos, así como los criterios generales, los límites cuantitativos y los conceptos presupuestarios a los que sean aplicables. Matiza que “como regla general se podrán librar órdenes de pago a justificar en los casos en que no puedan acompañarse los documentos justificativos antes de su expedición y en aquellos otros en que por razones de oportunidad u otras debidamente ponderadas se considere necesario para agilizar la gestión de los créditos”. Asimismo, “para las atenciones de carácter periódico o repetitivo, los fondos librados a justificar podrán tener el carácter de anticipo de caja fija”.
- La Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987<sup>67</sup>, modifica en su Disposición Adicional Novena el ejercicio de las facultades competenciales en materia de ampliación de plazos de rendición de cuentas.

Es en el año 1987 cuando el Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, establece el nuevo marco reglamentario del régimen de pagos a justificar, sustituyendo la normativa preexistente. Este Real Decreto se desarrolla por una Orden de 23 de diciembre de 1987. A continuación, el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria<sup>68</sup>, reordena la normativa y suprime en el punto 1 de su Disposición Derogatoria las especialidades establecidas en las leyes de Presupuestos Generales del Estado para 1985 y 1987.

Para comprender la situación actual del pago a justificar es fundamental conocer dos cambios normativos verdaderamente significativos que derogan las matizaciones introducidas por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, y que son los siguientes:

---

<sup>65</sup> BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1984.

<sup>66</sup> BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 1985.

<sup>67</sup> BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 1986.

<sup>68</sup> BOE núm. 234, de 29 de septiembre de 1988.

- Por un lado, el operado por la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989<sup>69</sup>, que en su artículo 21.1 refunde los apartados 7 y 8 del artículo 79 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre. De esta manera, los fondos librados a justificar dejan de tener el carácter de anticipo de caja fija (“no tendrán la condición de pagos a justificar las provisiones de fondos de carácter permanente que se realicen a Pagadurías, Cajas y Habilitaciones para la atención de gastos periódicos o repetitivos”). En consecuencia, se disocian ambas clases de pagos (a justificar ordinarios y de anticipo de caja fija), dotándolos de procedimientos diferenciados con sustantividad y autonomía propias, perdiendo las provisiones de fondos de carácter permanente para atender gastos periódicos o repetitivos la consideración de pagos a justificar.

- Por otro lado, la nueva redacción del artículo 79 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, dada por el artículo 69 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social para 1995<sup>70</sup>, en cuanto que suprime la posibilidad de expedir órdenes de pago a justificar “cuando por razones de oportunidad u otras debidamente ponderadas se considere necesario para agilizar la gestión de los créditos”. Es evidente que el espíritu de tal supresión se encuentra orientado a un uso restrictivo del sistema de pagos a justificar, reservándolo únicamente a los casos contemplados en los supuestos de nueva redacción que, en cuanto al MINISDEF se refieren, se circunscriben a la imposibilidad de aportación de los documentos justificativos antes de formular la propuesta de pago, la verificación de servicios o prestaciones en territorio extranjero, y la concesión de anticipos en concepto de indemnizaciones por razón del servicio cuando no sea posible utilizar los fondos de caja fija.

Posteriormente, tal y como se ha señalado, la normativa actualmente vigente respecto al pago a justificar se incorpora a la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Por último, señalar que los pagos a justificar adquirieron un especial protagonismo en el año 2020. Así, el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo<sup>71</sup>, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, regula un conjunto de mandatos para la gestión eficiente de la contratación de las

---

<sup>69</sup> BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1988.

<sup>70</sup> BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1994.

<sup>71</sup> BOE núm. 65, de 13 de marzo de 2020.

Administraciones Públicas<sup>72</sup>, estableciendo en su apartado 16.3 que el libramiento de los fondos necesarios para hacer frente a los gastos que genere la adopción de medidas para la protección de la salud de las personas frente al COVID-19 se realizarán a justificar. Este artículo fue derogado definitivamente por el Real Decreto-ley 8/2021 de 4 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en el orden sanitario, social y jurisdiccional, a aplicar tras la finalización de la vigencia del estado de alarma declarado para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2<sup>73</sup>.

## 5.- Revisión bibliográfica y doctrinal

### 5.1.- Estudios teóricos sobre el pago a justificar

La figura del pago a justificar ha sido escasamente tratada de forma particular en la literatura económica-financiera y presupuestaria, circunscribiéndose el mayor número de estudios al ámbito de la administración local, tratándose meramente de textos descriptivos, explicativos, expositivos o informativos sobre este sistema especial de pagos.

Calvo (2008) indica con carácter general que “adquieren el carácter de «a justificar» aquellas órdenes de pago cuyos documentos justificativos no pueden ser acompañados en el momento de su expedición, siendo expedidos en base a resolución de la autoridad competente para autorizar el gasto a que se refieran y aplicándose a los correspondientes créditos presupuestarios”. Por su parte, Fueyo (2014) aclara y matiza sobre los pagos a justificar que “en ningún caso autorizan a prescindir del expediente administrativo de contratación ni de las actuaciones previas a la aprobación de los gastos”.

Como en el pago a justificar las operaciones de ejecución presupuestarias son previas a la realización del gasto, los actos administrativos de gasto no se reflejan en los actos contables de gestión presupuestaria, excepto la aprobación del gasto y en algunos casos el compromiso. Por ello, Fueyo (2014) concluye que “cuando se acude al pago a justificar normalmente existen dos procedimientos que acontecen en paralelo, aunque a veces disociados en el tiempo: el procedimiento del pago a justificar y el procedimiento del gasto concreto que terminará, tras el cumplimiento y comprobación de la regla de servicio hecho, extinguiendo la obligación que la Administración ha

---

<sup>72</sup> Nuevas redacciones por la Disposición Final Sexta del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE núm. 73, de 18 de marzo de 2020); y por la Disposición Final Segunda del Real Decreto-ley 9/2020, de 27 de marzo (BOE núm. 86, de 28 de marzo de 2020), por el que se adoptan medidas complementarias, en el ámbito laboral, para paliar los efectos derivados del COVID-19.

<sup>73</sup> BOE núm. 107, de 5 de mayo de 2021.

contraído, sin que en el nacimiento y extinción de dicha obligación se siga el “iter” contable (y únicamente contable) previsto de forma general”.

Al implicar la expedición de libramientos a justificar la realización de las operaciones de ejecución presupuestaria con carácter previo a la propuesta de pago a la caja pagadora, el gasto aparecerá como realizado en cuanto aquélla se tramite. Por este motivo, Pascual y Rodríguez (2018:753) ponen de manifiesto que, en su caso, las cantidades reintegradas al Tesoro Público como sobrantes de libramientos de pagos a justificar son cantidades contablemente gastadas, puesto que el crédito “aparece como consumido en las cuentas públicas, sin serlo”. En este sentido, González et al. (2012), desde un punto de vista contable, analizan el tratamiento de las provisiones de fondos a justificar en el Plan General de Contabilidad Pública 2010, manifestando que “con anterioridad a la contabilización de los pagos a justificar se deben realizar los asientos propios de la ejecución presupuestaria (...) dando lugar a que la imputación presupuestaria se produzca en el momento de la expedición de la orden de pago y, sin embargo, la económica se retrase hasta el momento de la aprobación de la cuenta justificativa”. Añaden ejemplos de registro de la problemática contable que se suscita, tanto de la posibilidad de registro mediante un seguimiento individualizado de las operaciones o mediante la regularización periódica.

Finalmente, con referencia al control interno de los pagos a justificar, Caamaño (2006) considera que “la propia naturaleza de la operación tiende a reducir el alcance de la fiscalización previa, desplazando el peso del control hacia el examen posterior de los estados contables y su confrontación con la documentación acreditativa del gasto”.

Si la figura del pago a justificar ha sido escasamente tratada en la literatura presupuestaria, su uso improcedente ha sido raramente mencionado. De forma general, Fernández Agüero (2005) señala 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”, para concluir indicando 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”, debiendo existir en todo caso “un acto administrativo o resolución de la autoridad competente”. Para Pascual (2009:678), la “permisividad en el empleo del pago sin necesidad de justificación previa del gasto, amén de desvirtuar la configuración tradicional del procedimiento, entrañaba riesgos innecesarios en la gestión del dinero público”. Y en este sentido, Pascual y Rodríguez (2018:740) revelan la existencia de una tirantez estructural, consustancial al propio procedimiento, originada por la

realización de interpretaciones extensivas, amplias y generosas de su contenido, con la única finalidad de dotar a la gestión de una flexibilidad extrema. Así, afirman sobre el sistema de pagos a justificar que “la tensión entre las necesidades de la gestión, que ha pretendido recurrir con la mayor facilidad al mismo, y el criterio presupuestario, que ha tratado de limitar su empleo por considerarlo menos seguro para la gestión de los fondos públicos, ha dado lugar a lo largo del tiempo a numerosísimas disposiciones restrictivas sobre su uso, señal evidente de su frecuente olvido”.

Por su parte Zárte (2013) considera 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”. Concluye que “en los contratos administrativos no puede darse el supuesto de imposibilidad de aportar la documentación antes del reconocimiento de la obligación dado que por exigencia legal debe acreditarse el cumplimiento antes de efectuar el pago”. Y en este sentido, ya se manifestó Ariño (1968) al indicar que el supuesto de imposibilidad de aportar la documentación antes del reconocimiento de la obligación es algo que “ocurre rara vez en materia contractual”.

A este respecto, Lázaro (2010), al examinar la comprobación material de la inversión de los contratos cuya finalización o entrega parcial coincide con el final del ejercicio presupuestario, no siendo posible aportar la documentación necesaria para proceder al reconocimiento de la obligación, considera que, por cuestiones de eficacia y coherencia presupuestaria, “debería entrar en juego lo previsto en el artículo 79.1 LGP y, por lo tanto, es posible acudir, con carácter excepcional al libramiento a justificar (que no deja de ser una forma de pagar que no de gastar)”. Sin embargo, deja claro que “no es este el criterio de la IGAE que es el que, en definitiva, se debe respetar y cumplir”.

## **5.2.- Criterios interpretativos de la IGAE**

Tradicionalmente, la IGAE ha reiterado la procedencia de la utilización del pago a justificar en aquellos casos en los que no pueda aportarse la documentación justificativa que acredite la realización de las actuaciones objeto de este régimen excepcional, ya sea por el otorgamiento de una ayuda y no se disponga de la documentación justificativa del derecho del beneficiario<sup>74</sup> o por la exigencia de pagar la

---

<sup>74</sup> [Escrito de 10 de noviembre de 1998, sobre el procedimiento para el pago de obligaciones derivadas de la concesión de las ayudas previstas en los Planes de Acción Social de los Departamentos Ministeriales.](#)

factura en el momento de la entrega<sup>75</sup>. No procede utilizar este tipo de pago si la actuación ya se encuentra realizada en el momento de tramitarse el reconocimiento de la obligación y la propuesta de pago<sup>76</sup>.

Deben destacarse los siguientes escritos e informes:

A) El escrito de 8 de marzo de 1995<sup>77</sup>, que realiza una delimitación del ámbito de aplicación del pago a justificar a la siguiente casuística:

\* En virtud del examen de los antecedentes históricos y legislativos actualmente derogados, “el pago a justificar estaba legitimado cuando no es posible aportar la documentación justificativa antes de formular la propuesta de pago como consecuencia de desconocer el importe exacto del servicio o de que la índole del mismo impidiera la justificación previa al pago”.

\* Sobre el concepto de “pago estimado”, el pago a justificar se encontraría habilitado “cuando no se conozca el importe exacto del servicio o cuando la índole del mismo no permita la justificación previa al pago (...), ya que en ambos supuestos resulta imposible aportar la documentación justificativa antes de formular la correspondiente propuesta de pago”. En este sentido, “sólo en casos muy excepcionales puede afirmarse que la índole del servicio no permite la justificación previa al pago”, si bien “los usos y prácticas comerciales, unánimemente aceptadas”, pueden condicionar la existencia de dichos casos.

\* La expedición de órdenes de pago a justificar podría hacerse efectiva en aquellas otras situaciones “en las que se aprecie identidad de razón” con las anteriormente detalladas y que “pueden reconducirse a la imposibilidad de aportar la documentación justificativa con carácter previo al pago”.

\* Por último, para atender el pago de anticipos de indemnizaciones por razón del servicio a los titulares de comisiones de servicio indemnizables, en aquellos supuestos en los que no esté establecido el procedimiento de anticipo de caja fija.

En todo caso matiza ese escrito que, con carácter general, no cabrá determinar previamente si resulta procedente satisfacer o no los gastos que se consideren mediante

---

<sup>75</sup> [Informe de 25 de febrero de 2008, por el que se resuelve discrepancia planteada por el Presidente del Organismo Autónomo Parques Nacionales con el reparo formulado por la Intervención Delegada en dicho Organismo, relativo a la fiscalización de un libramiento de fondos "a justificar" a favor del Cajero Pagador de Servicios Centrales para abonar al Consorcio de Transportes de la Comunidad de Madrid los abonos transportes para el 2008 de 65 trabajadores de Parques Nacionales.](#)

<sup>76</sup> [Escrito-Circular de 11 de octubre de 2012, en el que la Intervención General de la Administración del Estado da a conocer su parecer sobre diversas cuestiones relacionadas con la tramitación de emergencia regulada en el artículo 113 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.](#)

<sup>77</sup> [Escrito de 8 de marzo de 1995, de la IGAE, sobre el ámbito de aplicación del pago a justificar, a consecuencia de la supresión del artículo 79.2 apartado c\) del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.](#)

un libramiento a justificar. Así, debe realizarse un estudio individualizado del gasto en cuestión con el fin de evaluar si concurren o no los requisitos necesarios exigidos. Es por ello que se “exigirá para su aplicación la necesidad de incorporar elementos subjetivos de apreciación” atendiendo a las circunstancias que rodeen dicho gasto.

Hay que significar que estos criterios de aplicación del pago a justificar establecidos por la IGAE han sido difundidos, para conocimiento y cumplimiento en el MINISDEF, por la DIGENECO en sendos escritos de 9 de octubre de 2014 y de 11 de octubre de 2019.

B) Clarificador es, por su parte, el informe de 2 de diciembre de 2001<sup>78</sup>, en el que se señala que “procederá la expedición de órdenes de pago a justificar cuando los documentos justificativos no puedan aportarse antes de formular la propuesta de pago. Sin embargo, en los pagos a cuenta que se realizan en ejecución de un contrato administrativo, está claramente regulada la necesidad de que se acredite la prestación del servicio y se aporte la documentación justificativa de la obligación antes de que se formule la propuesta de pago, por lo que no se cumple el supuesto establecido en el artículo 79.2 a) del TRLGP”<sup>79</sup>.

### 5.3.- Criterios interpretativos del Tribunal de Cuentas

Históricamente, el Tribunal de Cuentas ha puesto de manifiesto a través de sus Memorias aquellos aspectos considerados de mayor riesgo en la gestión de los pagos a justificar. En este sentido, afirma García Crespo (2015) que “se prestaba especial atención (...) a los sobrantes de mandamientos de pagos a justificar”. La misma autora recoge, asimismo, que la Memoria del Tribunal de Cuentas de 1964 “constató una generalización excesiva” del procedimiento de pagos a justificar, “recomendando reducirlo a sus verdaderos límites”.

En la actualidad, los criterios interpretativos del Tribunal de Cuentas respecto a los pagos a justificar se recogen fundamentalmente en tres Informes:

A) El Informe nº 144/1993<sup>80</sup>, referido al ámbito local, que indica que “el pago a justificar es un sistema que sólo se debe utilizar cuando no se dispone de la documentación justificativa del gasto en el momento de la emisión del mandamiento”. Así, “el pago a

<sup>78</sup> [Informe de 2 de diciembre de 2001, por el que se resuelve consulta en relación con posibles actuaciones de los centros gestores, realizadas con la finalidad de anticipar la tramitación de los expedientes de reconocimiento de obligaciones cuya exigibilidad se vaya a producir en el mes de diciembre.](#)

<sup>79</sup> Debe entenderse en la actualidad el artículo 79.1 LGP.

<sup>80</sup> Resolución de 28 de diciembre de 1993, del Presidente del Congreso de los Diputados, por la que se dispone la publicación del informe elaborado por el Tribunal de Cuentas relativo a los mandamientos de pago a justificar aprobados por la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Madrid del día 16 de junio de 1987 (número de expediente 251/000007), examinado por la Comisión Mixta para las relaciones con el Alto Tribunal (BOE núm. 53, de 3 de marzo de 1994).

justificar es normalmente un pago "estimado" que constituye una excepción a la mecánica normal de los pagos en firme debido a la imposibilidad de obtención, en el momento de la emisión del mandamiento, de los documentos que finalmente justificarán la salida de fondos ya que se desconoce en el momento de la emisión la cantidad exacta a que ascenderá finalmente el gasto. No obstante, el pago a justificar no exime de la observancia de las normas aplicables a la gestión local".

Finalmente, se reclama un uso restrictivo del pago a justificar, ya que "es, pues, de gran importancia que este sistema de pago no se generalice, debiendo aplicarse únicamente a casos muy tasados en los que se acredite su necesidad".

B) El Informe nº 943/2012<sup>81</sup>, que pone de manifiesto que "al final de cada ejercicio este procedimiento de pago se convierte en el procedimiento de pago ordinario de los distintos ejércitos al ser necesario consumir el crédito ampliado y no ser posible aportar, junto a la propuesta de pago, los documentos justificativos pertinentes".

C) Por último, el Informe nº 1236/2017<sup>82</sup> que, incidiendo especialmente en los expedientes de pagos a justificar para atender gastos de emergencia y de expropiaciones, pone de relieve que "solo debe recurrirse al procedimiento de pagos a justificar cuando no pueda aportarse la documentación justificativa de la realización de las actuaciones. En el caso de que la actuación ya se haya realizado en el momento de tramitarse la propuesta de pago, debería aplicarse el procedimiento general previsto en el art. 73.4 de la LGP".

Por otro lado, este mismo Informe pone de manifiesto la necesidad de actualizar la normativa que afecta a los procedimientos especiales de pago, en particular, a los pagos a justificar. Y en este sentido, en el Informe de fiscalización del seguimiento de recomendaciones contenidas en informes aprobados en 2016 y 2017 relativos al Área Político-Administrativa del Estado, acordado por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 28 de febrero de 2022<sup>83</sup>, se recoge que se están estudiando las oportunas modificaciones normativas con el fin de incorporar en el texto las recomendaciones referidas por el Tribunal de Cuentas.

---

<sup>81</sup> Resolución de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la participación de las Fuerzas Armadas Españolas en Misiones Internacionales, ejercicios 2009 y 2010 (BOE núm. 149, de 23 de junio de 2017).

<sup>82</sup> Resolución de 27 de febrero de 2018, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los pagos librados "a justificar" y de los satisfechos mediante anticipos de caja fija por determinados ministerios del Área Económica de la Administración General del Estado, ejercicios 2013 y 2014 (BOE núm. 101, de 26 de abril de 2018).

<sup>83</sup> Resolución de 28 de febrero de 2022, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del seguimiento de recomendaciones contenidas en informes aprobados en 2016 y en 2017 relativos al Área Político-Administrativa del Estado (BOE núm. 86, de 11 de abril de 2022).

#### 5.4.- Criterios interpretativos de Órganos Judiciales

Escasas son las referencias judiciales sobre el fondo del asunto de los pagos a justificar. Así, un Auto de la Audiencia Provincial de León<sup>84</sup> indica que “el procedimiento de pagos a justificar consiste en un anticipo de tesorería para pagar un suministro- habitualmente- cuyo valor exacto no se conoce, o que tiene unas condiciones de adquisición que obligan a adelantar el pago o efectuarlo simultáneamente a la entrega del bien o servicio”.

Por otro lado, la Sentencia del caso Gürtel<sup>85</sup> dictamina que “el mecanismo de pagos a justificar (...) permite el pago del servicio con carácter previo a su prestación y es aplicable a los casos previstos en la ley y para supuestos en que no es posible aportar la documentación justificativa del gasto en la fecha de expedición de la orden de pago (...)”. En consecuencia, en el caso tratado y sentenciado “(...) no estaríamos, en realidad, ante un pago "a justificar", ya que el pago se efectúa mediante el cheque expedido el 20/09/2001, (...) mientras que las facturas emitidas (...) son de diciembre de 2001. Es decir, no estaríamos ante una orden de pago "a justificar" cuyo documento justificativo no se pueda acompañar en el momento de su expedición, ya que en el momento de su solicitud (29/08/2001), o en el momento del ADO (11/09/2001) no había ningún documento justificativo, porque el servicio no se había prestado”.

#### 6.- Conclusiones. Limitaciones. Futuras líneas de investigación

El pago a justificar comienza a regularse en el derecho positivo español en el año 1873 para dar continuidad a los denominados pagos en suspenso e interinos, sistematizándose por primera vez en el Real Decreto de 24 de mayo de 1891, Reglamento Orgánico de la Ordenación de Pagos del Estado, e incorporándose definitivamente al ordenamiento jurídico presupuestario en la Ley de 1 de julio de 1911, de Administración y Contabilidad, continuando vigente en la actualidad tras su reiterada inclusión en las sucesivas leyes generales presupuestarias de los siglos XX y XXI. En el ámbito de los ministerios militares, las disposiciones concordantes y de desarrollo del pago a justificar observan rigurosamente los preceptos generales y siguen sus mismas vicisitudes.

Del análisis normativo y doctrinal se deduce que el pago a justificar es un procedimiento excepcional de pago, que tiene su fundamento en los casos específicamente tasados en la normativa vigente. Así, se trata de un procedimiento singular frente al régimen general de tramitación de gastos y disposición de fondos,

<sup>84</sup> Audiencia Provincial de León (Sección 3ª), Auto núm. 1401/2017, de 19 diciembre.

<sup>85</sup> Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, Sección 2ª), Caso Gürtel, Sentencia núm. 20/2018, de 17 mayo.

fundamentado en la necesidad de atender con eficacia determinadas situaciones recogidas en el ordenamiento jurídico y, en consecuencia, motivando una regulación específica a través de un régimen normativo particular. Por ello, su uso debe realizarse de forma restringida y condicionada a la casuística que lo define.

Son limitaciones de esta investigación haber tenido en cuenta únicamente aspectos cualitativos, dejando al margen elementos cuantitativos, como podría ser la representatividad de este tipo de pago sobre el total de pagos en un ejercicio económico.

Este estudio puede iniciar futuras líneas de investigación relacionadas con la utilización del pago a justificar según las prescripciones normativas que lo regulan y las consideraciones doctrinales analizadas y, en consecuencia, poder llegar a establecer si su uso es adecuado o, por el contrario, inapropiado.

## 7.- Referencias bibliográficas

- ARIÑO ORTIZ, G. (1968). Doctrina administrativa de los pagos a cuenta. Documentación Administrativa, 126.
- CAAMAÑO ALEGRE, J. (2006). ¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda? Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública. *Auditoría Pública*, (38), 65-78.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2008). En torno a la ejecución y liquidación del presupuesto de los entes locales. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica* (307).
- FERNÁNDEZ AGÜERO, E. (2005). La gestión del presupuesto cerrado. Depuración de saldos contables. Esquema general y procedimiento de los pagos a justificar. Las funciones fiscales de la Tesorería. *Revista española de control externo*, 7(20), 145-182.
- FUEYO BROS, M. (2014). Los pagos a justificar y los anticipos de caja fija en el ámbito de las administraciones locales. *Auditoría Pública*, (63), 77-82.
- GARCÍA CRESPO, M. (2015). El Tribunal de Cuentas. El largo periodo de ajuste tras la Guerra Civil. *Revista española de control externo*, 17(51), 57-76.
- GARCÍA MOLINERO, A. (2020). La contratación durante el estado de alarma (Covid-19): La manifestación de diferencias entre la normativa estatal y local y la especial incidencia de los pagos a justificar bajo este marco. *Revista de estudios locales. Cunal*, (230), 104-123.
- GONZÁLEZ GIMÉNEZ, R., RAMÍREZ CÓRCOLES, Y. & PONTONES ROSA, C. (2012). Las provisiones de fondos a justificar y los anticipos de caja fija en el Plan General de Contabilidad Pública en 2010. *Presupuesto y gasto público*, (66), 217-234.
- LÁZARO ALBALADEJO, J.F. (2010): El control interno de la actividad económico-financiera del sector público (II). La comprobación material de la inversión, en HUERTA BARAJAS, J.A. *Elementos técnicos de gestión de recursos y contratos de las Administraciones Públicas y de la defensa, Tomo I*. Instituto Universitario "General Gutiérrez Mellado", 307-329.
- MONCLÚS SALAMERO, A. & RUEDA TOMÁS, M. (1997). Procedimientos especiales en la ejecución del gasto público: pagos a justificar y anticipos de caja fija. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, (172).145-164.
- PASCUAL GARCÍA, J. (2009). Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control. Boletín Oficial del Estado, Estudios Jurídicos, 9.
- PASCUAL GARCÍA, J. & RODRÍGUEZ CASTAÑO, A.R. (2018). Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control. Boletín Oficial del Estado, Estudios Jurídicos, 6.
- PÉREZ MENÉNDEZ, S. & ÁLVAREZ, V. (2018). Aspectos prácticos de la fiscalización de la cuenta 413. *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, (72), 115-122.
- SAN MARTÍN LOSADA, E. (1928): Guía Económico-Administrativa para los Servicios del Ramo de Guerra. Madrid.
- ZÁRATE FERNÁNDEZ-CID, J. L. (2013). Gestión eficiente del recurso financiero ante el cierre del ejercicio presupuestario. *Revista General de Marina*, 264(5), 841-850.

**PÁGINA INTENCIONADAMENTE EN BLANCO**