La leyes de presupuestos generales del Estado

Amable Corcuera Torres

PID_00189572

Universitat Oberta de Catalunya

Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es

Índice

Introducción..... 5

Objetivos..... 6

1. Concepto jurídico de presupuesto..... 7

2. Naturaleza jurídica de las leyes de presupuestos generales del Estado..... 9

3. Contenido de las leyes de presupuestos generales del Estado. 13
3.1. Ámbito subjetivo 13
3.2. Ámbito objetivo 17
3.3. Parte dispositiva 20

4. Efectos jurídicos de las leyes de presupuestos generales del Estado..... 25
4.1. Efectos de la parte dispositiva 25
4.2. Efectos sobre los ingresos públicos 25
4.3. Efectos sobre los gastos públicos 27

5. Estructura de los Presupuestos Generales del Estado..... 31
5.1. Estructura del estado de ingresos 32
5.2. Estructura del estado de gastos 34
5.2.1. Clasificación orgánica 35
5.2.2. Clasificación por programas 36
5.2.3. Clasificación económica 38

Actividades..... 43

Ejercicios de autoevaluación..... 43

Solucionario..... 45

Glosario..... 47

Bibliografía..... 48

Introducción

La finalidad de este módulo se concreta en el **estudio de los PGE**, el cual se llevará a cabo a través del análisis del instrumento normativo en el que se manifiesta cada año la ley de presupuestos correspondiente. En el módulo "Los principios presupuestarios" se pondrán de manifiesto las exigencias de dichos principios, aunque con carácter previo corresponde examinar los aspectos fundamentales del régimen jurídico del presupuesto (su naturaleza legal, por un lado, y el ciclo presupuestario, por otro), donde hemos de ver plasmadas las citadas exigencias.

En función de lo anterior, resulta obligado comenzar este módulo ofreciendo un **concepto jurídico de presupuesto**, en tanto en cuanto es la perspectiva que nos interesa. En este sentido, tendremos ocasión de comprobar que este enfoque jurídico está configurado tanto por el contenido del presupuesto, como por los efectos jurídicos que produce.

Una vez fijado el objeto de análisis, procede hacer una referencia sumaria a la antigua polémica sobre la **naturaleza jurídica de las leyes de presupuestos**, pues aunque se debería tratar de un tema superado, todavía quedan algunas reminiscencias que surgen de vez en cuando y que pretenden ser utilizadas –erróneamente, en nuestra opinión– como argumentos para sustentar interpretaciones normativas no demasiado acertadas.

El siguiente aspecto a tener en cuenta se refiere al **contenido de las LPGE**, como elemento necesario para poder adquirir una visión omnicomprensiva de lo que supone la aprobación de la citada norma por el órgano legislativo competente. Por ello, resulta ineludible analizar el contenido subjetivo y objetivo de las LPGE y las peculiaridades de su parte dispositiva.

A continuación, se abordarán los **efectos jurídicos de las LPGE**, incluyéndose los de su parte dispositiva y los relativos a los ingresos y gastos que contienen, como segundo elemento que configura al presupuesto jurídicamente hablando.

Por último, acabaremos deteniéndonos en la **estructura de los estados de ingresos y gastos de los PGE**, en cuanto elemento imprescindible para poder entender la forma en que se ponen de manifiesto en el presupuesto las necesidades públicas a satisfacer y la forma de financiarlas.

Objetivos

Una vez trabajado este módulo didáctico y realizadas las actividades propuestas, el estudiante tiene que estar en condiciones de alcanzar los siguientes objetivos:

1. Asimilar el concepto de presupuesto desde el punto de vista jurídico y saber diferenciarlo de otros enfoques que también lo estudian.

2. Conocer la polémica acerca de la naturaleza jurídica de las LPGE y su posible incidencia en el ordenamiento jurídico.

3. Delimitar el concepto de sector público estatal como parte integrante del contenido subjetivo de las LPGE.

4. Distinguir los estados de gastos e ingresos de los PGE (contenido objetivo) y su manifestación en las tres categorías que reconoce la normativa aplicable.

5. Identificar la parte dispositiva de las LPGE y sus peculiaridades frente al resto de normas legales aprobadas por el Parlamento.

6. Comprender la eficacia jurídica de los distintos aspectos que conforman el contenido del presupuesto (parte dispositiva, ingresos y gastos públicos).

7. Entender cómo se organiza el estado de ingresos del presupuesto, según las clasificaciones orgánica y económica.

8. Conocer la estructura orgánica del estado de gastos, como reflejo del ámbito subjetivo de los PGE.

9. Asimilar la estructura por programas de gastos, a través de la que se concreta la finalidad del gasto y se desarrolla el modelo de presupuestación por programas.

10. Comprender la estructura económica de gastos, que pone de manifiesto en qué se lleva a cabo el gasto.

1. Concepto jurídico de presupuesto

El **concepto de presupuesto** viene determinado por la perspectiva de análisis que respecto del mismo se adopte. Así, desde el punto de vista **económico**, representa un plan de la actividad financiera y, por tanto, una ordenación de las necesidades públicas según su respectiva prioridad. Desde el punto de vista **político**, supone la plasmación de una determinada ideología, así como la adopción de decisiones de gran trascendencia para los ciudadanos, y en definitiva para el propio Estado. Y desde el punto de vista **jurídico**, significa que la actuación financiera de los entes públicos se encuentra sometida y vinculada a normas jurídicas. Nos centraremos, lógicamente, en ofrecer un concepto jurídico de presupuesto.

Lectura recomendada

C. Palao Taboada (1987). *Derecho Financiero y Tributario I* (2.ª ed.). Madrid: Colex.

La **CE no contempla una definición de presupuesto** pero establece su contenido necesario, al indicar que:

> "los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado."
>
> Art. 134.2 CE.

Por su parte, la LGP dispone que los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal y que determinarán las obligaciones económicas que, como máximo, pueden reconocer y los derechos a reconocer[1].

(1) Arts. 32 y 33 LGP.

De los preceptos transcritos se desprende que son **dos los aspectos** que configuran el presupuesto.

- Su **contenido**, es decir, las obligaciones y los derechos a liquidar, o lo que es lo mismo, gastos e ingresos.

- Los **efectos jurídicos** de ese contenido, esto es, los gastos que como máximo se pueden efectuar y los ingresos que se prevé conseguir en el ejercicio presupuestario.

Teniendo en cuenta estos dos aspectos, puede definirse el presupuesto como el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos.

En cuanto acto legislativo, conviene iniciar el análisis de esta definición analizando la naturaleza jurídica de las leyes de presupuestos, y referirse después a su contenido y efectos jurídicos.

Lectura recomendada

A. Rodríguez Bereijo (1970). *El presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*. Madrid: Tecnos.

2. Naturaleza jurídica de las leyes de presupuestos generales del Estado

La aprobación del presupuesto por el órgano que ostenta la máxima representación popular, es decir, por el órgano legislativo, es una **conquista histórica de los regímenes parlamentarios**.

Dicha aprobación se realiza mediante la **forma normal de manifestarse el poder legislativo**, es decir, **mediante una ley**, y de esta manera, el programa de actuación gubernamental que refleja el presupuesto como plan financiero de ingresos y gastos, al ser autorizado por el Parlamento, se convierte en una norma jurídica con rango y forma de ley, que autoriza al poder ejecutivo para la realización o puesta en práctica del mencionado plan de actuación financiera. No obstante, esta naturaleza legal no siempre se ha tenido tan clara, por lo que resulta obligada una somera referencia a la **vieja polémica de la naturaleza jurídica de la ley que aprueba el presupuesto**. Complementariamente, se indicarán las especialidades más relevantes que presenta la Ley de Presupuestos Generales del Estado frente a otras leyes, como consecuencia de la peculiar finalidad que se le asigna en el ordenamiento jurídico.

El **debate sobre la naturaleza jurídica de la ley de presupuestos** se planteó en la doctrina iuspublicista alemana en el último tercio del siglo XIX (Laband, Jellinek, Mayer). Estos autores partían de la idea de que no todo lo que tiene forma de ley tiene naturaleza de ley, lo que les llevó a **diferenciar** las **leyes materiales** de las **leyes formales**. Ley en sentido material solo es aquella que contiene normas jurídicas, es decir, mandatos generales y abstractos cuya finalidad es delimitar los derechos y deberes de las personas. Para estos autores, la **ley de presupuestos** no contiene mandatos o reglas de conducta generales y abstractos, por lo que no es una ley en sentido material sino **en sentido puramente formal**, su contenido es el de un acto propio del Gobierno, que consiste en una mera estimación de los ingresos y los gastos públicos.

El voto del Parlamento, en su opinión, únicamente sirve para descargar de responsabilidad al Gobierno en la ejecución de dicho acto, de manera que el Parlamento no cumpliría una función legislativa propiamente dicha, sino de mero control político de la actividad del Ejecutivo.

Origen del debate

Conseguir la preeminencia del poder ejecutivo sobre el legislativo en materia presupuestaria.

De la consideración de la ley de presupuestos como ley formal se desprendieron **dos consecuencias**:

- La primera, que las **facultades de iniciativa** en materia presupuestaria no correspondían al legislativo, puesto que era la Administración la que mejor conocía las necesidades del Estado.

- Y la segunda, que el **legislativo no podía modificar el presupuesto** presentado por el ejecutivo, debía limitarse a aprobarlo o rechazarlo en bloque.

No obstante, puede decirse que la tesis de la consideración de la ley de presupuestos como una ley en sentido puramente formal apareció en un **contexto histórico-político** determinado para justificar dogmáticamente la supremacía del ejecutivo frente al legislativo en la toma de decisiones sobre el gasto público. En efecto, en esa época Alemania estaba en pleno proceso de unificación y el Gobierno de von Bismarck requería continuamente partidas de gasto extraordinarias para financiar las campañas militares de anexión de territorios al Estado alemán, peticiones que no en todos los casos eran atendidas por el Parlamento, lo que provocó la formulación de la teoría de la ley presupuestaria como ley meramente formal.

Evidentemente, **fuera del contexto citado tal teoría carece de sentido**, y que la ley de presupuestos es una ley en sentido material, pues actualmente ni la regulación constitucional de los presupuestos ni las limitaciones existentes a la iniciativa parlamentaria en materia presupuestaria permiten sustentar la tesis de la ley de presupuestos como ley en sentido formal, como a continuación se pretende fundamentar.

Lectura recomendada

C. Palao Taboada (1987). *Derecho Financiero y Tributario I* (2.ª ed.). Madrid: Colex.

La **CE** establece que:

> "las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución."
>
> Art. 66.2 CE.

La **separación** que efectúa este precepto **entre potestad legislativa** y **aprobación del presupuesto** se ha considerado como un argumento a favor de la consideración de la Ley de Presupuestos Generales del Estado como ley formal, pero no es acertado, puesto que no persigue más que destacar la función de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, dada su relevancia, subrayando su atribución a las Cortes Generales (e incluso parece más bien que el citado precepto se refiere a los presupuestos de las propias Cortes). En este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Constitucional, entre otras en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, al entender que la Ley de Presupuestos Generales del Estado es el vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno, y en ella participa el Parlamento en su función peculiar –la de su aprobación– que el artículo 66.2 de la CE enuncia como competencia específica desdoblada de la genérica potestad legislativa del Estado.

Esta **especificidad** de la función parlamentaria de aprobación del presupuesto conecta con las **peculiaridades** de la Ley de Presupuestos Generales del Estado respecto a cualquier otra ley, peculiaridades que se justifican por el **carácter instrumental del presupuesto** respecto de la política económica del Gobierno, pero que no cuestionan su consideración como ley en sentido material.

Así, aunque la CE establece la colaboración entre el ejecutivo y el legislativo en el ejercicio del poder presupuestario (Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación[2]), también reconoce el **predominio del ejecutivo** en esta materia, pues aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario, y toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la **conformidad del Gobierno** para su tramitación[3].

(2)Arts. 134. 5 y 6 CE.

(3)Art. 134.1 CE.

Este predominio del ejecutivo es consecuente con la influencia de la institución presupuestaria en la política económica del Estado que compete al Gobierno, pero no supone que el presupuesto deba concebirse como un acto separado y de naturaleza distinta de la ley que lo aprueba.

Además, la consideración de la ley que aprueba los presupuestos como ley formal exigiría que el legislativo careciera de toda posibilidad de modificar el presupuesto elaborado por el ejecutivo, algo que no ocurre. Las posibilidades que el Legislativo tiene de modificar el presupuesto son limitadas, pero existen y se utilizan con frecuencia. En conclusión, la Ley de Presupuestos Generales del Estado es una ley que contiene normas dotadas de plenos efectos jurídicos, aunque presenta algunas **peculiaridades**, que se especifican a continuación.

De las normas constitucionales que regulan los Presupuestos Generales del Estado puede extraerse la conclusión de que la ley que los aprueba es una **ley especial y especializada**, al estar afectada por una serie de **circunstancias jurídicas** que no se aplican a otras leyes. Estas circunstancias, que se irán desgranando a lo largo de los apartados incluidos en estos materiales dedicados al presupuesto, son, sistemáticamente, las siguientes:

- Tiene un **contenido propio y exclusivo**, tanto desde el punto de vista subjetivo como objetivo.

- Goza de un **procedimiento específico** para su elaboración, aprobación, ejecución y control.

Lectura recomendada

J. Pascual García (2009). *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Madrid: Boletín Oficial del Estado.

- Tiene una **eficacia temporal limitada** al ejercicio anual, salvo el supuesto excepcional de la prórroga presupuestaria.

- En determinadas circunstancias, el **Gobierno** cuando la ejecuta está facultado para **variar el contenido** aprobado inicialmente por las Cortes Generales.

- Y, por último, **tiene limitada la capacidad de introducir innovaciones** o modificaciones en el ordenamiento jurídico, particularmente en el ámbito tributario.

Conclusión sobre el carácter legal de los PGE

Las LPGE se configuran como una ley especial y especializada con una serie de peculiaridades que se derivan de ese carácter y no de su naturaleza jurídica.

3. Contenido de las leyes de presupuestos generales del Estado

Para determinar el contenido de las leyes de presupuestos generales del Estado ha de tomarse como punto de partida el artículo 134.2 de la Constitución, que establece que los Presupuestos Generales del Estado incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Este precepto constitucional, cuyo **desarrollo se contempla en la LGP**, permite mantener que el contenido de las leyes de presupuestos generales del Estado está constitucionalmente definido, pudiendo sistematizarse distinguiendo: el **ámbito subjetivo**, el **ámbito objetivo** y la **parte dispositiva** o **texto articulado**.

3.1. Ámbito subjetivo

El ámbito subjetivo de los Presupuestos Generales del Estado o, lo que es lo mismo, la determinación de lo que el artículo la CE denomina **sector público estatal**, se delimita, como se ha indicado, en la LGP[4].

(4)Arts. 2, 3 y 33.1 LGP.

El contenido de estos preceptos permite diferenciar dentro del ámbito institucional o subjetivo de los Presupuestos Generales del Estado **dos grandes bloques**:

- Los presupuestos de los órganos constitucionales y del sector público administrativo.
- Los presupuestos del sector público empresarial, del sector público fundacional y de los fondos sin personalidad jurídica del artículo 2.2 de la LGP.

En el **primer bloque**, **presupuestos de los órganos constitucionales y del sector público administrativo**, se integran:

- El **presupuesto del Estado**: Incluye los presupuestos de los órganos constitucionales (Casa de su Majestad el Rey, Cortes Generales, Tribunal de Cuentas, Tribunal Constitucional, Consejo General del Poder Judicial y Consejo de Estado) y el de los órganos de la Administración General del Estado.

Ejemplo

¿En qué bloque presupuestario se integra el presupuesto del Ministerio del Interior?

En el presupuesto del sector público administrativo y dentro de él, en el presupuesto del Estado.

- Los presupuestos de los **organismos autónomos de la Administración General del Estado**.

Ejemplo

¿En qué bloque presupuestario se integra el presupuesto del Instituto de Estudios Fiscales?

En el presupuesto del sector público administrativo y dentro de él, en el presupuesto de los organismos autónomos de la Administración General del Estado, pues el Instituto de Estudios Fiscales tiene esa forma jurídica y está adscrito al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

- El presupuesto de la **Seguridad Social** y de las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros y entidades mancomunados.

- Los presupuestos de **otras entidades estatales de derecho público**, así como de los **consorcios**, cuando su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios, efectúen operaciones de redistribución de la venta sin ánimo de lucro, o no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.

Ejemplo

¿En qué bloque presupuestario se integra el Consorcio Instituto de Investigación sobre el Cambio Climático o la Comisión Nacional sobre la Energía?

En el presupuesto del sector público administrativo y dentro de él, en el presupuesto de los consorcios y de otras entidades estatales de derecho público, pues o cumple con la forma jurídica exigida en la LGP (consorcio) o no es posible incluirlos en ningún otro grupo de los analizados anteriormente (Comisión Nacional de la Energía).

La **principal característica** de estos agentes es que **sus presupuestos de gastos son de carácter limitativo**, aunque debe tenerse en cuenta el gran volumen de trasvase de fondos entre unos y otros en forma de transferencia. Por eso, la simple suma algebraica de los presupuestos de estos agentes produciría el doble cómputo de muchas operaciones alterando la realidad de la dimensión y composición del conjunto, de ahí que sea necesario consolidarlos eliminando las transferencias internas para dimensionar correctamente la actividad financiera estatal, obteniendo así los **Presupuestos Generales del Estado consolidados**.

Aclaración

A los estados de gastos de estos entes se les aplican las vinculaciones de los créditos según el principio de especialidad presupuestaria.

En el **segundo bloque**, el formado por el **sector público no administrativo**, es decir, por el sector público fundacional, por los fondos sin personalidad jurídica del artículo 2.2 de la LGP y por el sector público empresarial, se integran:

- Los presupuestos de las **fundaciones estatales**.

Ejemplo

¿En qué bloque presupuestario se integra la Fundación de los Ferrocarriles Españoles o la Fundación del Teatro Real?

En el presupuesto del sector público no administrativo (sector público fundacional).

- Los presupuestos de los **fondos carentes de personalidad jurídica** cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado[5].

(5)Art. 2.2 LGP.

Ejemplo

¿En qué bloque presupuestario se integra el Fondo para la Promoción del Desarrollo o el Fondo para Inversiones en el Exterior?

En el presupuesto del sector público no administrativo (fondos carentes de personalidad jurídica).

- Los presupuestos de las **entidades públicas empresariales**.

Ejemplo

¿En qué bloque presupuestario se integra RED.ES o Ferrocarriles de Vía Estrecha?

En el presupuesto del sector público no administrativo (entidades públicas empresariales).

- Los presupuestos de las **sociedades mercantiles estatales**.

Ejemplo

¿En qué bloque presupuestario se integra Correos y Telégrafos S. A. o Paradores de Turismo S. A.?

En el presupuesto del sector público no administrativo (sociedades mercantiles estatales).

- Los presupuestos de **otras entidades de derecho público**, así como los **consorcios**, cuando no formen parte del sector público administrativo.

Ejemplo

¿En qué bloque presupuestario se integra el Instituto de Crédito Oficial o el Consorcio de Compensación de Seguros?

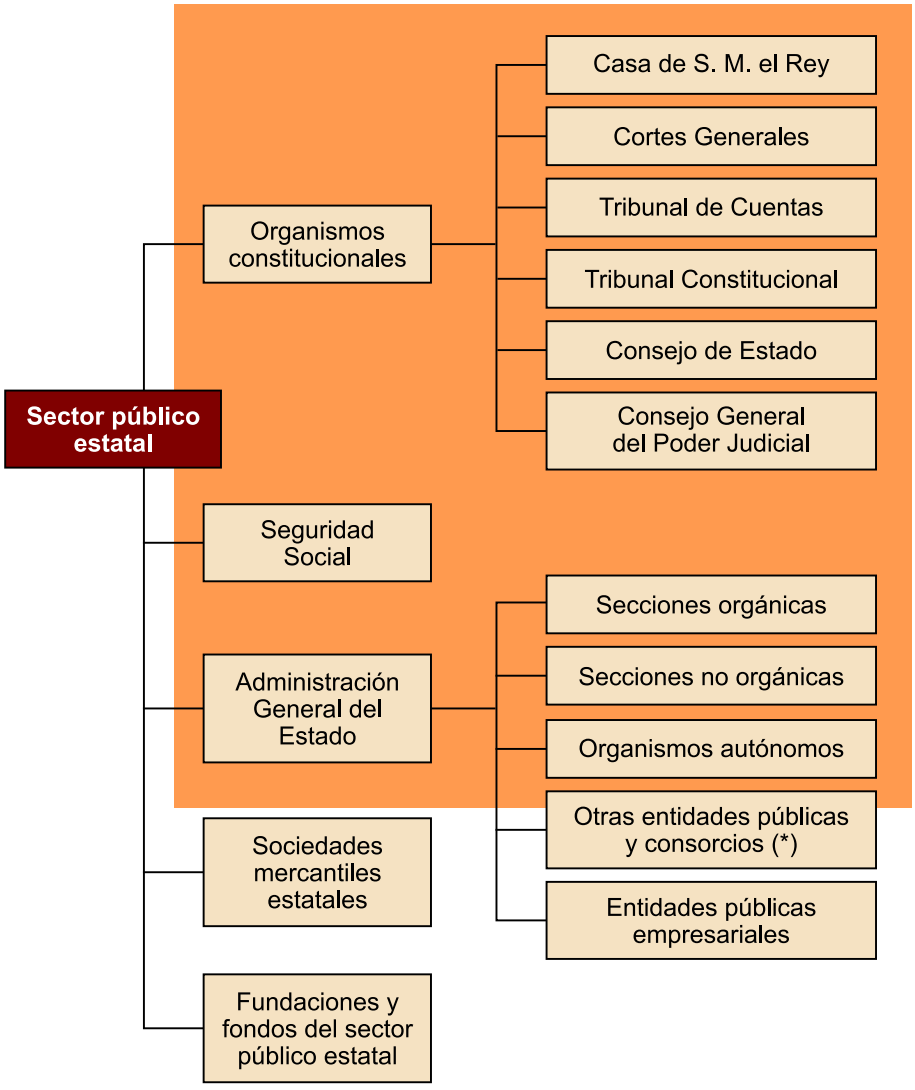
En el presupuesto del sector público no administrativo (otras entidades de derecho público y consorcios, pues el de Consorcio de Compensación de Seguros no forma parte del sector público administrativo).

La **principal característica** de estos agentes es que **sus presupuestos tienen carácter estimativo** por la naturaleza de su actividad, no son limitativos y, por ello, no es posible la consolidación. Tanto los ingresos –denominados re-

cursos– como los gastos –denominados dotaciones– son estimativos. En este caso, a diferencia del anterior, no se aplica a los gastos el principio de especialidad presupuestaria tal y como viene reflejado en la LGP, sino que será, en su caso, la normativa propia de cada uno de estos entes la que establecerá si existe algún tipo de vinculación de las dotaciones aprobadas, más allá del carácter limitativo del total concedido, que en ningún caso podrá superarse.

Finalmente, a la LPGE se unirá el **presupuesto de gastos de funcionamiento e inversiones del Banco de España**, que tiene carácter estimativo y no será objeto de consolidación con los presupuestos del sector público estatal.

El siguiente cuadro sintetiza el ámbito subjetivo expuesto:



(*) Se integran en el presupuesto consolidado el resto de entidades de derecho público y los consorcios con otras administraciones públicas que formen parte del sector público administrativo estatal según el artículo 3.1 de la Ley General Presupuestaria.

Ámbito de los Presupuestos Generales del Estado y del presupuesto consolidado
Fuente: Libro azul. *Presupuestos 2012. Introducción a la lectura de los Presupuestos Generales del Estado.* Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

3.2. Ámbito objetivo

El **ámbito objetivo** de los Presupuestos Generales del Estado se delimita fundamentalmente en la **LGP**[6], de donde se desprende que los estados numéricos de los Presupuestos Generales del Estado pueden ordenarse en **tres categorías**:

- **Presupuestos administrativos**.
- **Presupuestos de explotación y de capital**.
- **Presupuesto de beneficios fiscales**.

Los dos primeros, que son los que propiamente constituyen este ámbito objetivo, se corresponden con los dos bloques del ámbito subjetivo anteriormente expuesto.

(6)Arts. 33.2 y 64 LGP.

1) Presupuestos administrativos

Están constituidos por los **estados de gastos** y los **estados de ingresos** de los entes integrantes del sector público administrativo estatal.

La característica más relevante de estos presupuestos administrativos es que son **limitativos y vinculantes** en relación con los **gastos**, y **estimativos y no vinculantes** en relación con los **ingresos**.

Los **estados de gastos** los integran los denominados **créditos presupuestarios**, autorizaciones limitativas para realizar gastos y elemento necesario para ejecutar el presupuesto y poder gastar. Son créditos presupuestarios cada una de las asignaciones individualizadas de gasto, que figuran en los presupuestos de los órganos del sector público administrativo, puestas a disposición de los centros gestores para la cobertura de las necesidades para las que hayan sido aprobados[7]. El concepto de crédito se compone de dos elementos: en primer lugar, del **gasto**, que refleja la necesidad a satisfacer o el objetivo a cumplir –por ejemplo, los gastos del Plan nacional sobre Drogas, de Modernización de las Fuerzas Armadas o de Becas y Ayudas a Estudiantes–; y en segundo lugar de la **cifra**, que expresa en términos meramente contables la cantidad de fondos monetarios que, como máximo, se pueden destinar a ese gasto.

(7)Art. 35 LGP.

Ejemplo

¿Qué forma adopta el estado de gastos del programa 931.P a cargo del Ministerio de Defensa?

Dado que se trata del presupuesto de un órgano integrado en el sector público administrativo estatal, adoptará la forma de presupuesto administrativo, tal y como se refleja en la imagen siguiente:

PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO
ESTADO, OO.AA., AGENCIAS, O.PÚBLICOS Y S.SOCIAL

EJERCICIO PRESUPUESTARIO
2011

Sección: 14 MINISTERIO DE DEFENSA
Programa: 931P Control interno y Contabilidad Pública

(Miles de euros)

Orgánica	Económica	Explicación	Total
14.01		MINISTERIO Y SUBSECRETARÍA	
	2	GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS	
	21	Reparaciones, mantenimiento y conservación	3,61
	22	Material, suministros y otros	98,37
	23	Indemnizaciones por razón del servicio	202,92
		TOTAL GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS	304,90
	6	INVERSIONES REALES	9,12
		TOTAL MINISTERIO Y SUBSECRETARÍA	314,02
		TOTAL Control interno y Contabilidad Pública	314,02

Fuente: PGE para 2011.

Los **estados de ingresos** indican las cantidades que durante el ejercicio presupuestario se prevé recaudar para financiar los estados de gastos. Dentro de estos estados se incluirán todos los derechos económicos que el ente público puede obtener bajo cualquiera de las modalidades de ingresos públicos (de derecho público –tributos, deuda pública, etc.–, o de derecho privado).

2) Presupuestos de explotación y de capital

Tienen **carácter estimativo** y constituyen los **estados financieros** de los **entes no integrados en el sector público administrativo estatal**, esto es, del sector público empresarial, del sector público fundacional y de los fondos carentes de personalidad jurídica dotados mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado. Estos presupuestos de explotación y de capital detallarán los **recursos y las dotaciones anuales correspondientes a la sociedad** o ente de que se trate, estando constituidos por una previsión de la cuenta de resultados y del cuadro de financiación correspondiente al ejercicio. Como anexo se acompañará una previsión del balance de la entidad, así como la documentación complementaria que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.

Compruébese la **distinta forma de presentación** de los presupuestos de explotación y capital respecto de los estados de gastos de los entes con presupuesto administrativo, a través del presupuesto de capital (aplicación de fondos) de la Fundación de los Ferrocarriles Españoles.

PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO
AÑO 2011

Entidad: FUNDACIÓN DE LOS FERROCARRILES ESPAÑOLES

(miles de euros)

PRESUPUESTO DE CAPITAL "APLICACIÓN DE FONDOS"

1. ADQUISICIONES DE ACTIVOS NO CORRIENTES		180
a) Inmovilizado intangible	21	
b) Bienes del Patrimonio Histórico		
c) Otro inmovilizado material	159	
d) Inversiones inmobiliarias		
e) Inversiones financieras a largo plazo		
e1) Entidades del grupo		
e2) Entidades asociadas		
e3) Otros del sector público estatal de carácter empresarial o fundacional		
e4) Sector público estatal de carácter administrativo		
e5) Otras inversiones financieras a largo plazo		
2. REDUCCIONES DEL FONDO SOCIAL O DOTACIÓN FUNDACIONAL		
3. CANCELACIÓN O TRASPASO A CORTO PLAZO DE DEUDA A LARGO PLAZO		
a) Préstamos del Estado		
b) Préstamos de Organismos Autónomos de la Administración General del Estado		
c) Préstamos de otros del sector público estatal de carácter administrativo		
d) Empréstitos y otros pasivos análogos		
e) De préstamos de entidades del grupo		
f) De préstamos de entidades asociadas		
g) Préstamos de otros del sector público estatal de carácter empresarial o fundacional		
h) De préstamos de otras deudas		
i) De préstamos de proveedores de inmovilizado y otros		
j) De derivados		
k) De acreedores por arrendamiento financiero		
l) De otros pasivos financieros		
4. PROVISIONES A LARGO PLAZO		
VARIACIÓN DE CAPITAL CIRCULANTE		81
TOTAL APLICACIONES		261

Fuente: PGE para 2011.

3) Presupuesto de beneficios fiscales

Se integra en la parte dispositiva de las leyes de PGE, aunque en la ordenación sistemática figura como anexo al estado de ingresos, y es la **previsión cuantitativa o monetaria de las cantidades que el Estado va a dejar de recaudar en el año natural por dichos beneficios fiscales** (exenciones, reducciones, deducciones, desgravaciones...) contemplados en las normas tributarias vigentes en el ejercicio presupuestario de que se trate.

¿Cuál fue el presupuesto de beneficios fiscales para el 2011 en lo que atañe a impuestos indirectos y a tasas, precios públicos y otros ingresos?

PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO
Beneficios fiscales

EJERCICIO PRESUPUESTARIO
2011

(Miles de euros)

Económica	Explicación	Total
	TOTAL Sobre la renta	21.522.650,00
	TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS	21.522.650,00
2	IMPUESTOS INDIRECTOS	
21	**Impuesto sobre el valor añadido**	
210	Exenciones	66.603.040,00
211	Tipo reducido del 8 por 100	7.864.380,00
212	Tipo superreducido del 4 por 100	2.510.730,00
	TOTAL impuesto sobre el valor añadido	**16.978.130,00**
22	**Impuestos sobre consumos específicos**	
220	Impuestos Especiales	1.268.060,00
22000	Hidrocarburos. Exenciones	393.580,00
22001	Hidrocarburos. Tipos reducidos	685.550,00
22003	Hidrocarburos. Devoluciones	170.000,00
22005	Alcohol y bebidas derivadas. Exenciones	34.800,00
22006	Alcohol y bebidas derivadas. Tipos reducidos	3.680,00
	TOTAL Impuestos sobre consumos específicos	**1.268.060,00**
28	**Otros impuestos indirectos**	
281	Impuesto sobre las primas de seguros	480.240,00
28100	Exención de seguros de asistencia sanitaria	313.710,00
28101	Exención de seguros de enfermedad	44.780,00
28102	Exención de seguros agrarios combinados	32.900,00
28103	Exención de planes de previsión asegurados	84.120,00
28104	Exención de seguros de caución	4.640,00
	TOTAL Otros impuestos indirectos	**480.240,00**
	TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS	18.726.420,00
3	TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS	
30	Tasas	
300	Tasas	113.900,00
30300	Tasa de la Jefatura Central de Tráfico	31.140,00
30301	Tasa Judicial	82.780,00
	TOTAL Tasas	113.900,00
	TOTAL TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS	113.900,00
	TOTAL	40.262.970,00

Fuente: PGE para 2011.

3.3. Parte dispositiva

La **parte dispositiva** de las leyes de presupuestos generales del Estado o **texto articulado** se vincula a los estados numéricos y pretende dar **explicación y sentido al contenido del documento contable** que recogen las leyes de presupuestos. Así pues, esta parte dispositiva debe recoger las normas relativas a la aprobación de los presupuestos y de sus modificaciones, así como las normas de gestión presupuestaria.

Además de estas normas, que constituyen su contenido esencial, la parte dispositiva suele incluir disposiciones sobre materias conexas, que constituyen **su contenido no esencial**:

Aclaración

La parte dispositiva es la que se publica en el BOE y que se conoce como LPGE.

- Disposiciones relativas a **obligaciones con cargo a la Hacienda pública**, generadas por otras normas, pero necesitadas para su efectividad de la correspondiente dotación dineraria a los órganos encargados de su gestión (por ejemplo, normas sobre retribuciones de funcionarios o sobre pensiones de la Seguridad Social).

- Normas relativas a **operaciones financieras** que, entre otras cosas, autorizan la emisión de deuda pública.

- Preceptos que **actualizan las leyes tributarias**, así como las cotizaciones a la Seguridad Social.

- Normas relativas a **transferencias de recursos** del Estado a las CC. AA. y a las CC. LL., en cumplimiento de los sistemas de financiación vigentes.

Estructura de la LPGE

De acuerdo con la estructura de las LPGE aprobadas en los últimos años, la ley se divide en ocho títulos a los que se añaden disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales, según el siguiente esquema:

- PREÁMBULO

- TÍTULO I. De la aprobación de los presupuestos y de sus modificaciones
  - Capítulo I Créditos iniciales y financiación de los mismos
  - Capítulo II Normas de modificación y ejecución de créditos presupuestarios
  - Capítulo III De la Seguridad Social

- TÍTULO II. De la gestión presupuestaria
  - Capítulo I De la gestión de los presupuestos docentes
  - Capítulo II De la gestión presupuestaria de la sanidad y de los servicios sociales
  - Capítulo III Otras normas de gestión presupuestaria

- TÍTULO III. De los gastos de personal
  - Capítulo I Del incremento de los gastos del personal al servicio del sector público
  - Capítulo II De los regímenes retributivos
  - Capítulo III Otras disposiciones en materia de régimen del personal activo

- TÍTULO IV. De las pensiones públicas
  - Capítulo I Determinación inicial de las pensiones del régimen de Clases Pasivas del Estado, especiales de guerra y no contributivas de la Seguridad Social
  - Capítulo II Limitaciones en el señalamiento inicial de las pensiones públicas
  - Capítulo III Revalorización y modificación de los valores de las pensiones públicas.
  - Capítulo IV Complentos para mínimos
  - Capítulo V Otras disposiciones en materia de pensiones públicas

- TÍTULO V. De las operaciones financieras
  - Capítulo I Deuda pública
  - Capítulo II Avales públicos y otras garantías
  - Capítulo III Relaciones del Estado con el Instituto de Crédito Oficial

- TÍTULO VI. Normas tributarias
  - Capítulo I Impuestos directos
  - Capítulo II Impuestos indirectos
  - Capítulo III Otros tributos

- TÍTULO VII. De los entes territoriales

  - Capítulo I Entidades locales
  - Capítulo II Comunidades autónomas

- TÍTULO VIII. Cotizaciones sociales

- DISPOSICIONES ADICIONALES, TRANSITORIAS, DEROGATORIAS, FINALES Y ANEXOS

Hasta el año **1992**, las leyes de presupuestos fueron el instrumento para introducir **reformas legislativas de muy variada índole**. Esta atípica utilización de las leyes de presupuestos generales del Estado fue objeto de **enjuiciamiento desfavorable por el Tribunal Constitucional**, que mantuvo al respecto la siguiente doctrina:

> "[...] para que la regulación, por una ley de presupuestos, de una materia distinta a su núcleo mínimo, necesario e indisponible (previsión de ingresos y habilitación de gastos) sea constitucionalmente legítima es necesario que esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese presupuesto es el instrumento y que, además su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno."
>
> Sentencia 76/1992, de 14 de mayo.

Lectura recomendada

J. A. Toscano Ortega (2001). "La fuerza de ley del contenido constitucionalmente lícito de las leyes de presupuestos del Estado: A propósito de la sentencia de la Audiencia Nacional sobre retribuciones de los funcionarios para 1997". *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* (núm. 1). Pamplona.

Esta sentencia recoge e interpreta, y en parte también corrige, la doctrina contenida en sus anteriores Sentencias 63/1986, 65/1987, 126/1987, 134/1987, 65/1990 y 96/1990.

Burlando este pronunciamiento del TC sobre los límites constitucionales de las leyes de presupuestos, se introdujo en el ordenamiento jurídico español, a partir del año 1993, la conocida como **ley de acompañamiento a la de presupuestos** –Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en la Terminología del Legislador–, concebida como una ley presentada y tramitada paralelamente a la Ley de Presupuestos, en la que se contenían todas aquellas previsiones cuya inclusión en la ley de presupuestos correría el riesgo de ser declarada inconstitucional.

Se trataba de una técnica legislativa **cercana al fraude constitucional**, que además podía afectar al principio de seguridad jurídica a la vista del calado e importancia de las leyes modificadas, la diversidad de contenidos de las mismas y el importante número de leyes modificadas. Desde el ejercicio presupuestario del 2005 no se ha aprobado ninguna "Ley de acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado", lo cual es digno de elogio, aunque no ha sucedido lo mismo en el ámbito de las CC. AA. Sin embargo, las Leyes de presupuestos generales del Estado aprobadas desde entonces vienen incurriendo en viejos errores, al incorporar en sus disposiciones adicionales y finales materias muy diversas, alguna de las cuales puede exceder el contenido constitucionalmente permitido para estas leyes de presupuestos generales del Estado.

Recientemente, el **TC** ha tenido ocasión de **pronunciarse sobre las leyes de acompañamiento**, 12 años y medio después de que se presentara el oportuno recurso de inconstitucionalidad contra una de ellas. Sorpresivamente, la STC 136/2011, de 13 de septiembre, ha declarado que la ley recurrida no incurrió en ningún defecto que determine su contradicción con lo dispuesto en la Constitución, por lo que **nuestro más Alto Tribunal ha admitido está forma de legislar** que, *a priori*, parecía nada acorde con los mandatos previstos en nuestra Carta Magna de 1978, en especial los relativos al contenido de los presupuestos y al principio de seguridad jurídica.

Lectura recomendada

L. M. Cazorla Prieto (1998). *Las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad*. Madrid: Marcial Pons.

Entre las disposiciones **no estrictamente presupuestarias** del articulado de la Ley de Presupuestos Generales del Estado destacan las **relativas a la materia tributaria**. Y respecto de las mismas, la **CE** establece que "La ley de presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea"[8]. Este precepto regula dos situaciones claramente diferenciadas: la **creación de tributos** y la **modificación de tributos**.

(8)Art. 134.7 CE.

Las Leyes de Presupuestos **no pueden crear tributos**. Con esta limitación se está impidiendo a las leyes de presupuestos que establezcan tributos, es decir, normas que afecten al presupuesto de hecho de las tributarias, articulando hechos imponibles distintos de los existentes o bien modificando los ya existentes. En cambio, no hay que entender prohibida la derogación o supresión de tributos por las leyes de presupuestos, ya que nada dice la Constitución al respecto, y en cuanto que se trata de una ley ordinaria reguladora de la materia relativa a los ingresos, podría estar justificada la supresión de algún tributo mediante una ley de presupuestos.

El artículo 134.7 de la CE prescribe además que la ley de presupuestos **puede modificar tributos**, cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

Dos cuestiones son las que a primera vista plantea esta regulación constitucional: ¿qué se entiende por **ley tributaria sustantiva**? y ¿qué es **lo que puede ser modificado**?

Ley tributaria sustantiva

Respecto de la primera cuestión, puede decirse, de acuerdo con la STC 27/1981, de 20 de julio, que:

"**Ley tributaria sustantiva se remite a cualquier ley (propia del impuesto o modificadora de esta) que, exceptuando la de presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria.**"

En todo caso, parece requerirse que la autorización contemplada en las leyes tributarias para su modificación por las presupuestarias sea lo suficientemente precisa y concreta, para poder considerar cumplido el requisito del artículo 134.7 de la CE. Junto a las modificaciones de aspectos concretos o regulaciones de figuras tributarias, las leyes de presupuestos generales del Estado han modificado en ocasiones normas tributarias de alcance general, reguladas incluso en la LGT, aunque el TC se ha mostrado casi siempre contrario a la regulación de cuestiones sustanciales del régimen tributario general mediante ley de presupuestos. En este sentido, la Sentencia 76/1992, de 14 de mayo, y la Sentencia 195/1994, de 28 de junio, declararon inconstitucionales sendas reformas de la LGT operadas por las leyes de PGE para 1988 y para 1992, respectivamente, argumentando que

"resulta claro su carácter de normas generales del régimen jurídico aplicable a todos los tributos, cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es solo accidental y secundaria y por ende insuficiente para legitimar su inclusión en la ley de presupuestos, cuyo contenido propio y su función constitucional resulta desvirtuado por la incorporación de normas típicas del derecho codificado".

Ejemplo

Véase la Disposición Final Sexta de la Ley del IRPF, que lleva por título: Habilitación para la LPGE.

Modificaciones tributarias

En lo que atañe a las modificaciones tributarias, por modificaciones de los tributos habría que entender cualesquiera de las que afecten al mandato o consecuencia jurídica de las normas tributarias o, si se prefiere, que se refieran a la cuantificación de la deuda tributaria, pero no al hecho imponible o presupuesto de hecho de dichas normas. En gran medida la discusión sobre el sentido de la expresión *modificar tributos* ha sido provocada por el TC al admitir, en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, la posibilidad de que la ley de presupuestos proceda, sin que exista una ley tributaria sustantiva que así lo prevea, a la "mera adaptación del tributo a la realidad". Esta opinión ha causado la casi unánime discrepancia doctrinal, puesto que supone hacer una distinción que el precepto constitucional no contempla y que, además, puede dejar el precepto sin contenido, porque es difícil pensar en una modificación que no suponga una adaptación del tributo a la realidad.

Lectura recomendada

A. Menéndez Moreno (1998). *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*. Valladolid: Lex Nova.

Ejemplo

¿Qué aspectos del IRPF se pueden modificar a través de la LPGE?

Según la Disposición Final Sexta de la Ley del IRPF:

- La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota.
- Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta ley.

4. Efectos jurídicos de las leyes de presupuestos generales del Estado

Como se indicó anteriormente, resulta fundamental para comprender la noción de presupuesto conocer los **efectos jurídicos de la ley que los aprueba**. Para exponer más claramente los efectos jurídicos de las leyes de presupuestos generales del Estado se van a analizar separadamente los efectos jurídicos de la parte dispositiva y de los ingresos y de los gastos públicos.

4.1. Efectos de la parte dispositiva

Los efectos jurídicos de la parte dispositiva de la ley de presupuestos son diferentes en función de la variedad de normas que se incluyen en esta parte de la ley.

Ved también

Hemos visto la variedad de normas de esta parte de la ley en el apartado "Parte dispositiva".

Los efectos de las **normas explicativas del presupuesto**, es decir, de las normas relativas a la aprobación de los presupuestos, de sus modificaciones y de las normas relativas a la gestión presupuestaria que constituyen su contenido esencial, serán los mismos que tengan los ingresos y gastos públicos presupuestados, ya que son normas complementarias de estos.

En cuanto a los efectos del **resto de las normas** integrantes de esta parte dispositiva de la ley de presupuestos, que constituyen su contenido secundario o no esencial (gastos de personal, pensiones públicas, normas tributarias o cotizaciones sociales...), serán los propios de las leyes ordinarias.

4.2. Efectos sobre los ingresos públicos

La LGP[9], al referirse al sector público administrativo estatal, establece que los Presupuestos Generales del Estado determinarán los derechos a reconocer durante el correspondiente ejercicio. Esto supone que los estados de ingresos constituyen una mera previsión y, como tal, no producen inicialmente vinculación jurídica limitativa alguna, puesto que no obligan a alcanzar la cifra presupuestada.

[9]Art. 33.2.b) LGP.

La pérdida de esta eficacia jurídica limitativa de los estados de ingresos de los presupuestos se produjo en nuestro país a partir de la Constitución de 1869, en lo que la generalidad de la doctrina denomina como la **bifurcación del principio de legalidad financiera**. Hasta entonces estuvo vigente la regla de la anualidad del tributo que se vinculaba con el principio del consentimiento, regla por la cual, todos los años debía renovarse la aprobación por el Parla-

mento para que los tributos existentes pudieran ser exigidos. La Constitución de 1869 separó el principio de legalidad de los tributos (artículo 15) y el principio de legalidad del presupuesto (artículo 110), omitiendo –a diferencia de las Constituciones anteriores– la regla de la anualidad del tributo.

De esta manera, el efecto reconocido actualmente al estado de ingresos es sencillamente **explicar cómo va a lograr financiarse el gasto público que se autoriza**. Esta opinión general es matizada por algunos autores que, ante la pregunta ¿dónde reside el valor jurídico del presupuesto de ingresos?, sostienen que la respuesta debe buscarse en la naturaleza organizativa de la ley presupuestaria, dirigida a la Administración, de manera que los ingresos aprobados tendrían la eficacia de representar un límite jurídico a las disponibilidades del Gobierno.

Lectura recomendada

J. J. Bayona de Perogordo; M. T. Soler Roch (1990). *Temas de Derecho Presupuestario*. Alicante: Librería Compás.

No obstante, hay que decir que **también son relevantes las previsiones de ingresos** a los siguientes efectos:

- Son los estados a tener en cuenta al aplicar las **limitaciones a la iniciativa legislativa presupuestaria**[10].

(10)Art. 134 5 y 6 CE.

- Son el dato de referencia para poder realizar **generaciones de créditos** en función de la efectiva recaudación de derechos afectados. Se trata de una de las modalidades de modificación de los créditos presupuestarios competencia del Gobierno posibilitada por la obtención de mayores ingresos de los previstos. Igualmente, en el ámbito local se requiere que la mayoría de las modificaciones estén específicamente financiadas con ingresos del ente público.

- Determinan el montante de una modalidad peculiar de gasto, denominada **gasto con financiación afectada**, en los que la cuantía de gasto a ejecutar se condiciona a la percepción o al compromiso firme de conseguir un determinado ingreso.

Concepto de gasto con financiación afectada

El Documento n.º 8 de la IGAE define el gasto con financiación afectada como toda aquella unidad de gasto presupuestario que, bien por su naturaleza o condiciones específicas, bien como consecuencia de convenios entre la entidad responsable de su ejecución y cualesquiera otras entidades, de carácter público o privado, se financie, en todo o en parte, mediante recursos concretos que en el caso de no realizarse el gasto presupuestario no podrían percibirse o, si se hubiesen percibido, deberían destinarse a la financiación de otras unidades de gasto de similar naturaleza o, en su caso, ser objeto de reintegro a los agentes que los aportaron.

- Fijan las cantidades a obtener mediante la utilización del recurso a la **deuda pública**. Determinan, pues, el montante de este ingreso público.

- Por último, debe añadirse que las previsiones de ingresos han recobrado valor tras la aprobación de la **normativa de estabilidad presupuestaria**, pues precisamente el estado de ingresos constituye referencia obligada pa-

ra determinar si los presupuestos han sido elaborados, aprobados, ejecutados y liquidados conforme a las exigencias del principio de estabilidad presupuestaria.

4.3. Efectos sobre los gastos públicos

El presupuesto **despliega toda su eficacia jurídica respecto de los gastos públicos**, ya que la esencia de la institución presupuestaria reside en su doble carácter de autorización y límite al poder ejecutivo para poder realizar gastos públicos. Al respecto, los Presupuestos Generales del Estado determinarán las obligaciones económicas que, como máximo, pueden reconocer los sujetos integrados en el sector público administrativo[11].

(11)Art. 33.2.a) LGP.

Para analizar con más detalle los efectos jurídicos del presupuesto sobre los gastos públicos, conviene tener presentes sus **dos aspectos**:

- Desde el **punto de vista interno**, el gasto público es la consecuencia de la decisión administrativa de emplear fondos públicos para satisfacer una necesidad pública, prestar un determinado servicio, adquirir un determinado bien, conceder una subvención, realizar una obra pública..., decisión que se toma y ejecuta siguiendo el correspondiente procedimiento administrativo.

- Desde el **punto de vista externo**, el gasto público da lugar a vínculos jurídicos con terceros, que son el cauce a través del cual el Estado obtiene los bienes y servicios que precisa para dar satisfacción a las necesidades públicas. Estudiamos separadamente estos dos aspectos.

1) En el **aspecto interno del gasto público**, el efecto primordial del presupuesto es autorizar o habilitar a la Administración para acordar y ejecutar las decisiones de gasto. Sin la correspondiente autorización presupuestaria la Administración no puede realizar gastos públicos. En términos de la contabilidad pública, esta autorización se traduce en el otorgamiento de un crédito presupuestario al órgano habilitado, pero no incondicional sino limitado, cuantitativa, cualitativa y temporalmente. La teoría presupuestaria clásica se refiere a estos límites de los créditos presupuestarios con la formulación del denominado principio de especialidad.

Ved también

El contenido del principio de especialidad se analizará en el módulo "Los principios presupuestarios".

Deber de gasto y créditos presupuestarios

La doctrina financiera no se muestra unánime respecto de la cuestión de si existe o no el **deber de gastar los créditos presupuestarios**. Para la mayoría de la doctrina, los créditos presupuestarios representan únicamente un límite máximo a la disposición de fondos por parte de la Administración para la realización de gastos públicos, por lo que no es posible defender, en ningún caso, la existencia de un deber de utilizar o emplear los créditos presupuestarios aprobados. Sin embargo, para otro sector doctrinal, los créditos presupuestarios destinados a gastos de inversión no representan una mera autorización, sino que suponen un mandato dirigido a la Administración para que utilice íntegramente los fondos autorizados. Lo cierto, no obstante, es que la falta de ejecución de los presupuestos y, por lo tanto, el incumplimiento del límite de gasto, solo comporta actualmente la responsabilidad política del ente público que incurre en ello.

2) En el **aspecto externo del gasto público** hay que referirse a los efectos del presupuesto sobre las obligaciones económicas contraídas por o a cargo del Estado, a los que alude el artículo 21.1 de la LGP, que debe ser interpretado de manera armónica con los artículos 20 y 46 de dicha ley.

La **LGP regula el origen de las obligaciones económicas del Estado** como sigue:

"Las obligaciones de la Hacienda pública estatal (económicas del Estado y de sus organismos autónomos) nacen de la ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según derecho, las generen."

Art. 20 LGP.

Este precepto guarda un evidente paralelismo con el Código civil ("las obligaciones nacen de la ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia"[12]) y de su contenido se desprende que las obligaciones económicas del Estado, atendiendo a la fuente que las origina, pueden ser voluntarias o *ex lege*.

[12] Art. 1.089 del Código Civil.

Además la LGP señala **en qué supuestos son exigibles las obligaciones económicas– *ex lege* y voluntarias– de la Hacienda pública** ; en concreto, establece que:

"Las obligaciones de la Hacienda pública estatal solo son exigibles cuando resulten de la ejecución de los presupuestos, de conformidad con lo dispuesto en esta ley, de sentencia judicial firme o de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas."

Art. 21.1 LGP.

Este precepto diferencia **tres supuestos** en los que resultan exigibles las obligaciones económicas de la Hacienda pública:

- Cuando resulten de la ejecución de los presupuestos.
- Cuando resulten de la ejecución de una sentencia judicial firme.
- Cuando deriven de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas.

1) El **primer supuesto** se refiere a la **exigibilidad de las obligaciones económicas de la Hacienda pública**, que deriva de la ejecución de los presupuestos. Al respecto, la LGP clasifica las obligaciones económicas de la Hacienda

[13] Art. 20 LGP.

pública en obligaciones voluntarias o *ex lege*, atendiendo a la fuente que las origina[13]. Por otro lado, la misma norma dispone que los créditos para gastos son limitativos, no pudiendo adquirirse compromisos de gasto ni obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a ley que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades reguladas en el título VII de la ley[14]. Ello nos conduce al **principio de especialidad cuantitativa**, en cuya interpretación la doctrina financiera defiende dos tesis diferenciadas respecto de la exigibilidad de estas obligaciones económicas de la Hacienda pública.

(14)Art. 46 LGP.

Ved también

Estas dos tesis se explican en el módulo "Los principios presupuestarios".

2) El **segundo supuesto** se refiere a las **obligaciones de pago derivadas de sentencia judicial firme condenatoria para la Administración**. Debe tenerse en cuenta que la sentencia judicial no tiene la virtualidad de generar, por sí misma, crédito presupuestario con el que atender al cumplimiento de dicha obligación de pago, pero sus efectos jurídicos comportan la dotación del correspondiente crédito presupuestario. Así pues, en ausencia de crédito presupuestario adecuado y suficiente, la sentencia comporta el deber para la Administración de solicitar y obtener crédito presupuestario suficiente para atender la obligación de pago derivada de la sentencia judicial, de manera que el órgano administrativo encargado del cumplimiento acordará el pago con cargo al crédito correspondiente, en la forma y con los límites del respectivo presupuesto y si fuere necesario realizar una modificación presupuestaria, deberá concluirse el procedimiento correspondiente dentro de los tres meses siguientes al día de la notificación de la resolución judicial[15]. Puede concluirse que este precepto subordina el cumplimiento de la obligación de pago derivada de la sentencia judicial firme condenatoria al respeto de la legalidad presupuestaria.

(15)Art. 23.3 LGP.

Ejecución de sentencias contra la Administración

La **Ley 29/1998**, de 13 de julio, **reguladora de la jurisdicción Contencioso-Administrativa**[16] dispone que cuando la Administración fuere condenada al pago de cantidad líquida, el órgano encargado de su cumplimiento acordará el pago con cargo al crédito correspondiente de su presupuesto, que tendrá siempre la consideración de ampliable. Si para el pago fuese necesario realizar una modificación presupuestaria, deberá concluirse el procedimiento correspondiente dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial. En la práctica no suelen dotarse tales créditos presupuestarios, por lo que no opera lo previsto en el primer inciso y se aplica lo previsto en el segundo inciso, cuyo contenido es idéntico a lo dispuesto en el artículo 23.3 de la LGP.

(16)Art. 106.1.

Este artículo 23.3 de la LGP **desmiente**, por tanto, **la apariencia de exigibilidad automática de las obligaciones de pago derivadas de sentencia judicial** firme condenatoria para la Administración que se desprende del artículo 21.1 de la LGP. Y, sin embargo, la exigibilidad automática de las obligaciones de pago reconocidas por una sentencia judicial firme resultaría plenamente defendible en nuestro derecho, con base en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. El **Tribunal Constitucional** ha mantenido, a este respecto, que con la previsión legal viene a modular el cumplimiento de las resoluciones judiciales que impliquen gasto para el Estado, "con la finalidad, constitucionalmente plausible, de ordenar el gasto público y

proveer los fondos necesarios para hacer frente a él" (Sentencia 61/1984, de 16 de mayo). Lógicamente, dicha modulación no puede conducir a la indefensión de los acreedores legítimos de la Administración, pues como ha afirmado también el Alto Tribunal:

> "en ningún caso el principio de legalidad presupuestaria puede justificar que la Administración posponga la ejecución de las sentencias más allá del tiempo necesario para obtener, actuando con la diligencia debida, las consignaciones presupuestarias, en caso de que no hayan sido previstas."
>
> Sentencia 32/1982, de 7 de junio.

3) El **tercer supuesto** que se menciona en la LGP[17] hace referencia a las **obligaciones de pago derivadas de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas**. Se trata de operaciones que están al margen del presupuesto, pero de las que derivan obligaciones de pago, como sucede, por ejemplo, con los pagos que los diferentes ministerios han de hacer a la Hacienda pública por las retenciones que deben practicar a cuenta del IRPF en los sueldos que satisfacen a su personal. Aunque en estos casos no existe crédito presupuestario específico para atender al pago de estas retenciones, la ejecución de los créditos destinados a gastos de personal obligará al pagador a practicar las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF de su personal, así como a ingresar su importe en la Hacienda pública. Otro tanto puede decirse también en el supuesto de ingreso de cantidades indebidas, en el que la Administración está obligada a devolverlas.

(17) Art. 21.1 LGP.

5. Estructura de los Presupuestos Generales del Estado

La estructura de los PGE puede definirse como aquella forma de organizar o clasificar los ingresos y gastos en base a diversos criterios legal o reglamentariamente establecidos. En efecto, si se ha dicho en el caso de los gastos que cada crédito presupuestario representa un gasto al que determina cualitativa, cuantitativa y temporalmente, es necesario establecer unos criterios que permitan identificar quién realiza el gasto, en qué se gasta y cómo se emplean los recursos públicos. Esta función, como se verá un poco más adelante al analizar cada uno de ellos, la cumplen los criterios de estructura presupuestaria.

Funciones de la estructura de los PGE

Además de esta función principal, la estructura de los PGE tiene **otros cometidos** que es necesario resaltar:

- La estructura presupuestaria persigue asegurar una presentación de los presupuestos al Parlamento que posibilite su comprensión y facilite un adecuado examen para su posterior aprobación.
- La estructura que se consigne permitirá augurar los efectos que el presupuesto va a producir en el contexto de la política económica o social del país.
- La estructura es la pieza clave para una eficiente ejecución de las previsiones y mandatos que se hayan establecido, así como del eventual control jurídico y contable que posteriormente pueda llevarse a cabo, en virtud de que las distintas clasificaciones sirven para conocer cuál es su eficacia y vinculación respecto a los entes públicos.

Una vez expuesto qué se entiende por estructura presupuestaria y cuáles son las funciones que cumple, procede referirse a **quién la determina** y a **cuáles son los criterios** que deben ser utilizados para estructurar los PGE.

Respondiendo a ambas cuestiones, la estructura de los PGE la **determinará** el **Ministerio de Economía y Hacienda**, de acuerdo con lo dispuesto en la LGP y teniendo en cuenta la **organización del sector público estatal**, la **naturaleza económica de los ingresos y de los gastos**, y las **finalidades u objetivos que se pretendan conseguir**[18]. Por tanto, la estructura de los PGE se fija anualmente en una Orden del Ministerio competente por la que se dictan las instrucciones para la elaboración de los presupuestos del año siguiente, en la que se concretan los criterios generales de clasificación de los estados de gastos y de los estados de ingresos previstos en la LGP. Debe advertirse que estas normas, pese a su bajo rango normativo, son una fuente relevante del derecho presupuestario. Para el ejercicio vigente se ha aprobado la Orden EHA/1333/2011, de 19 de mayo, por la que se **dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2012**. Por su parte, en el ámbito lo-

(18) Art. 39 LGP.

cal rige, con carácter permanente en esta ocasión, la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se **aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales**.

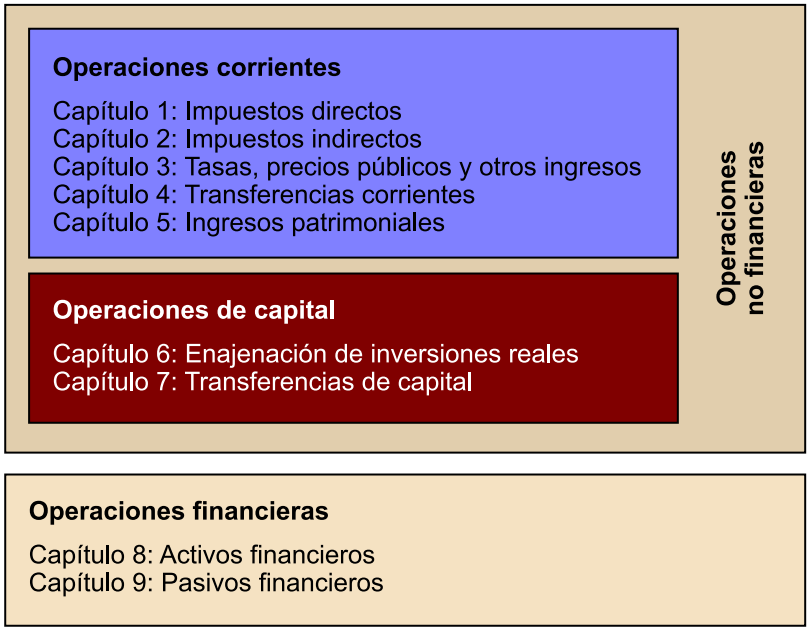
Analicemos seguidamente la estructura de ingresos y gastos de las entidades del sector público con presupuesto limitativo.

5.1. Estructura del estado de ingresos

Los estados de ingresos de los presupuestos de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo se estructuran siguiendo una **clasificación orgánica** y una **clasificación económica**:

- La **clasificación orgánica** de los ingresos permite distinguir entre los que corresponden a la Administración General del Estado, los de la Seguridad Social y los de cada uno de los organismos autónomos y demás entidades del sector público administrativo.

- La **clasificación económica** agrupa los ingresos en función de su origen en operaciones corrientes, de capital o financieras.



Presupuestos Generales del Estado: Estructura económica
Fuente: Libro azul. *Presupuestos 2012. Introducción a la lectura de los Presupuestos Generales del Estado*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los capítulos de ingresos (un dígito) se desglosarán en artículos (dos dígitos) y éstos, a su vez, en conceptos (tres dígitos) que podrán dividirse en subconceptos (cuatro o más dígitos).

En la Resolución de 19 de enero del 2009, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica, aparece desarrollada la citada clasificación e, igualmente, se definen las distintas categorías en que se subdivide, de las que pueden destacarse lo siguiente.

Capítulos del presupuesto de ingresos

Capítulo 1. Impuestos directos y cotizaciones sociales. Todo tipo de recursos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio o la obtención de renta. Cotizaciones obligatorias de empleadores y trabajadores a los sistemas de previsión social.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputa la recaudación por el IRPF? Al capítulo 1, Impuestos directos y cotizaciones sociales.

Capítulo 2. Impuestos indirectos. Todo tipo de recursos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la circulación de los bienes o el gasto de la renta.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputa la recaudación por el IVA? Al capítulo 2, Impuestos indirectos.

Capítulo 3. Tasas, precios públicos y otros ingresos. Ingresos derivados de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de derecho público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario cuando los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los obligados tributarios y no se presten por el sector privado, de conformidad con la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios públicos, modificada por la disposición final primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Contraprestaciones pecuniarias obtenidas por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados.

Ingresos derivados de prestación de servicios que no tengan la consideración de precios públicos; los procedentes de la venta de bienes, los reintegros de operaciones corrientes; diferencias de cambio producidas al amortizar la deuda emitida en moneda extranjera; diferencias entre los valores de reembolso y de emisión y otros.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputa la recaudación derivada de las siguientes operaciones?

- **Expedición del DNI o pasaporte**: dado que se trata de una tasa se imputa al capítulo 3, Tasas, precios públicos y otros ingresos.
- **Venta de publicaciones propias**: dado que se trata de la venta de bienes corrientes se imputa al capítulo 3, Tasas, precios públicos y otros ingresos.
- **Recargo de apremio**: se imputa al apartado de otros del capítulo 3, Tasas, precios públicos y otros ingresos.

Capítulo 4. Transferencias corrientes. Recursos, condicionados o no, recibidos por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos sin contrapartida directa por parte de los agentes que los reciben, y que se destinan a financiar operaciones corrientes.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputa las cantidades recibidas del Fondo Social Europeo? Dado que se trata de una transferencia corriente, al capítulo 4 del mismo nombre.

Capítulo 5. Ingresos patrimoniales. Ingresos procedentes de rentas de la propiedad o patrimonio del Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos así como los derivados de actividades realizadas en régimen de derecho privado.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputan las cantidades siguientes: intereses de depósitos, rentas de bienes inmuebles o productos de las concesiones administrativas? Todas ellas al capítulo 5, Ingresos patrimoniales.

Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales. Ingresos derivados de la venta de bienes de capital de propiedad del Estado, organismos autónomos, y resto de entes a los que le resulte de aplicación esta clasificación económica.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputan las cantidades obtenidas en las ventas de solares o fincas rústicas, propiedad de un ente público? Al tratarse de bienes de inversión o capital, al capítulo 6, Enajenación de inversiones reales.

Capítulo 7. Transferencias de capital. Recursos, condicionados o no, recibidos por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos sin contrapartida directa por parte de los agentes que los reciben, y que se destinan a financiar operaciones de capital.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputa las cantidades recibidas del Fondo Europeo de Desarrollo Regional? Dado que se trata de una transferencia de capital, al Capítulo 7 del mismo nombre.

Capítulo 8: Activos financieros. Ingresos procedentes de enajenación de activos financieros, así como los ingresos procedentes de reintegros de préstamos concedidos y de reintegros de depósitos y fianzas constituidos.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputan las cantidades derivadas del reintegro de préstamos concediso a entidades privadas? Al capítulo 8, Activos financieros.

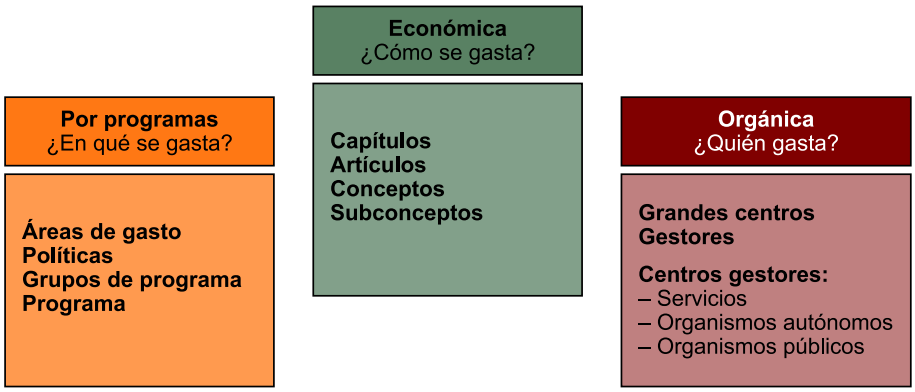
Capítulo 9: Pasivos financieros. Ingresos obtenidos por el Estado, organismos autónomos y otros organismos públicos procedentes de la emisión de deuda y la obtención de préstamos tanto en moneda nacional o extranjera, a corto o largo plazo, por el importe efectivo de las mismas, minorado, en su caso, por las diferencias negativas que se aplican al capítulo 3 y por los depósitos y las fianzas recibidas.

Ejemplo: ¿A qué capítulo se imputan las cantidades derivadas de la solicitud de un préstamo a una entidad bancaria? Al capítulo 9, Pasivos financieros.

5.2. Estructura del estado de gastos

De acuerdo con la LGP, el presupuesto de gastos sigue una triple clasificación: **por programas**, **orgánica** y **económica**, con arreglo a los siguientes criterios:

- La organización del sector público estatal (**clasificación orgánica**).
- Las finalidades u objetivos que se pretenden conseguir (**clasificación por programas**).
- La naturaleza económica de los gastos (**clasificación económica**).



Criterios de clasificación del presupuesto de gastos de las entidades con presupuesto limitativo

Fuente: Libro azul. *Presupuestos 2012. Introducción a la lectura de los Presupuestos Generales del Estado*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Como puede observarse **no existe un criterio único** que sirva para clasificar los gastos, sino que la estructura presupuestaria y, por consiguiente, la figura del crédito presupuestario se obtienen por la **agregación de varios criterios** que por otra parte no son independientes entre sí, sino que a la hora de elaborar los PGE se **entremezclan** con el fin de obtener una determinación lo más precisa posible del sujeto, objeto, finalidad y programa que cumple el gasto en cada caso concreto. Tales criterios son los que se analizan seguidamente.

5.2.1. Clasificación orgánica

En primer lugar, existe una clasificación orgánica o administrativa, correspondiente a una concepción clásica del documento presupuestario, y que agrupa los gastos atendiendo a la institución u órgano del Estado al que se concede la facultad de realizar ese determinado gasto. La clasificación orgánica permite **distribuir el gasto por centros gestores**, entendiendo por tales aquellas unidades orgánicas con diferenciación presupuestaria. Permite conocer quién gasta, es decir, cuál es el órgano o agente del sector público estatal responsable de la gestión de los créditos. De esta forma, a efectos de la clasificación orgánica del gasto, se pueden distinguir los **siguientes subsectores**:

- El **Estado**, que se divide en secciones y estas, a su vez, en servicios. Con carácter general, sin perjuicio de algunas peculiaridades, las secciones se corresponden a los departamentos ministeriales y los servicios a unidades con rango igual o superior a dirección general.

- Los **organismos autónomos del Estado**, que se agrupan en función del ministerio al que estén adscritos.

- Las **agencias estatales**.

- La **Seguridad Social**.

- Las **demás entidades** que integran el sector público administrativo estatal con presupuesto limitativo.

La clasificación orgánica se indica con un código numérico, indicando los **dos primeros dígitos la sección responsable del gasto**. A continuación se especifica el **servicio** (con dos números) o el **organismo público** (con tres números).

Ejemplo

¿Qué codificación tiene asignada la Dirección General de Policía del Ministerio del Interior?

La Sección 16 corresponde al Ministerio del Interior, y dentro de él se encuentra el servicio 03, que identifica a la Dirección General de la Policía. De esta forma, para referirnos a la Dirección General de la Policía basta con utilizar el código presupuestario 16.03.

5.2.2. Clasificación por programas

Este criterio es reflejo de la implantación en nuestro país del presupuesto por programas como técnica presupuestaria tendente a una eficaz asignación de los recursos. En esta clasificación los gastos se recogen en función de los objetivos que se pretenden conseguir, concretando las tareas o actividades que pueden elegirse para darles cumplimiento y evaluando el coste de las mismas. La clasificación por programas permite conocer la finalidad concreta del gasto, ya que precisamente la estructura de programas permitirá diferenciar los de carácter finalista de los instrumentales y de gestión.

Lectura recomendada

S. Montejo Velilla (1998). *El presupuesto por programas en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Edersa.

Constituye un **programa de gasto** del presupuesto anual el conjunto de créditos presupuestarios que, para el logro de los objetivos anuales que este establezca, se ponen a disposición del órgano gestor responsable de su ejecución. Estos programas de gasto del presupuesto anual son la concreción anual de los programas presupuestarios de carácter plurianual, por lo que la estructura anual de los programas de gasto se adecuará a los contenidos de las políticas de gasto de la programación plurianual. El **programa**, junto al **concepto** de la clasificación económica, supone el nivel de vinculación al que, con carácter general, deben someterse los entes públicos en la actividad de ejecución de gasto público (especialidad cualitativa).

Tipos de programas presupuestarios

- **Programas finalistas**: son aquellos a los que se pueden asignar objetivos cuantificables e indicadores de ejecución mensurables.
- **Programas instrumentales y de gestión**: tienen como finalidad la administración de recursos para la ejecución de actividades generales de ordenación, regulación y planificación, la realización de una actividad para la que no se pueden establecer objetivos cuantificables, o bien el apoyo a un programa finalista.

Programa finalista

Programa Creación de infraestructura de carreteras.

Programa instrumental

Programa Dirección y servicios generales de Economía y Hacienda.

Esta clasificación por programas permite identificar los objetivos establecidos y evaluar, una vez ejecutado el presupuesto, su grado de cumplimiento, que se efectuará en función de los **resultados obtenidos** cuando estos sean mensurables e identificables, y cuando no lo sean, se utilizarán indicadores que permitan su medición indirecta. Así pues, este criterio de clasificación de los créditos presupuestarios tendrá como finalidad el **desarrollo de objetivos** y el **control de la gestión de resultados**, contribuyendo a la continua mejora de los procedimientos, servicios y prestaciones públicas[19].

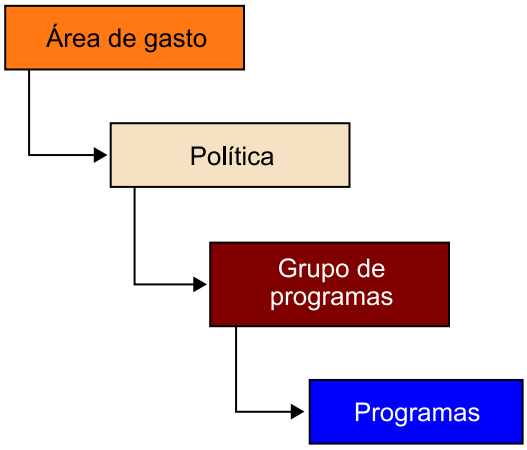
(19)Art. 69 LGP.

Para conocer el alcance de esta clasificación resultan imprescindibles las **memorias de objetivos** que se acompañan como anexos a la Ley de PGE. De la consulta de estas memorias podemos obtener los elementos fundamentales de todo programa presupuestario:

- La descripción y los fines del programa.
- Las actividades a llevar a cabo para su consecución.
- Los órganos encargados de su ejecución.
- Los objetivos e indicadores de seguimiento.
- Las cantidades asignadas al programa.

Los programas de gasto **se estructuran** siguiendo un esquema de árbol. Así, los programas de gasto se agrupan formando grupos de programa y estos a su vez se estructuran en políticas de gasto. Las políticas de gasto se integran en cinco áreas de gasto:

- Área de gasto 1. "Servicios públicos básicos".
- Área de gasto 2. "Actuaciones de protección y promoción social".
- Área de gasto 3. "Producción de bienes públicos de carácter preferente".
- Área de gasto 4. "Actuaciones de carácter económico".
- Área de gasto 9. "Actuaciones de carácter general".



Presupuesto General del Estado: Estructura por programas
Fuente: Libro azul. *Presupuestos 2012. Introducción a la lectura de los Presupuestos Generales del Estado.* Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

La clasificación por programas se indica con un **código alfanumérico compuesto por tres dígitos y una letra**. El primer dígito designa el área de gasto, el primer y segundo dígitos definen la política de gasto y los tres dígitos se refieren al grupo de programas. El programa se identifica con una letra; a los programas finalistas les corresponde una letra comprendida entre A y la L, mientras que a los programas instrumentales y de gestión les corresponde una letra de la M a la Z.

Ejemplo

¿A qué programa presupuestario corresponde la codificación 453 C?

El programa 453.C, "Conservación y explotación de carreteras", pertenece al grupo de programas 453, "Infraestructura del transporte terrestre", que se encuadra en la política 45, "Infraestructuras", dentro del área de gasto 4, "Actuaciones de carácter económico". Por su parte, la letra C nos indica que es un programa de carácter finalista, al estar comprendida en el tramo de la A a la L.

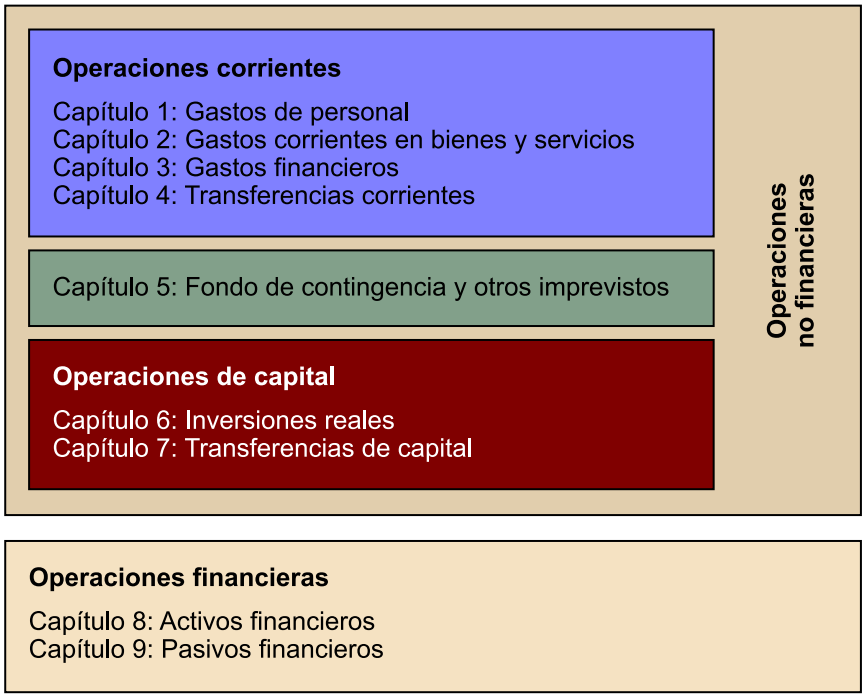
Con independencia de la estructura presupuestaria examinada, los créditos se deben identificar funcionalmente de acuerdo con su finalidad, deducida del programa en que aparezcan o, excepcionalmente, de su propia naturaleza, al objeto de disponer de una **clasificación funcional** del gasto[20]. Esta clasificación funcional de los gastos, en atención a las necesidades a cuya cobertura se destinen (cultura, defensa...), tiene carácter informativo, a efectos de evaluar los programas de gasto.

[20] Art. 40.2 LGP.

5.2.3. Clasificación económica

La última de las clasificaciones de los créditos del estado de gastos que ofrece la LGP es la clasificación económica con la cual se indica el objeto del gasto, esto es, qué bienes o servicios se adquieren mediante la utilización de los recursos en que consiste la actividad de gasto público, o en general, en qué se emplea el dinero público.

La clasificación por categorías económicas implica la separación de los gastos por capítulos, distinguiendo las operaciones corrientes, las de capital, las financieras y el Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria.



Presupuestos Generales del Estado: Estructura económica

Fuente: Libro azul. *Presupuestos 2012. Introducción a la lectura de los Presupuestos Generales del Estado*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En la **Resolución de 19 de enero del 2009**, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica, aparece desarrollada la citada clasificación e, igualmente, se definen las distintas categorías en que se subdivide, de las que pueden destacarse las siguientes:

Capítulo 1. Gastos de personal. Todo tipo de retribuciones e indemnizaciones, incluidas las aportaciones a planes de pensiones, a satisfacer por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos a todo su personal por razón del trabajo realizado por este y, en su caso, del lugar de residencia obligada del mismo.

Algunos ejemplos

Sueldos, trienios, pagas extraordinarias, productividad, seguridad social.

Cotizaciones obligatorias a satisfacer por los sujetos indicados.

Prestaciones sociales, que comprenden pensiones a funcionarios y familias, de carácter civil y militar. No se incluyen en este capítulo las indemnizaciones por razón del servicio.

Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios. Recursos destinados a atender los gastos corrientes en bienes y servicios, necesarios para el ejercicio de las actividades del Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos que no originen un aumento de capital o del patrimonio público.

Algunos ejemplos

Arrendamientos, mobiliario, agua, gas, tributos, publicidad y propaganda, seguridad, dietas.

Son imputables a este capítulo los gastos originados por la adquisición de bienes que reúnan algunas de las características siguientes:

- Ser bienes fungibles.
- Tener una duración previsiblemente inferior al ejercicio presupuestario.
- No ser susceptibles de inclusión en inventario.
- Ser, previsiblemente, gastos reiterativos.

No podrán imputarse a los créditos de este capítulo los gastos destinados a satisfacer cualquier tipo de retribución, por los servicios prestados o trabajos realizados por el personal dependiente de los departamentos, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos respectivos, cualquiera que sea la forma de esa dependencia.

Además se aplicarán a este capítulo los gastos en bienes de carácter inmaterial que puedan tener carácter reiterativo, no sean susceptibles de amortización y no estén directamente relacionados con la realización de las inversiones.

Capítulo 3. Gastos financieros. Carga financiera por intereses de todo tipo de deudas emitidas, contraídas o asumidas por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos, tanto en moneda nacional como en moneda extranjera, cualquiera que sea la forma en que se encuentren representadas. Gastos de emisión, modificación y cancelación de las deudas anteriormente indicadas.

Algunos ejemplos

Intereses de préstamos, rendimientos implícitos de deuda pública, intereses de finanzas, intereses de demora.

Carga financiera por intereses de todo tipo de depósitos y fianzas recibidas.

Otros rendimientos y diferencias de cambio.

Rendimientos implícitos, entendiéndose por tales el gasto que surge de la diferencia entre el precio de emisión y el de reembolso de deuda, ya sea por emitirse bonos bajo la par y amortizarse por su nominal, o por amortizarse créditos con penalizaciones que se computan dentro de esta partida.

Intereses de demora y otros gastos financieros.

Capítulo 4. Transferencias corrientes. Pagos, condicionados o no, efectuados por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos sin contrapartida directa por parte de los agentes receptores, los cuales destinan estos fondos a financiar gastos de naturaleza corriente.

Algunos ejemplos

Tranferencias a organismos autónomos, a la Seguridad Social, subvenciones a familias, subvenciones nominativas a empresas, para financiar gastos corrientes.

Se incluyen también en este capítulo las "subvenciones en especie" de carácter corriente, referidas a bienes o servicios que adquiera la Administración pública, para su entrega a los beneficiarios en concepto de una subvención previamente concedida, y formarán parte de ellas las primas de distintos seguros ligados a la concesión de becas.

Todos los artículos de este capítulo se desagregarán a nivel de concepto y/o subconcepto para recoger el agente receptor y/o la finalidad de la transferencia.

Se atenderán con cargo a este capítulo aquellas indemnizaciones a satisfacer por la Administración consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos siempre que por su naturaleza no deban imputarse a otros capítulos.

Capítulo 5. Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria. Dotación del Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria a que se refiere el artículo 15 del Texto Refundido de la Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, y el artículo 50 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que con cargo al mismo se puedan imputar gastos.

Capítulo 6. Inversiones reales. Gastos a realizar directamente por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos destinados a la creación o adquisición de bienes de capital, así como los destinados a la adquisición de bienes de naturaleza inventariable necesarios para el funcionamiento operativo de los servicios y aquellos otros gastos de naturaleza inmaterial que tengan carácter amortizable. Un gasto se considerará amortizable cuando contribuya al mantenimiento de la actividad del sujeto que lo realiza en ejercicios futuros.

Algunos ejemplos

Compra de terrenos, edificios, equipos informáticos, construcción de infraestructuras.

En general, serán imputables a este capítulo los gastos que tengan cabida en los proyectos que, a tal efecto, se definen en los anexos de inversiones reales que se unen a los Presupuestos Generales del Estado, así como los intereses de demora que ocasione la realización de las inversiones.

Capítulo 7. Transferencias de capital. Pagos, condicionados o no, efectuados por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos sin contrapartida directa por parte de los agentes receptores, los cuales destinan estos fondos a financiar operaciones de capital.

Algunos ejemplos

Transferencias a organismos autónomos, a la Seguridad Social, subvenciones a familias, subvenciones nominativas a empresas, para financiar gastos de capital.

Se incluyen también en este capítulo las "subvenciones en especie" de capital, referidas a bienes que adquiera la Administración pública para su entrega a los beneficiarios en concepto de una subvención previamente concedida; formarán parte de ellas las primas de distintos seguros ligados a la concesión de becas.

Las transferencias y subvenciones, tanto dinerarias como en especie, se imputarán en función del beneficiario de las mismas.

Capítulo 8: Activos financieros. Créditos destinados a la adquisición de activos financieros, que puedan estar representados en títulos valores, anotaciones en cuenta, etc., así como los destinados a la constitución de depósitos y fianzas.

Algunos ejemplos

Adquisición de deuda o concesión de préstamos.

Capítulo 9: Pasivos financieros. Amortización de deudas emitidas, contraídas o asumidas por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales u otros organismos públicos, tanto en moneda nacional o en moneda extranjera, a corto y largo plazo, por su valor efectivo, aplicando los rendimientos implícitos al capítulo 3. "Devolución de depósitos y fianzas constituidos por terceros".

Algunos ejemplos

Devolución del principal de la deuda pública, de préstamos o devolución de depósitos y fianzas.

Al igual que en la clasificación por programas, los créditos **pueden tener varios niveles de desagregación** y así se incluyen en **capítulos**, **artículos**, **conceptos** y **subconceptos**, en función de la distinta pormenorización a que se llegue en cuanto a la identificación del bien adquirido o del servicio recibido.

En este caso, el grado de desagregación más importante es el concepto, pues es, en definitiva, el elemento que va a detallar el gasto de una forma más significativa, amén de representar la unidad obligatoria para los entes públicos, ya que los subconceptos pueden no existir con generalidad al suponer una adición auxiliar de información respecto de la clasificación principal de conceptos.

Ejemplo

En los PGE del próximo ejercicio se desea introducir una partida destinada a prensa, revistas, libros y otras publicaciones.

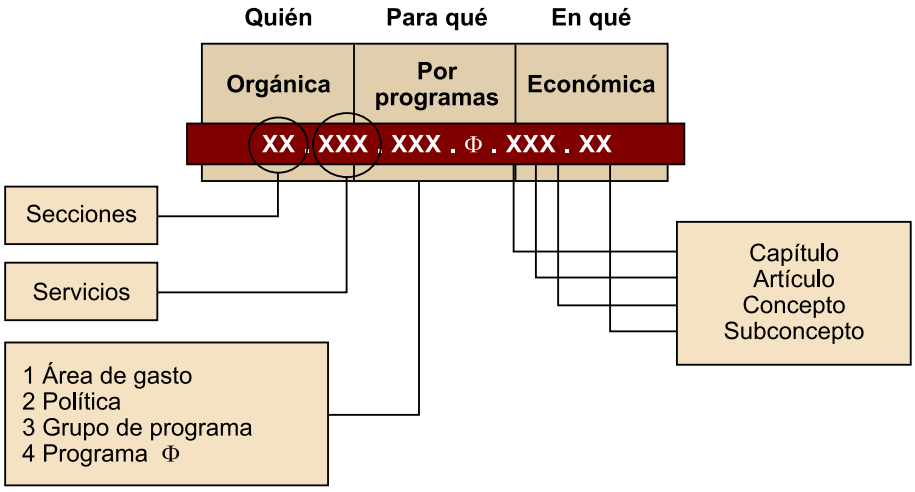
El crédito a incluir en los PGE sería el 220.01: capítulo 2, "Gastos corrientes en bienes y servicios"; Artículo 22, Material, suministro y otros; Concepto 220, "Material de oficina"; Subconcepto 01, "Prensa, revistas, libros y otras publicaciones".

Vinculada a la clasificación económica se encuentra la que obliga a que el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado vaya acompañado de un anexo de carácter plurianual de los proyectos de inversión pública, que incluirá su **clasificación territorial**[21]. Así pues, debe incluirse una clasificación territorial de los gastos de inversión, señalando la distribución de estos gastos que resulten divisibles por comunidades autónomas y por provincias, permitiendo obtener información sobre el cumplimiento del principio de solidaridad interterritorial y pudiendo valorar el esfuerzo realizado para corregir los desequilibrios territoriales del Estado.

(21)Art. 37.2.d) LGP.

Es importante precisar que los **criterios expuestos** de estructuración de los estados de gastos **se combinan**, de forma que se identifican comenzando por los números de su clasificación orgánica, siguiendo por los de su clasificación por programas y concluyendo con los de su clasificación económica, en lo que constituye el crédito presupuestario.

Para facilitar la lectura del presupuesto y para su propio tratamiento informático, a cada partida presupuestaria se le asigna un código alfanumérico que se corresponde con la triple clasificación, tal y como se muestra seguidamente.



Código presupuestario
Fuente: Libro azul. *Presupuestos 2012. Introducción a la lectura de los Presupuestos Generales del Estado.* Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Ejemplo

¿A qué crédito presupuestario corresponde la expresión numérica: 16.02 132-A 481?

La expresión numérica 16.02.132-A.481 supondría la siguiente desagregación:

- Clasificación orgánica: 16.02.
  - Sección 16: Ministerio del Interior.
  - Servicio 02: Secretaría de Estado de Seguridad.

- Clasificación por programas: 132-A.
  - Área de gasto 1 (Servicios públicos básicos).
  - Política de gasto 13 (Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias).
  - Grupo de programas 132 (Seguridad y orden público).
  - Programa de gasto 132-A: Seguridad ciudadana.

- Clasificación económica: 481.
  - Capítulo 4: Transferencia corriente.
  - Artículo 48: A familias e instituciones sin ánimo de lucro.
  - Concepto 481: Para todo tipo de atenciones derivadas de la inmigración.

Actividades

Casos prácticos

1. Indicad a qué bloque presupuestario desde el punto de vista subjetivo se adscribe cada uno de los órganos siguientes.

a) Centro de Estudios Jurídicos.
b) Dirección General de la Policía.
c) Instituto Cervantes.
e) Fundación Biodiversidad
f) Loterías y Apuestas del Estado.
g) Corporación RTVE.

2. Identificad los créditos que aparecen codificados y codificar los que se describen en los apartados **d)**, **e)** y **f)**.

a) 26.16 231-G 202.
b) 16.05 133-A 221.
c) 15.105 923-C 220.
d) Pago de las indemnizaciones derivadas de la participación en operaciones internacionales de paz y seguridad, del Ministerio de Defensa (Subsecretaría).
e) Pago de transferencias de capital a las CC. AA. por la Dirección General de Carreteras (Ministerio de Fomento) para la construcción de carreteras.
f) Compra de un nuevo vehículo oficial para el presidente del Consejo de Estado para sustituir el existente.

Ejercicios de autoevaluación

1. Desde el punto de vista jurídico, el presupuesto…

a) muestra la ideología del partido gobernante.
b) es un instrumento de regulación económica.
c) es una norma con un contenido y efectos sobre los ingresos y gastos públicos.

2. Los Presupuestos Generales del Estado determinarán…

a) las obligaciones que se han de reconocer necesariamente.
b) las obligaciones que, como máximo, se pueden reconocer.
c) las obligaciones que, como mínimo, se pueden reconocer.

3. La Ley de PGE…

a) es una ley como otra cualquiera.
b) es una ley especial y especializada.
c) es una ley en sentido formal, pero no material.

4. El presupuesto de una entidad pública empresarial…

a) se integra en los PGE al formar parte del sector público no administrativo.
b) se integra en los PGE al formar parte del sector público administrativo.
c) se integra en los PGE, pues forma parte del presupuesto consolidado.

5. Los presupuestos de explotación y capital…

a) son estimativos.
b) son limitativos.
c) representan los beneficios fiscales del Estado.

6. Los estados de ingresos de los PGE...

a) se clasifican orgánica, funcional y económicamente.
b) tienen carácter estimativo.
c) vinculan a nivel de artículo.

7. Los recursos, condicionados o no, recibidos por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos, sin contrapartida directa por parte de los agentes que

los reciben, y que se destinan a financiar operaciones corrientes, deberán considerarse en los PGE como…

a) gastos: transferencias corrientes.
b) ingresos: transferencias corrientes.
c) ingresos: transferencias de capital.

8. Los créditos del Fondo de compensación interterritorial para cada ejercicio económico figuran…

a) dentro de la Sección "Ministerio de Economía y Hacienda", en el estado de gastos de los PGE, como un anexo independiente a la misma.
b) dentro de la Sección "Ministerio de Administraciones Públicas" en el estado de gastos de los PGE, en el servicio "Colaboración Económica con el Estado".
c) en una sección específica del estado de gastos de los PGE.

9. Las subvenciones al cine español se integran en el programa…

a) 335-C.
b) 322-E.
c) 241-A.

10. El pago de sueldos del funcionarios del grupo A se integra en el subconcepto…

a) 120.01.
b) 120.00.
c) 124.00.

Solucionario

Casos prácticos

1.a) En el presupuesto del sector público administrativo y dentro de él, en el presupuesto de los organismos autónomos de la Administración General del Estado, pues el Centro de Estudios Jurídicos tiene esa forma jurídica y está adscrito al Ministerio de Justicia.

1.b) La Dirección General de la Policía es un órgano de la Administración General del Estado (Ministerio del Interior) por lo que se integra en el presupuesto del sector público administrativo y dentro de él, en el presupuesto del Estado.

1.c) El Instituto Cervantes se adscribe al presupuesto del sector público administrativo y dentro de él, al de otras entidades estatales de derecho público.

1.e) En el presupuesto del sector público no administrativo (sector público fundacional).

1.f) En el presupuesto del sector público no administrativo (entidades públicas empresariales).

1.g) En el presupuesto del sector público no administrativo (sociedades mercantiles estatales).

2.a) 26.16 231-G 202.

26, Ministerio de Sanidad, Política Social e Igualdad.
16, Dirección General de Política Social de las Familias y de la Infancia.
231.G, Atención a la infancia y a las familias.
202, Capítulo 2 (gastos corrientes en bienes y servicios); artículo 0 (arrendamientos) concepto 2 (edificios y otras construcciones).

2.b) 16.05 133.A 221.

16, Ministerio del Interior.
05, Secretaría General de Asuntos Penitenciarios.
133.A, Centros e instituciones penitenciarias.
221, Capítulo 2 (gastos corrientes en bienes y servicios); artículo 2 (material, suministro y otros); concepto 1 (suministros).

2.c) 15.105 923.C 220.

15, Ministerio de Economía y Hacienda.
105, Instituto Nacional de Estadística.
923,C, Elaboración y difusión estadística.
220, Capítulo 2 (gastos corrientes en bienes y servicios); artículo 2 (material, suministro y otros); concepto 0 (material de oficina).

2.d) Crédito 14.01.121-M 48.

2.e) Crédito 17.38 453-B 75.

2.f) Crédito 05.01 912-N 630.

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. b

3. c

4. a

5. a

6. b

7. b

8. c

9. a

10. b

Glosario

crédito presupuestario *m* Cada una de las asignaciones individualizadas de gasto, que figuran en los presupuestos de los órganos y entidades del sector público administrativo, puestas a disposición de los centros gestores para la cobertura de las necesidades para las que hayan sido aprobados.

estructura económica *f* Criterio de clasificación de los ingresos y gastos de los PGE que pone de manifiesto el origen del ingreso o el destino del gasto.

estructura orgánica *f* Criterio de clasificación de los ingresos y gastos de los PGE que pone de manifiesto el órgano que obtiene el ingreso o lleva a cabo el gasto.

estructura por programas *f* Criterio de clasificación de los gastos de los PGE que pone de manifiesto el objetivo o finalidad del gasto a llevar a cabo.

presupuesto *m* Acto normativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que una Administración puede realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican, y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos.

presupuesto de beneficios o gastos fiscales *m* Previsión cuantitativa o monetaria, integrada en el estado de ingresos de los PGE, de las cantidades que el Estado va a dejar de recaudar en el año natural por los beneficios fiscales contemplados en las normas tributarias vigentes en el ejercicio presupuestario de que se trate.

presupuestos administrativos *m pl* Aquellos que son limitativos y vinculantes en relación con los gastos, y estimativos y no vinculantes en relación con los ingresos.

presupuestos de explotación y capital *m pl* Aquellos que son estimativos y no vinculantes tanto en relación con los gastos como con los ingresos.

sector público administrativo *m* Agentes del sector público cuyas cuentas adoptan la forma de presupuesto administrativo.

sector público no administrativo *m* Agentes del sector público cuyas cuentas adoptan la forma de presupuestos de explotación y capital.

Bibliografía

Bayona de Perogordo, J. J.; Soler Roch, M. T. (1990). *Temas de Derecho Presupuestario*. Alicante: Librería Compás.

Cazorla Prieto, L. M. (1998). *Las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad*. Madrid: Marcial Pons.

Martínez Giner, L. A. *et altri* (2012). *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Martínez Lago, M. A. (2002). *Temas de derecho presupuestario: hacienda pública, estabilidad y presupuestos*. Madrid: Colex.

Menéndez Moreno, A. (1998). *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*. Valladolid: Lex Nova.

Montejo Velilla, S. (1998). *El presupuesto por programas en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Edersa.

Moreno González, S. (2003). "Algunas consideraciones sobre el concepto y contenido de la ley de presupuestos: la sentencia del tribunal constitucional 3/2003, de 16 de enero". *Revista de derecho financiero y de hacienda pública* (núm. 269). Madrid.

Palao Taboada, C. (1987). *Derecho Financiero y Tributario I* (2.ª ed.). Madrid: Colex.

Pascual García, J. (2009). *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Madrid: Boletín Oficial del Estado.

Piña Garrido, M. D. (2004). "Hacia una nueva gestión por objetivos con la nueva Ley General Presupuestaria". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 119). Madrid.

Rodríguez Bereijo, A. (1970). *El presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*. Madrid: Tecnos.

Toscano Ortega, J. A. (2001). "La fuerza de ley del contenido constitucionalmente lícito de las leyes de presupuestos del Estado: A propósito de la sentencia de la Audiencia Nacional sobre retribuciones de los funcionarios para 1997". *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, (núm. 1). Pamplona.