

BIBLIOGRAFIA

SINTESIS BIBLIOGRAFICA

PROCEDIMIENTOS PRESUPUESTARIOS

336.121.2 (46)

Resumen del libro del mismo título de José María GUTIÁN DE LUCAS. Editado por el Instituto de Desarrollo Económico de la ENAP. Madrid, 1970, II vol. 687 pp.

El libro está dividido en tres partes, a las que precede una introducción. La parte primera se dedica a la elaboración del presupuesto; la segunda, a las modificaciones presupuestarias, y la última, a la ejecución del presupuesto. La obra ha sido publicada en dos volúmenes.

Introducción

Aunque resulta difícil aportar ideas nuevas en torno al concepto del presupuesto, determinar su configuración es tarea ineludible y necesaria como punto de partida de cualquier estudio sobre los procedimientos presupuestarios.

Para llegar a definiciones que nos sean válidas en nuestros días, es preciso acudir a la dinámica histórica.

No cabe duda de que el instrumento relevante, o, cuando menos, uno de los primordiales del actuar del Estado en el ámbito financiero, es precisamente el presupuesto. En todo tiempo la Administración ha tenido que realizar una serie de actividades que necesariamente se han cifrado en unas determinadas cantidades, pero la cualidad y cuantía de esas actividades ha sido variable a través de los tiempos.

Es preciso analizar la evolución histórica que ha determinado la transformación de las necesidades

políticas y administrativas y los instrumentos financieros para cumplirlas. Esta evolución puede concretarse en las tres etapas siguientes: a) el Estado liberal, el aspecto administrativo de la policía y la perspectiva jurídico-contable o presupuesto convencional; b) el Estado del bienestar, el aspecto administrativo del fomento, la perspectiva económica y el presupuesto funcional, y c) el Estado de consumo de masas, el aspecto de servicio público, la perspectiva económico-política y el presupuesto por programas y por tareas (PPBS).

Después de analizar detenidamente estas fases, el autor llega a la siguiente definición del presupuesto: «La expresión contable de los ingresos y gastos de un determinado periodo, obteniendo para los ingresos el valor de previsiones y para los gastos de límites de autorización por parte del legislativo al ejecutivo y poseyendo una serie de funciones, tales como la de amortiguar los ciclos económicos o los efectos coyunturales, estabilizar la demanda efectiva, redistribuir la renta equitativamente y ser un elemento de desarrollo, al tiempo que en su síntesis constituye un plan de actuación del Gobierno cifrado financieramente.»

El presupuesto debe ser estudiado en sus dos vertientes: teórica y práctica. El presupuesto, en sí mismo, es algo vivo y dinámico, pero cuando lo enfocamos solamente desde la perspectiva teórica, parece que se nos queda en las manos como un concepto inmóvil. Por el contrario, cuando descendemos al campo de lo positivo, abandonando el ámbito de lo normativo, vemos cómo se convierte en dinámico y sigue un ciclo de nacimiento, transformación y extinción.

Estos ciclos, dentro del mundo jurídico, reciben el nombre de procedimiento.

El procedimiento de elaboración del presupuesto, sin perjuicio de que se presente como una unidad coherente, es plural; es decir, existen varios subprocedimientos: elaboración del presupuesto de ingresos, de gastos y a nivel de órgano legislativo (diferente al procedimiento seguido en la elaboración de las leyes). La misma pluralidad aparece en el procedimiento de modificaciones presupuestarias y en el de ejecución del presupuesto.

Parte primera: Elaboración del presupuesto

Disponer de unos recursos para su afectación a unos determinados fines es una necesidad de cualquier organización. La tarea de obtener dichos recursos y disponerlos para satisfacer las necesidades necesita un determinado orden y una especial sistemática, cuya función corresponde a la presupuestación.

La Administración pública necesita elaborar su propio documento presupuestario; documento que, conocidas la variedad y especialidad de sus funciones, reviste especial complejidad, por lo que el procedimiento de elaboración del presupuesto adoptará una entidad propia con delimitación de fases y compacta problemática.

Por los órganos que intervienen en la elaboración del presupuesto, distingue el autor dos grupos principales: a) elaboración del presupuesto a nivel de órganos ejecutivos, y b) elaboración del presupuesto a nivel de órgano legislativo.

En lo que se refiere al primer apar-

tado, al ser la preparación del presupuesto una prerrogativa tradicional del poder ejecutivo, la cuestión inicial que se plantea es la de si el órgano que lo elabore debe tener esa única competencia, o, por el contrario, su cometido sea más amplio; en otro sentido, si debe existir un solo órgano de elaboración presupuestaria, o si, en su proceso de elaboración e incluso ejecución, deben intervenir diversos órganos administrativos. El pronunciarse por una u otra alternativa tampoco resuelve totalmente los problemas. Queda de hecho fuera todo lo referente al encuadre orgánico de la unidad administrativa—caso de no tener rango de departamento ministerial—a quien compete la elaboración del presupuesto. De la conceptualización que se tenga del presupuesto dependerán, en definitiva, los argumentos esgrimidos que justifican las distintas posturas. El autor se inclina por la conveniencia teórica y técnica de la existencia de un órgano independiente de elaboración del presupuesto, manejando como posible solución la seguida en Italia con la inclusión de un Ministerio Especial del Presupuesto.

Los órganos que intervienen en la elaboración del presupuesto deben referirse a las dos vertientes señaladas: de ingresos y gastos. En relación con la primera, la competencia de elaboración suele estar atribuida a un único órgano (Ministerio de Finanzas y Oficina Central de Presupuestos); por el contrario, los órganos que intervienen en el ámbito de los gastos son diversos (ministerios, oficinas centrales de presupuestos, etc.).

En España, el órgano encargado de la elaboración del presupuesto es—con las salvedades o limitaciones que a

continuación se indican—la Dirección General de Presupuestos. Según la ley de Régimen jurídico de la Administración, la facultad de confeccionar el presupuesto corresponde al Consejo de Ministros. La posible contradicción entre lo dispuesto en la citada ley y lo que se señala en la de Administración y contabilidad (1) (en ésta se indica que el ministro de Hacienda formará y presentará a las Cortes el presupuesto, previo acuerdo del Consejo de Ministros y autorización del Jefe del Estado) debe resolverse, lógicamente, en favor de la primera, que, además de tener un rango superior, es posterior en su promulgación. En consecuencia, la elaboración del presupuesto es una misión que realiza en el aspecto técnico el Ministerio de Hacienda, principalmente en lo que se refiere a ingresos, ya que en relación a los gastos tiene que efectuarse en base a los anteproyectos elaborados por cada uno de los departamentos ministeriales; la remisión a las Cortes del proyecto aprobado por el Consejo de Ministros es también competencia de éste, que incluso puede someterlo previamente a informe de la Comisión Delegada de Asuntos Económicos o a otra comisión que se estableciese al efecto por el propio Consejo.

Como complemento a lo que antecede, la confección técnica del presupuesto se lleva a cabo por el Ministerio de Hacienda; concretamente, por la Dirección General del Tesoro y Presupuestos. Ciertamente, las competencias atribuidas a esta Dirección General en el aspecto a que nos estamos refiriendo, aparentemente están formuladas con expresiones

(1) En adelante LACE.

equivocas, pues el decreto de 25 de enero de 1968 por el que se reorganiza el Ministerio de Hacienda, parece dar a entender en su artículo 56 que la elaboración de los proyectos de presupuestos y sus modificaciones compete a la Subdirección General de Presupuestos. Para aclarar las dudas, conviene interpretar que la elaboración a que se refiere es una labor simplemente coordinadora y supervisora de los anteproyectos que se elaboren en los propios departamentos.

En un análisis general de los órganos que intervienen en la elaboración del presupuesto vemos que, por lo que se refiere al ámbito de los ingresos, el órgano competente en España es la Dirección General del Tesoro y Presupuestos, y, concretamente, la Subdirección General de Presupuestos. Sin embargo, no es ésta la única unidad administrativa del Ministerio de Hacienda que interviene en su preparación, pues se necesita, asimismo, una serie de informes y evaluaciones que es preciso suministren otras unidades administrativas; así, las direcciones generales correspondientes de los diferentes tributos. Por otra parte, se precisa tener un informe sobre cuál va a ser la evolución de las magnitudes macroeconómicas previsibles, informe que suministra la Secretaría General Técnica.

En la vertiente de gastos, al ser el presupuesto un plan de acción del Gobierno, es preciso que el Consejo de Ministros establezca las líneas generales de esa actuación, que se concretarán en un programa, y éste se valorará en forma financiera. Señaladas las directrices generales, son los propios ministerios quienes elaborarán el proyecto de su presupuesto

de gastos. A nivel departamental, suele ser normal que el ministro encargue a cada una de las direcciones generales la realización de la evaluación de necesidades—tanto referidas a actividades de funcionamiento como operativas—para que después se remitan a la Unidad Central de Presupuestos (que existe en las subsecretarías de los ministerios desde 1967), quien, a su vez, refundirá estos anteproyectos parciales y someterá el todo a la aprobación del ministro. El propio ministro lo remitirá al de Hacienda.

Ante la complejidad de los órganos que intervienen en la elaboración del presupuesto, podría pensarse que los funcionarios que participan en esta programación son muy numerosos. Ello es más aparente que real, ya que en España pueden cifrarse en unas 300 las personas que tienen intervención en la elaboración presupuestaria; de éstas, aproximadamente, 60 son del Ministerio de Hacienda, y las restantes, de los demás departamentos ministeriales.

1. TÉCNICAS UTILIZADAS EN LA ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO

La problemática de las técnicas es de gran interés en la doctrina presupuestaria. Hacen referencia, principalmente, a dos cuestiones diferentes, aunque íntimamente relacionadas: el problema de la estructura y el de la evaluación de cantidades. El primero, junto a su importancia técnica, une la acepción política del contenido del presupuesto; la evaluación de cantidades adquiere un especial relieve y puede demostrar la

gran diferencia existente entre utilizar técnicas tradicionales—en las que el precedente presupuestario del último año es decisivo—y el empleo de las teorías de coste-beneficio, coste-rendimiento o basadas en criterios funcionales y económicos.

La estructura que se adopte determinará el tipo de presupuesto. A una estructura basada en la afectación de créditos a las diversas unidades administrativas, es decir, la llamada estructura orgánica, corresponde un presupuesto de medios o administrativo; sin embargo, a la estructura de tipo funcional, en que la determinante son los fines a que el gasto se afecta, corresponderá un presupuesto funcional o un presupuesto del sistema PPB.

Son muy variados los posibles tipos de estructura presupuestaria, ya que, junto a las estructuras simples (clasificación por objetos de gasto, económica, etc.), cabe hablar de clasificaciones combinadas (económico-funcional, por objeto y programa, institucional y por programas, etc.).

La estructura presupuestaria española, configurada con arreglo a la LACE, es más bien del tipo orgánico-económico, que revela la preocupación por la seguridad jurídica y por una adecuada instrumentación en el momento de la ejecución. Esta estructura orgánico-económica ha sufrido en los últimos años diversas correcciones o modificaciones hasta llegar a las clasificaciones establecidas por la orden de 1 de abril de 1967, en la que, junto a la tradicional clasificación orgánico-económica, formula una de tipo funcional, y en la que los gastos públicos se clasifican en los siguientes grupos: servicios generales, defensa, educación, segu-

ridad, pensiones, Seguridad Social y servicios de beneficencia, vivienda y bienestar comunitario, otros servicios comunitarios y sociales y servicios económicos.

Estas funciones de primer grado se subclasifican en funciones de segundo, tercero y cuarto grados, de acuerdo con la mayor o menor diversificación de las actividades correspondientes.

En cuanto al otro aspecto, el de la evaluación de cantidades, interesa más señalar la filosofía que influye en el mecanismo o en la técnica de evaluación que su aplicación a ingresos o gastos.

Hay que hacer una diferenciación fundamental: las evaluaciones realizadas con arreglo al método clásico y las basadas en estimaciones directas, o método moderno.

Las evaluaciones basadas en las técnicas clásicas presentan distintos aspectos, según sea la naturaleza de los créditos (personal, material, subvenciones, etc.). En general, como el sistema de los créditos limitados suponen un techo que no puede sobrepasarse, los ministerios tienden a sobreevaluar sus necesidades para asegurarse un margen de maniobra. Aparecen dos posturas contrapuestas: la de los ministros gestores y la del de Hacienda; aquéllos desean que sus necesidades sean valoradas por alto para así poder incluso aplicar el posible exceso en otras atenciones que las inicialmente previstas (por medio del mecanismo de las transferencias); por el contrario, al ministro de Hacienda le interesa presentar al Parlamento un presupuesto lo más reducido posible, sin ocultar (en cualquier caso siempre hay un fondo reservado) que, a través del

ejercicio económico, pueden aparecer determinadas insuficiencias de crédito. De este modo se cumple el principio de equilibrio presupuestario y además se posee un recurso de influencia sobre los demás departamentos (la falta de concesión de crédito para una insuficiencia puede producir el estrangulamiento de un departamento).

La norma del penúltimo año, considerada como modelo de prudencia financiera, exige una economía sumamente estable difícil de conseguir en las economías actuales presididas por el desarrollo económico y las fluctuaciones cíclicas. Hoy—se afirma—es necesario acudir a técnicas más depuradas y que representen una mayor precisión.

Las técnicas basadas en las teorías del coste-beneficio parten de supuestos distintos. La Administración pública moderna tiene que cumplir múltiples objetivos, que en muchos casos no será posible realizar en su totalidad. La primera opción será, por ello, establecer una serie de prioridades entre las metas trazadas; establecidos los objetivos, será necesario fijar los programas que conduzcan a su cumplimiento. Es en este momento cuando entran en juego las técnicas de evaluación que analizarán los beneficios calculados de cada programa y su coste; la comparación entre costes y beneficios exteriorizará qué programas pueden producir mayor eficacia para la consecución de las necesidades.

La aplicación de las técnicas de coste-beneficio necesitan, en primer lugar, disponer de informaciones sobre datos técnicos muy ajustados y fijar desde el principio si el análisis a realizar tratará de calcular una

productividad marginal o, por el contrario, total. No todos los programas exigirán la mayor inversión al principio, ni tampoco serán proporcionalmente iguales los gastos que provoquen durante su desarrollo. La estimación directa exige una gran exactitud en los cálculos realizados, y en ella no tiene cabida la supervaloración o subvaloración propias de las técnicas clásicas.

Las técnicas modernas de evaluación también son aplicables a los ingresos. Aquí tampoco es válida la regla del penúltimo año, sino las perspectivas que se presentan, teniendo en cuenta las posibles desviaciones.

2. LA FORMA DEL PROYECTO DE PRESUPUESTO

La forma hace referencia al principio de la unidad o pluralidad de documentos presupuestarios. La existencia de presupuestos independientes para los organismos autónomos y otras entidades han traído como consecuencia la quebra de este principio.

En nuestra legalidad financiera encontramos que, junto a los llamados presupuestos generales del Estado (que de generales sólo tienen el nombre, ya que comprenden exclusivamente a la Administración Central), aparecen un gran número de documentos presupuestarios referidos a los organismos autónomos, empresas públicas, Seguridad Social y corporaciones locales. La integración de estos presupuestos en los generales del Estado deberá realizarse, cuando menos, en forma de anexos, siguiendo un procedimiento parecido al aplicado en Francia. En nuestra patria,

al no existir esa posibilidad, sólo a través de las cuentas del sector público puede conocerse el volumen total de los presupuestos existentes.

3. PROCEDIMIENTOS DE ELABORACIÓN

Se entiende por procedimiento el conjunto sucesivo y enlazado de actos que posibilitan a una organización para la consecución de sus propios fines.

Dentro del procedimiento de elaboración presupuestaria, hay que distinguir también, según se trate de ingresos o de gastos. En relación con los primeros, tradicionalmente se ha seguido en España el sistema de evaluación, basado principalmente en la regla del precedente anual anterior. Pero actualmente se utilizan técnicas más depuradas, que se traducen en una serie de estudios previos que realizan los centros directivos encargados de los distintos tributos, las liquidaciones practicadas en los últimos años y meses inmediatamente anteriores a las previsiones de evolución de las magnitudes macroeconómicas (datos suministrados por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda y el Gabinete de Estudios de la Comisaría del Plan).

La elaboración del presupuesto de gastos se realiza a diferentes niveles: departamento ministerial, Ministerio de Hacienda, Consejo de Ministros y Órgano legislativo.

A nivel de departamento ministerial, la elaboración comienza en el momento en que los ministros transmiten a sus ministerios las líneas generales de actuación aprobadas previamente por el Consejo (cuando

existe un plan de desarrollo, las líneas o directrices generales se encuentran incluidas en él). En cada departamento, una vez establecida por el ministro y los directores generales la evaluación de las necesidades para la consecución de los objetivos fijados, son las unidades especializadas de los centros directivos quienes en forma más detallada evalúan los recursos necesarios y los medios de que disponen. A su vez, la Unidad Central de Presupuestos de cada ministerio refunde y consolida los datos recibidos de las direcciones generales. Es en último extremo el ministro quien aprueba el anteproyecto parcial de presupuestos y lo remite al de Hacienda.

El Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos (y más concretamente la Subdirección General de Presupuestos), realiza las siguientes operaciones: Comprobación de que se han cumplido todos los requisitos exigidos y las normas establecidas para la estructura presupuestaria; consolidación de los diferentes proyectos de presupuestos de gastos de los diferentes ministerios; establecimiento de las cifras cuando este conjunto consolidado sobrepasa el techo de la previsión de gastos que puede realizarse, de acuerdo con las líneas directrices previamente fijadas por la Comisión Delegada de Asuntos Económicos o por el propio Consejo de Ministros.

La actuación del Consejo se concreta en la discusión y aprobación, en su caso, del proyecto de presupuestos de ingresos y gastos que presenta el ministro de Hacienda y acordar su remisión a las Cortes.

Las épocas o momentos en que debe presentarse el presupuestos al órgano legislativo varía según los países y en relación a cuál sea el comienzo del ejercicio económico. En España, la LACE establece que el presupuesto se presentará a las Cortes antes del 1 de julio del año que corresponda confeccionarlo. En la práctica se presenta más tardíamente; es, en realidad, en los meses de abril y mayo cuando se inicia la elaboración de los anteproyectos parciales por los ministerios, aprobándose el proyecto general por el Consejo de Ministros en el mes de julio y remitiéndose a las Cortes a mediados de septiembre o primeros de octubre.

El procedimiento de elaboración en las Cortes se ajusta a los trámites marcados en su reglamento. El presidente de la Comisión de Presupuestos, de acuerdo con el de las Cortes, nombra la ponencia que dictaminará el proyecto de ley de presupuestos; se pueden presentar, con determinadas limitaciones, enmiendas por los procuradores (a las Cortes corresponde la aprobación, enmienda o devolución del proyecto); el dictamen de la ponencia pasará al Pleno de la Comisión para su discusión y, una vez aprobado, al Pleno de las Cortes.

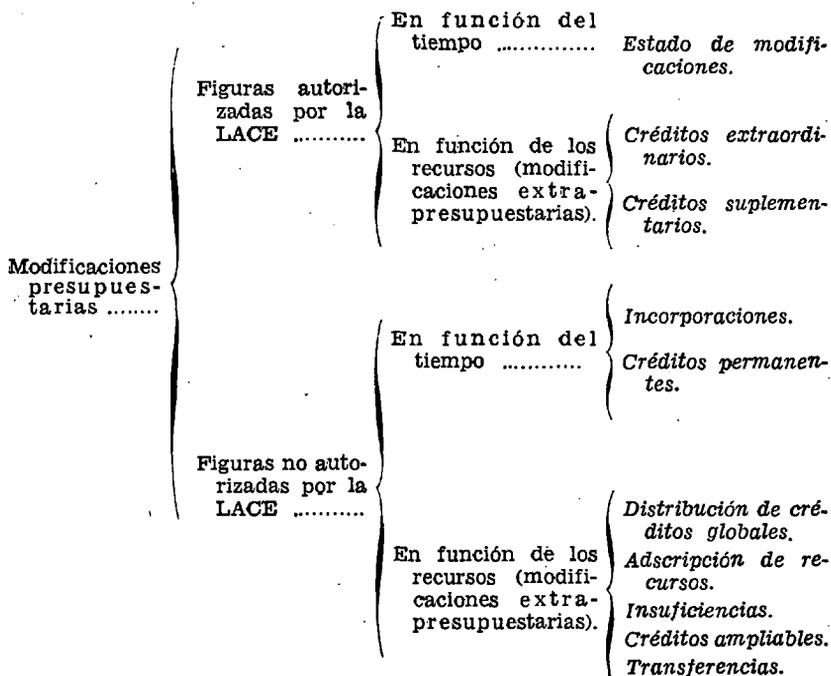
De esta forma, el documento presupuestario, que había sido una directriz política del Gobierno, se reviste de carácter de ley y se convierte en la expresión cifrada y cuantificada económicamente de un plan de actuación política, económica y social.

Parte segunda: Modificaciones del presupuesto

La existencia de unas previsiones de ingresos y las autorizaciones de gastos para el ejercicio económico, una vez elaborado el presupuesto, puede inducir a pensar que el documento presupuestario aprobado debería mantenerse durante el ejercicio. Mas la cuantificación de los gastos se presenta, ya sea por exceso, ya por defecto, con objeto de disponer de unos fondos de maniobra, en el primer caso, o con la finalidad de que el legislativo no encuentre excesivo el presupuesto o como influencia del equilibrio presupuestario, en el segundo.

Todo ello determina que existan transformaciones del documento presupuestario, que las más de las veces revelan una imprevisión en la elaboración del presupuesto y otras son el resultado de circunstancias estratégicas de política financiera.

Como las figuras modificativas del presupuesto han ido surgiendo a lo largo del tiempo y su regulación ha sido casuística y no general, se carece de una clasificación de las mismas. Para intentar clasificarlas puede acudir a un doble criterio: o en relación con el tiempo, o con los recursos, y, en dentro de estos últimos, en modificaciones intrapresupuestarias y extrapresupuestarias. En ambos grupos habrá que distinguir aquellas que están autorizadas por la LACE y las que han nacido fuera de ella.



1. FIGURAS AUTORIZADAS EN LA LACE EN FUNCIÓN DEL TIEMPO

La primera que se encuentra autorizada en la LACE es la del pase de un ejercicio económico a otro en virtud de bianualidad del presupuesto y que se conoce con el nombre de estado de modificación de créditos. Las alteraciones que se producen de un ejercicio económico al siguiente por medio de esta modificación entran en vigor y se reputan realizadas a todos los efectos legales el 1 de enero del siguiente año; sin embargo, la entrada en vigor en dicha fecha se produce por el automatismo de los hechos más que por su publi-

cación, que, si hasta ahora se hace normalmente, se demora en varios meses.

2. FIGURAS AUTORIZADAS EN LA LACE EN FUNCIÓN DE LOS RECURSOS: MO- DIFICACIONES EXTRAPRESUPUESTARIAS

El límite fijado a los gastos puede ser modificado por medio de una nueva autorización. Los recursos para hacer frente a nuevos gastos proceden normalmente del mismo presupuesto aprobado, pero también pueden tener su origen en otras fuentes distintas del propio presupuesto. De ahí la distribución entre modificacio-

nes intrapresupuestarias y extrapresupuestarias. La figura más característica de este grupo la representan los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, regulados en el artículo 41 de la LACE y en la real orden de 12 de junio de 1930.

3. FIGURAS NO AUTORIZADAS EN LA LACE, PERO GENERALIZADAS EN LA PRÁCTICA Y CON RESPALDO NORMATIVO

3.1 En función del tiempo

- Incorporaciones de remanentes de crédito:

El artículo 44 de la LACE establecía que «los remanentes de créditos legislativos quedarán, desde luego, anulados, sin que se pueda disponer de ellos para otras obligaciones». Esta prohibición viene quedando en suspenso a tenor de lo que señalan las sucesivas leyes de presupuestos, y en las que se autoriza al ministro de Hacienda para incorporar a los presupuestos siguientes determinados remanentes de crédito del ejercicio en que se originan.

Asimismo, la ley del II Plan de Desarrollo dispone en su artículo 15 que los remanentes de los créditos procedentes de inversión se incorporarán «automáticamente» al presupuesto del año siguiente.

- Créditos permanentes:

Al igual que en el supuesto anterior, la LACE (artículo 40) prohibía la concesión de créditos con carácter permanente. Pueden considerarse como una modalidad de estos créditos los llamados de «calificada excepción» y a los que se refiere el decre-

to-ley de 12 de diciembre de 1952; el régimen especial de estos créditos se ha ido recogiendo en las órdenes dictadas por el Ministerio de Hacienda sobre cierre de operaciones presupuestarias, así como en las propias leyes de presupuestos.

3.2 En función de los recursos: modificaciones intrapresupuestarias

Pueden considerarse las siguientes figuras: distribución de créditos globales, adscripciones de recursos, insuficiencias de crédito, créditos ampliables y transferencias de las aplicaciones presupuestarias.

Estas modificaciones presupuestarias, en la mayoría de los casos prohibidas por la LACE, se caracterizan no porque varíen la cuantía total de los créditos, sino por la modificación de su estructura interior. Su análisis se hace necesario para la ejecución del presupuesto y también para la información adecuada al análisis del coste y rendimiento de los servicios, o, simplemente, para la información a los administrados.

- Distribución de créditos globales:

En ocasiones, para la dotación de un servicio o realización de una inversión, se asignan cantidades globales. La ejecución de ese presupuesto exige la desagrupación en una serie de subaplicaciones, o, dicho de otra manera, se hace necesario distribuir el crédito.

Los créditos globales señalan, normalmente, la autoridad facultada para su distribución: Consejo de Ministros o titular del departamento. Las distribuciones de créditos, una vez aprobadas, vienen a constituir una especie de «minipresupuesto».

Existe una práctica administrativa que se traduce en no realizar la distribución del crédito global de una forma total al comienzo del ejercicio, sino que se va distribuyendo en forma sucesiva a través del año. Independientemente de que existan atenciones imprevisibles, la utilización de esta práctica supone una falta de programación y no debería permitirse.

— Adscripción de recursos:

Puede proceder: o de una distribución de créditos globales o como consecuencia de una integración de fondos. Principalmente, las leyes de presupuestos autorizan estas adscripciones para satisfacer atenciones de personal (contratación de personal, complemento de dotaciones, etc.).

— Insuficiencias:

Existen supuestos en que las dotaciones para un determinado servicio resultan insuficientes; insuficiencia originada no por falta de previsión, sino más bien como consecuencia de circunstancias acaecidas durante la ejecución del presupuesto (modificación de precios, aumento de necesidades, devaluación monetaria, etc.). Para atender estos gastos, figura en los presupuestos generales del Estado una dotación destinada a cubrir insuficiencias, siempre que su cuantía no exceda de un millón y medio de pesetas.

— Créditos ampliables:

Algunos de los créditos presupuestarios quedan fuera de la norma general de su limitación cuantitativa, pudiéndose disponer de una mayor cantidad que la inicialmente aproba-

da; en estos casos, sin necesidad de acudir a un crédito extraordinario o suplementario que modifique su cuantía, pueden ampliarse hasta el límite que sea necesario. Los principales créditos ampliables reconocidos por las leyes de presupuestos se refieren al pago de intereses o amortización de la Deuda Pública, clases pasivas, Seguridad Social o a otras específicas y concretas finalidades.

— Transferencias de aplicaciones presupuestarias:

La LACE (artículo 41) prohibía las transferencias entre capítulos, artículos y conceptos. El decreto-ley de 8 de noviembre de 1957 dejó en suspenso la citada prohibición, permitiendo con ello que puedan realizarse transferencias entre créditos que originalmente fueron aprobados para finalidades distintas. En este sentido, era más previsora la ley de Administración y contabilidad de 1870, que facultaba al Gobierno, cuando las Cortes no estuvieran reunidas, para acordar transferencias cuando concurrieran determinados requisitos.

4. OPERACIONES DE CONTROL DE LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

El control de las modificaciones del presupuesto es hoy competencia de la Dirección General de Presupuestos y de la Intervención General.

El reglamento del que fuera Tribunal Supremo de la Hacienda Pública atribuía a dicho Tribunal el conocimiento o informe de los expedientes de modificación presupuestaria.

Parte tercera: Ejecución del presupuesto

En la ejecución del presupuesto se hace preciso diferenciar lo que corresponde a los gastos y lo que afecta a los ingresos.

1. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO EN SU VERTIENTE DE GASTOS

El presupuesto de gastos tiene como misión fundamental la satisfacción de las necesidades públicas. Si se tuviese que señalar la nota característica que domina toda la ejecución, ésta no podía ser otra que la que se concreta en las operaciones de control. El Estado liberal, no intervencionista, veía en el control el único medio de hacer frente a la desconfianza que le producía la actuación de los administradores. Ahora bien, en nuestros días, la existencia del control debe coordinarse con la necesidad de la agilidad o flexibilidad que se precisan en una gestión administrativa moderna, que no puede ser imposibilitada por su férreo ejercicio. A estas consecuencias llegan las modernas teorías presupuestarias, para las que lo importante es el cumplimiento del programa o proyecto y que sin abandonar, como no podía ser de otro modo, la existencia del control, evitan que éste se convierta en paralizante.

En definitiva, la ejecución del presupuesto está siempre dominada por tres tipos de consideraciones:

En primer lugar, consideraciones políticas, que consisten en asegurar el respeto a las prerrogativas del Parlamento en materia financiera, evitando que se rebasen las autorizaciones presupuestarias.

En segundo lugar, consideraciones

financieras, que estriban en evitar cualquier despilfarro y malversación de los encargados de ejecutar el presupuesto.

Finalmente, consideraciones administrativas, que radican en asegurar una buena gestión de los servicios públicos.

Dentro de la ejecución del presupuesto de gastos, es preciso distinguir una ejecución normal y otra a la que, por no poderse realizar todas las operaciones o alguna de ellas como consecuencia de circunstancias excepcionales, vicios o defectos, puede llamarse anormal.

1.1 *Ejecución normal del presupuesto*

Dentro de ella pueden señalarse las operaciones típicas de ejecución, las de control y las de justificación de gastos.

1.1.1 Operaciones de ejecución de gastos

Existen cuatro fases perfectamente diferenciadas:

- Proposición y compromiso del gasto (o con arreglo a la contabilidad mecanizada «autorización»):

El compromiso de una decisión de la autoridad competente por la que se comprometen fondos presupuestarios para la realización de una determinada actividad. Este compromiso o autorización de gastos puede ser voluntario (como en la generalidad de los casos, ya que se origina por voluntad de la autoridad competente) o involuntario cuando circunstancias externas a la Administración obligan a ésta a responder de determinadas

obligaciones (daños causados por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, por ejemplo).

La propuesta de gastos debe reunir determinados requisitos de contenido (técnico y financiero) y de forma. Los órganos que intervienen en la propuesta están en íntima conexión con su contenido: una propuesta de tipo técnico la realizará la unidad operativa correspondiente, mientras que los aspectos financieros de la misma serán competencia de la unidad central de administración financiera (que bajo la dependencia de la subsecretaría, existe entre los departamentos ministeriales).

— Liquidación o disposición:

La liquidación consiste en determinar el importe del gasto comprometido; fija su exacta cuantía. Esta fase se encuentra presidida por la norma del «servicio realizado», que exige, para que el correspondiente pago pueda realizarse, el que lo esté previamente aquél. Esta rigidez, por otra parte con excepciones, produce en la práctica innumerables inconvenientes que tratan de paliar los anticipos de cantidades.

En muchas ocasiones la disposición va unida a la autorización en una misma propuesta de gastos.

— Ordenación del gasto:

La ordenación del gasto es la última fase de procedimiento de ejecución a nivel de departamento ministerial. Es un acto de decisión de la autoridad competente, o de sus delegados, en virtud del cual se autoriza el gasto para un determinado servicio. Frecuentemente, la ordenación del gasto se realiza simultáneamente

con la liquidación, aunque puedan aparecer por separado.

Para que la ordenación sea válida se precisa que la propuesta de gastos haya sido fiscalizada previamente por los correspondientes órganos de control. La ordenación del gasto corresponde realizarla a los ministros titulares de los departamentos o, por su delegación, a otras autoridades o funcionarios, ya que la legalidad vigente en esta materia señala la facultad de delegar, pero sin limitación de funciones y, generalmente, de cuantía. Supone, sin embargo, una limitación en relación con la cuantía la ordenación de los gastos superiores a cinco millones de pesetas (si se trata de gastos de funcionamiento) y mayores a cincuenta millones (si se refieren a gastos de inversión), en los que para su ordenación no es competente el ministro gestor, sino el Consejo de Ministros. Igualmente es competente el Consejo en los gastos, cualquiera que sea su cuantía, que se refieran a servicios cuya ejecución dure más que el período bienal del presupuesto, excepto cuando están comprendidos en un plan general aprobado por ley.

— Ordenación y ejecución del pago:

La ordenación del pago constituye la última etapa en el proceso de ejecución del presupuesto de gastos. Tradicionalmente, las normas financieras han venido atribuyendo la facultad ordenatoria al ministro de Hacienda; con ello se delimita el campo de atribuciones en la ejecución del presupuesto. Las tres fases anteriores (propuesta, liquidación y ordenación del gasto) corresponden a los departamentos gestores y esta última al de Hacienda.

La citada facultad puede delegarse por el ministro de Hacienda en el director general del Tesoro, quien, a su vez, dispone de las denominadas ordenaciones secundarias de pagos. La delegación también puede conferirse en el subdirector general del Tesoro de acuerdo con lo que señala el decreto de 25 de enero de 1968, que ha provocado diversas interpretaciones, no siempre concordantes, de la doctrina.

La ordenación del pago, una vez realizadas las oportunas operaciones de control, se consuma con la entrega material de los fondos, ya sea en metálico, mediante talón o en formalización.

En otro sentido, los pagos pueden ser «en firme» y «a justificar», estando la diferencia entre ellos en que en los primeros (que suponen una regla general) el servicio ha sido previamente realizado y se conoce con exactitud su cuantía, mientras que en los segundos los gastos no están determinados en una cantidad fija y exacta o el servicio no ha sido todavía realizado, con lo que se asemejan a las provisiones o adelantos de fondos.

1.12 Ordenaciones de control del gasto

Característica muy acusada en la ejecución del presupuesto de gastos es la separación entre las actividades administrativas, las de gestión y las de control y por ello la diferenciación entre administradores o ejecutivos y contables y funcionarios interventores que tienen a su cuidado el control de las diversas operaciones.

Pueden enumerarse por separado las operaciones de control contable y las de control administrativo.

— Operaciones de control contable:

Estas operaciones tienen como finalidad fundamental realizar las anotaciones contables que permitan, de una parte, posibilitar la continuación de las diferentes operaciones de ejecución del gasto y, de otra, la labor informativa a través de los números y de los estados contables de la situación en que se encuentran cada una de las aplicaciones presupuestarias a las que se van cargando los diferentes gastos autorizados o dispuestos.

En control contable está encomendado en la esfera a la Intervención General de la Administración del Estado y en el ámbito departamental a las oficinas de contabilidad, que se encuentran unidas—a partir del decreto de 25 de enero de 1968—a la de la intervención existente en cada ministerio, orgánicamente encuadradas en las subsecretarías y funcionalmente dependientes de la intervención general.

Las principales funciones de control contable se refieren a realizar las anotaciones, llevar la documentación que se establezca en el departamento ministerial y realizar las operaciones de toma de razón mediante las certificaciones de existencia de crédito.

— Operaciones de control administrativo:

Este control puede definirse como la actividad de la Administración encaminada a garantizar que los actos financieros y patrimoniales se ajusten a las órdenes de ejecución dadas y a los principios financieros contables que rigen la Hacienda pública.

El órgano encargado de esta fisca-

lización es la Intervención General de la Administración del Estado (Intervención General o intervenciones delegadas), que la realiza en los siguientes aspectos:

1.º Intervención crítica del reconocimiento y liquidación del derecho, obligación o gasto.

2.º Intervención formal de la ordenación del pago.

3.º Intervención material del pago.

4.º Intervención de la inversión de las cantidades destinadas a realizar servicios, obras o adquisiciones y a la comprobación de existencias de personal y bienes semovientes, muebles e inmuebles.

En el ámbito de control administrativo cabe distinguir una dualidad de criterios: control formal o de oportunidad. En la administración financiera española rige exclusivamente el principio del control formal. Esta postura de nuestra legislación está, en cierto modo, justificada, ya que el control de la oportunidad supondría un control que estuviese por encima de las propias autoridades ejecutorias.

Por esta razón, parece más aconsejable reservar el criterio de la oportunidad al control legislativo o al jurisdiccional. Otra cosa muy distinta sería afirmar que en un presupuesto funcional no debería intentarse instaurar, matizado, un control de la oportunidad.

1.13 Operaciones de justificación de los gastos

La justificación de los gastos es la operación en virtud de la cual las personas que han verificado la ordenación o los habilitados-depositarios de fondos del Estado realizan la rendición oportuna de las cuentas.

Sin perjuicio de que los documentos justificativos de gastos tengan un denominador común, pueden distinguirse según se trate de sueldos, otras remuneraciones, dietas, transportes y traslados, jornales, asuntos sociales, haberes pasivos, material de oficina, alquileres, gastos de los servicios y subvenciones.

1.2 Ejecución anormal del presupuesto

Siguiendo la terminología empleada, por anormalidad debe entenderse aquella ejecución del presupuesto que supone una forma excepcional. En ningún caso puede asimilarse la ejecución que no se ajusta a la generalidad o a la «moda», con la adecuación o no a la legalidad vigente; en este caso se tratará de una ejecución ilegal y no anormal.

Esta forma de ejecución puede confundirse en algunos supuestos con las figuras modificativas del presupuesto; el deslinde se hace difícil en la mayoría de los casos, pues, por ejemplo, una incorporación, que es una figura modificativa, supone también una ejecución presupuestaria fuera del propio presupuesto.

Las figuras que comprende pueden clasificarse según un doble criterio:

- Ejecución anormal debida a defectos internos de fondo o de forma. En el primer caso aparecen los supuestos de *falta de crédito* y en el segundo las *convalidaciones y gastos a justificar deficientes*.
- Ejecución anormal como consecuencia de que la ejecución de los gastos o de los pagos tengan que realizarse fuera del ejercicio económico en que se comprenden. En el supuesto de los gas-

tos, aparecen los que *afectan a varios ejercicios y la tramitación anticipada de expedientes de gasto*, y con relación a los pagos, las *resultas y obligaciones de ejercicios cerrados y la habilitación de créditos*.

Por último, en la ejecución del presupuesto de gastos cabe señalar las operaciones de cierre de ejercicios que se ajustan a las normas que anualmente aprueba el Ministerio de Hacienda y que tienen por finalidad determinar la forma de liquidación presupuestaria.

2. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO EN SU VERTIENTE DE INGRESOS

La relación de los ingresos se ajusta al procedimiento de gestión tribu-

taria, que el autor califica de verdadero procedimiento administrativo, si bien considerando ofrece algunas peculiaridades en relación con el establecido en la ley de 17 de julio de 1958.

En el procedimiento de gestión tributaria también cabe hablar de tres fases diferentes: iniciación, instrucción y terminación. Junto a estas fases, podría señalarse la de ejecución, que se concreta en el procedimiento recaudatorio.

En este último apartado de la obra (páginas 445 a 649 del tomo segundo) se analizan los diferentes tipos de procedimientos y se hace una amplia referencia a la determinación de la base imponible de las diferentes clases de impuestos, distinguiendo los apartados que se señalan en el siguiente cuadro:

1. Procedimiento de gestión tributaria (concepto y esencia del procedimiento; características generales; naturaleza jurídica; clases y fases).

<p>Procedimiento de gestión ordinaria</p>	}	<p>Procedimiento de gestión ordinaria</p>	<p>Procedimiento liquidatorio. Procedimiento de ejecución o recaudación.</p>
<p>2. Análisis de los distintos tipos de procedimiento</p>	}	<p>Procedimiento extraordinario de gestión tributaria</p>	<p>Régimen de estimación objetiva. Convenios individuales.</p>
	}	<p>Procedimiento especial: jurados tributarios</p>	<p>Organización. Procedimiento.</p>

3. Referencia al procedimiento de determinación de la base imponible de los diferentes tipos de impuesto.