Tema 15. La ejecución del presupuesto de gastos y de ingresos: sus fases. Los pagos a justificar. Los anticipos de caja fija. Los gastos de carácter plurianual. La tramitación anticipada de gastos. Los proyectos de gasto. Los gastos con financiación afectada: las desviaciones de financiación.

En la actualidad, la necesidad de planificar las actividades realizadas por las unidades económicas, ya sean públicas o privadas, es algo innegable.
El instrumento por excelencia con el que cuentan tales unidades económicas para la planificación a corto y medio plazo es sin duda el presupuesto.
A pesar de no hallarse reconocido constitucionalmente el régimen jurídico de los presupuestos locales, éste lo encontramos en:

- Art. 112 LRBRL,
- Título VI "Presupuesto y Gasto Público" (art. 162 y siguientes) TRLRHL.

Siendo la definición del mismo, con ligeras variantes respecto la definición contenida en el art. 32 LGP, la siguiente:

"Los Presupuestos Generales de las Entidades Locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la Entidad y sus Organismos Autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las Sociedades Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad Local correspondiente."

El presupuesto conlleva una serie de fases que integran el denominado ciclo presupuestario. El ciclo presupuestario abarca la elaboración, la ejecución, la liquidación y el control del presupuesto.

La ejecución del presupuesto de gastos y de ingresos: sus fases

Una vez aprobado y entrado en vigor el presupuesto de la entidad, y realizada la apertura del mismo teniendo en cuenta las indicaciones de la *Orden Ministerial EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales* (ex art. 167.1 y D.A. 6ª TRLRHL) de modo que se adapten a los presupuestos establecidos para el sector público estatal, se procederá a la ejecución del presupuesto.
En cuanto a la **ejecución del presupuesto de gastos**, habrá que tener en cuenta el carácter limitativo que imprime el principio de especialidad cuantitativa, cualitativa y temporal. Según el art. 172 TRLRHL, los créditos del presupuesto de gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la cual hayan sido autorizados en el presupuesto general de la Entidad local o por sus modificaciones debidamente aprobadas (principio de especialidad cualitativa, art. 177 TRLRHL), teniendo carácter limitativo y vinculante.

El art. 184.1 TRLRHL establece que la gestión del presupuesto de gastos se realizará en las siguientes fases cuyo contenido se establecerá reglamentariamente (art. 52 y ss RD 500/1990):

1. *Autorización de gasto*

La autorización inicia el procedimiento de ejecución del gasto y es un acto mediante el cual se autoriza o acuerda la realización de un gasto determinado, por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario (documento A).

Operación de carácter interno, por lo que no implica relaciones con terceros ajenos a la Administración. Es una fase acumulable con las fases D y O.

La autorización corresponde al Presidente, Pleno o al órgano facultado para ello en los correspondientes Estatutos, en el supuesto de los OOAA dependientes. Las Bases de Ejecución del presupuesto para cada ejercicio recogerán las delegaciones o desconcentraciones que en materia de A de gastos se hayan efectuado.

Cuando vaya surgiendo la necesidad de efectuar gastos se realizará la orden de gasto por el órgano a quien corresponda según las Bases de Ejecución del presupuesto, previo informe del Interventor.

La aprobación del gasto debe ir acompañada de los preceptivos justificantes (que no facturas) como: proyecto técnico, presupuesto…

La autorización puede hacerse: sobre una retención de crédito (RC) previa o sobre el crédito disponible de la partida presupuestaria.

Será fiscalizado por el Interventor (RD 424/2017) y contabilizado en el grupo 0.

2. *Disposición o compromiso de gasto*

Acto por el que se acuerda la realización de obras o servicios previamente autorizados en la fase A por un importe exacto y figurando un tercero acreedor, formalizando así la reserva constituida en la autorización del mismo. Debe ser el importe exacto (ajustándose al marco o límite de gastos autorizados) porque es un compromiso de relevancia jurídica que la Administración debe cumplir una vez que el tercero haya satisfecho debidamente la prestación encargada.

La fase D es acumulable en un mismo acto con la fase A, cuando el gasto no ha estado autorizado previamente (operación mixta).

La disposición corresponde al Presidente, Pleno o al Órgano facultado para ello en los correspondientes Estatutos, en el supuesto de los OOAA dependientes. Las Bases de Ejecución del presupuesto para cada ejercicio recogerán las delegaciones o desconcentraciones que en materia de D de gastos se hayan efectuado.

Será fiscalizado por el Interventor (RD 424/2017) y contabilizado en el grupo 0.

3. *Reconocimiento o liquidación de la Obligación*

Es la operación en virtud de la cual se contrae la obligación en firme en favor de quien resulta ser el acreedor, reflejándose en un Documento O.

El reconocimiento de la obligación se realiza con posterioridad a la prestación de la persona física o jurídica a la Administración, acreditada la prestación mediante factura, albarán, entrega, comprobación, recepción, etc.

La Fase O es acumulable con A y D cuando esté previsto en las Bases de ejecución.

4. *Ordenación de Pago*

En esta fase, en base a una obligación reconocida y liquidada, se expiden las órdenes de pago (documento P) contra la Tesorería y a favor de todos y cada uno de los acreedores que figuran en las mismas. Los pagos se suelen efectuar:

1) por orden de antigüedad
2) por capacidad de pago
3) por condiciones de pago a proveedores

La competencia es del Alcalde, aunque delegable, y la realización material del pago es competencia del Tesorero.

El Pleno de la Entidad local de + 500.000 habitantes, a propuesta del Presidente, podrá crear una Unidad Central de Tesorería que ejerza las funciones de ordenación de pagos, bajo la superior autoridad del Presidente de la Corporación.

5. Pago material (K)

Salida material de fondos de la entidad: efectivo, transferencia, cheque, pagaré…

Así como el presupuesto de gastos tiene carácter limitativo, la ejecución del presupuesto de ingresos tiene un carácter meramente indicativo: constituye una estimación de los recursos que se esperan obtener durante el ejercicio. De esta forma, en ingresos no existen fases similares o paralelas a las de autorización y disposición o compromiso en los gastos, de forma que normalmente la gestión de los ingresos locales comienza directamente con la fase de reconocimiento de los derechos. El modelo básico de las fases del presupuesto de ingresos es:

Compromisos de ingresos: acto por el que cualquier ente o persona pública o privada se obliga de forma pura o condicionada, con la entidad local. Es el acto por el cual se realiza la anotación en cuentas de los derechos liquidados a favor del sujeto contable. El reconocimiento de derechos se aplicará en todo caso al Presupuesto de Ingresos del ejercicio en curso, independientemente del periodo a que se refiera la correspondiente liquidación.

Un compromiso de ingreso no supone un reconocimiento de derecho y por tanto no debe aparecer en el estado de liquidación.

Reconocimiento de derechos (o derechos a cobrar): créditos actuales de la entidad frente a terceros, surgidos como consecuencia de acontecimientos pasados, en virtud de los cuales el deudor queda obligado a satisfacer a la entidad una determinada cantidad de dinero, en un momento concreto (vencimiento) y con las condiciones que se deriven de su soporte documental. Son elementos de activo y pueden ser presupuestarios (para financiar gasto presupuestario, por ejemplo, IBI) y no presupuestarios y de CP y LP. Se registrarán contablemente cuando se efectúa el correspondiente acto de liquidación que lo cuantifique. Distinguimos:

- Ingresos de contraído previo: son derechos de cobro que la Administración conoce y anota en cuenta antes de que se haya producido el ingreso de los mismos, por lo que a fin de ejercicio puede haberse producido el ingreso o quedar pendiente para ejercicios siguientes. Ej: actas de inspección.
- Ingresos de contraído simultáneo: derechos de cobro que la Administración conoce y anota en cuenta en el mismo momento en el que producen los ingresos de los mismos, es decir, simultáneamente. Ej: autoliquidaciones con resultado a ingresar.

Anulaciones. Se puede proceder a la anulación de derechos, procediéndose a cancelar parcial o totalmente un derecho ya reconocido por anulación de liquidaciones o por insolvencia y otras causas. Prescripción y Compensación.

Pagos a justificar

Otro tipo de operaciones que se producen habitualmente son aquellas en las que la justificación documental del gasto se produce con posterioridad a la contabilización del mismo.

En este sentido, el art. 190 TRLRHL señala que las órdenes de pago cuyos documentos no se puedan acompañar en el momento de su expedición tendrán el carácter de "a justificar" y, frente al carácter no presupuestario de los ACF, se aplicarán a los correspondientes créditos presupuestarios.

Los perceptores de estas órdenes de pago están obligados a justificar la aplicación de las cantidades percibidas en el plazo máximo de 3 meses y están sujetos al régimen de responsabilidades que establece la normativa vigente. En ningún caso podrán expedirse nuevas órdenes de pago a justificar, por los mismos conceptos presupuestarios a perceptores que tuviesen aún en su poder fondos pendientes de justificación.

El RD 500/1990 señala que las Bases de Ejecución, previo informe de Intervención, incluirán las normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar con cargo a los presupuestos de gastos y las formas de justificación posterior. En cualquier caso, la expedición de PJ deberá acomodarse al Plan de Disposición de Fondos. Si las Bases de Ejecución del presupuesto no contuviesen regulación específica sobre los mismos, no se podrían emplear ni PJ ni ACF.

Anticipos de caja fija

Aunque en ocasiones la regulación general se haga bajo el mismo precepto e incluso se insinúe que son una subespecie de los pagos a justificar, encontramos los anticipos de caja fija.

Son provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realizan a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al Capítulo 2 (gastos corrientes en bienes y servicios) del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos, como los referentes a dietas, gastos de locomoción, teléfono, energía eléctrica o combustible.

Estos anticipos de caja fija no tienen la consideración de pagos a justificar, a pesar de que en ocasiones la regulación general se hace bajo el mismo precepto e incluso se insinúa que son una subespecie de los pagos a justificar. En el ámbito local, el art. 190.3 TRLRHL establece que, para las atenciones de carácter periódico o repetitivo, los fondos librados a justificar podrán tener el carácter de ACF.

Los perceptores de estos fondos quedarán obligados a justificar la aplicación de las cantidades percibidas a lo largo del ejercicio presupuestario en que se constituyó el anticipo.

Gastos de carácter plurianual

Los créditos asignados en los estados de gastos tienen validez exclusiva en el ejercicio para el que se aprueban, conforme al principio de anualidad ex art. 162 TRLRHL (el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural). Sin embargo, existen ciertos tipos de gastos -fundamentalmente obras públicas-, cuya ejecución no puede realizarse en un solo ejercicio, siendo necesario tener la certeza de que en los presupuestos de ejercicios posteriores existirá la dotación presupuestaria suficiente para poder culminar la obra o servicio contratado.

Los gastos de ejecución plurianual son aquellos que extienden sus efectos económicos a ejercicios posteriores a aquel en el que se autoricen y comprometan (art. 79 RD 500/90). La ejecución de un gasto de carácter plurianual se extenderá a más de un ejercicio presupuestario. Se trata de gastos autorizados y/o comprometidos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio.

Por el hecho de comprometer fondos de ejercicios futuros, los gastos plurianuales están sometidos a ciertas restricciones, pues sólo se autorizan para determinadas operaciones y dentro de unos límites cuantitativos fijados porcentualmente.

Ex art. 174 TRLRHL, solo se podrán establecer gastos de carácter plurianual para:

- Inversiones y transferencias de capital (capítulos 6 y 7).
- Contratos de suministro, consultoría o asistencia técnica y científica, obras de mantenimiento y arrendamiento de equipos no habituales de las EELL.
- Arrendamientos de bienes inmuebles.
- Cargas financieras de las deudas de la entidad local y de sus OOAA.

La tramitación anticipada de gastos

De nuevo, los créditos asignados en los estados de gastos tienen validez exclusiva en el ejercicio para el que se aprueban, conforme al principio de especialidad temporal (los créditos para gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas, quedarán anulados de pleno derecho, sin más excepciones que las señaladas en el art. 163 de esta Ley), consecuencia de la temporalidad intrínseca del presupuesto conforme al principio de anualidad ex art. 162 TRLRHL (el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural). Sin embargo, la tramitación de los expedientes de gasto, sobre todo, contractuales, requiere por imperativo de la normativa administrativa la realización de una pluralidad de actuaciones preparatorias (publicidad, informes de diversos órganos administrativos, etc.), que ocasionan que, en determinados casos los créditos autorizados no puedan gestionarse en todas sus fases de gasto en el mismo ejercicio presupuestario.

La tramitación anticipada de gastos posibilita a este respecto la tramitación del expediente correspondiente en el ejercicio presupuestario inmediatamente anterior a aquel en que debe de iniciarse o de materializarse la contraprestación en el supuesto de gastos contractuales o en el que tenga lugar el compromiso de gasto en el supuesto de otros gastos no contractuales como las subvenciones, de modo que pueda iniciarse la ejecución y prestación de los servicios al comenzar el año natural y, asimismo, ejecutar los créditos aprobados dentro del ejercicio presupuestario evitando los riesgos de su anulación.

La aplicación de los principios que fundamentan los procedimientos financieros -anualidad presupuestaria, limitación cuantitativa, cualitativa y temporal de los Presupuestos- conlleva el que con carácter general la tramitación anticipada de gastos se refiera al ejercicio presupuestario siguiente a aquel en que tiene lugar la tramitación y se extienda hasta el momento inmediatamente anterior a la fase de disposición del gasto, de modo que únicamente pueden realizarse todas las actuaciones internas de la Administración e incluso aquellas externas que no creen vinculo obligacional, que no supongan compromisos de gastos de los que se derivarían compromisos firmes para la Administración.

Los proyectos de gasto

Es proyecto de gasto cualquier unidad de gasto presupuestario cuya ejecución se efectúe con cargo a créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias y se extienda a uno o más ejercicios presupuestarios. Es una unidad de gasto perfectamente identificable cuya ejecución requiere un seguimiento y control individualizado. Ex art. 42 *Orden HAP/1781/2013, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo normal de Contabilidad Local*, tienen la consideración de proyectos de gasto:

- Proyectos de inversión incluidos en el Anexo de Inversiones que acompaña al Presupuesto (art. 168 TRLRHL).
- Gastos de financiación afectada.
- Cualesquiera otras unidades de gasto presupuestario sobre las que la entidad quiera efectuar un seguimiento y control individualizado.

Los créditos asignados a los proyectos de gasto quedan sujetos a los niveles de vinculación jurídica establecidos en las Bases de Ejecución del Presupuesto para las aplicaciones presupuestarias con cargo a las que se haya previsto su realización.

El seguimiento y control de los mismos se realizará para asegurar el cumplimiento de las vinculaciones jurídicas que para los distintos proyectos se hayan establecido a través del sistema de información contable, y alcanzará como mínimo, a todas las operaciones de gestión presupuestaria que les afecten durante su período de ejecución, se extienda uno o varios ejercicios.

Los gastos con financiación afectada: especial referencia a las desviaciones de financiación.

La normativa reguladora de la actividad financiera de todas las AAPP establece un principio general de no afectación de ingresos. Es decir, los ingresos presupuestarios se entienden destinados con carácter general a financiar el conjunto de obligaciones derivadas de la actividad de la Administración correspondiente sin que exista relación directa entre I y G. Este principio es una condición necesaria para que las Entidades Locales puedan establecer un orden de prioridad entre el total de obligaciones.

Sin embargo, es un principio que cuenta con excepciones. Y es que existen gastos que, por sus características especiales, tienen una relación objetiva y directa con los ingresos que financian y tienen que aplicarse a una finalidad concreta. Son ingresos de carácter finalista: los gastos con financiación afectada. Es aquel gasto presupuestario que se financia, en todo o parte, con recursos presupuestarios concretos, y en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse. Entre otros:

- Subvenciones finalistas destinadas a la cofinanciación de inversiones o SP,
- Ingresos procedentes de operaciones de crédito por plazo superior a 1 año.
- Enajenación de inversiones.
- Cantidades recaudadas por contribuciones especiales.

Para el correcto seguimiento y control de los gastos con financiación afectada, la regla 26 de la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, establece que todos ellos estarán identificados por un código único e invariable a lo largo de su vida, al igual que los proyectos de gasto.

Para la medición de los desfases entre derechos reconocidos y gastos realizado, habrá que proceder al aumento o disminución del importe del saldo presupuestario calculado, mediante las magnitudes:

- Coeficiente de financiación: % de gastos que queda cubierto con recursos específicos afectados a su financiación.

$$\frac{Recursos\ específ.afectados}{Total\ Gasto\ presup.} = \frac{Dchos\ Reconocidos + Dchos\ Previstos}{Oblig.Reconocidas + Oblig.Previstas}$$

  Según el modo en que se cuantifiquen los ingresos, el coeficiente puede ser:
  - Fijo: Ing se fijan en %, en función del gasto efectivamente realizado.
  - Variable: Ing se fijan en términos absolutos, independientemente del gasto que se haga.
  - Mixto

  Se calcula separadamente para cada gasto con financiación afectada.
- Desviaciones de financiación: magnitud que representa el desfase existente entre los ingresos presupuestarios reconocidos durante un periodo determinado para la realización de un gasto con financiación afectada y los que, en función de la parte del mismo efectuada en ese periodo, deberían haberse reconocido, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario.

$$Desviación\ de\ financiación = DR - CF\ x\ OR$$

  Se trata de una correlación entre I y G cuyos importes reconocidos no coincide temporalmente en el mismo ejercicio presupuestario. Esta diferencia temporal en el reconocimiento puede provocar 2 situaciones:
  - *Desviaciones de financiación afectada positiva*: he reconocido más ingresos de los que debería haber reconocido, representan el exceso de derechos afectados reconocidos con respecto a los que deberían haberse liquidado de forma armónica con respecto al gasto realizado. Deberá disminuir el resultado presupuestario ajustado. Ejemplo: La totalidad de la subvención se recibe en el primer ejercicio, mientras que el gasto se realiza en dos anualidades: df (+) el primer año
  - *Desviaciones de financiación afectada negativa*: he reconocido más obligaciones de las que me corresponden en función de la recaudación efectiva de derechos. Aumentará el resultado presupuestario ajustado. Ejemplo: La totalidad de la subvención se recibirá una vez finalizada la obra, en el segundo ejercicio, mientras que el gasto se realiza en dos anualidades: df (-) el primer año.