4. LA FORMACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO

4.1. EL MARCO LEGAL DE LA FORMACIÓN, APROBACIÓN E IMPUGNACIÓN

El procedimiento de formación y aprobación se regula en el TRLRHL, artículos 168 y siguientes, y en los artículos 18 y siguientes del Real Decreto 500/1990:

A) Formación (arts. 168 del TRLRHL y 18.1 del RD 500/1990)

El presupuesto de la entidad local será formado por su presidente y al mismo habrá de unirse, para su elevación al pleno, la siguiente documentación:

Una memoria suscrita por el presidente, explicativa de su contenido, y de las principales modificaciones que presenta en relación con el presupuesto en vigor.

(En la memoria pueden incluirse también otros aspectos relativos a la situación económico-financiera de la entidad, objetivos que se pretenden conseguir, etc.).

La liquidación del presupuesto del ejercicio anterior y un avance de la del corriente, referida al menos a seis meses del mismo, suscritos una y otro por el interventor, y confeccionados conforme dispone la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (en adelante, ICAL).

(La finalidad de este documento es permitir la congruencia entre las consignaciones del presupuesto que se prepara y los volúmenes de gastos e ingresos resultantes de la última liquidación).

El anexo de personal de la entidad local en que se relacionen y valoren los puestos de trabajo existentes en la misma, de forma que se dé la oportuna correlación con los créditos para personal incluidos en el presupuesto.

Anexo de las inversiones a realizar en el ejercicio, suscrito por el presidente y debidamente codificado.

Un informe económico-financiero en el que se expongan las bases utilizadas para la evaluación de los ingresos y de las operaciones de crédito previstas, la suficiencia de los créditos para atender el cumplimiento de las obligaciones exigibles y los gastos de funcionamiento de los servicios y, en consecuencia, la efectiva nivelación del presupuesto.

En relación con las operaciones de crédito, se incluirá en el informe, además de su importe, el detalle de las características y condiciones financieras de todo orden en que se prevean concertar, y se hará una especial referencia a la carga financiera que pese sobre la entidad antes y después de su formalización.

El presupuesto de cada uno de los organismos autónomos integrantes del general, propuesto inicialmente por el órgano competente de los mismos, será remitido a la entidad local de la que dependan antes del 15 de septiembre de cada año, acompañado de la documentación detallada en el apartado anterior.

Las sociedades mercantiles, cuyo capital pertenezca íntegra o mayoritariamente a la entidad local, remitirán a esta, antes del día 15 de septiembre de cada año, sus previsiones de gastos e ingresos, así como los programas anuales de actuación, inversiones y financiación para el ejercicio siguiente.

Sobre la base de los presupuestos y estados de previsión a que se refieren los apartados anteriores, el presidente de la entidad formará el presupuesto general y lo remitirá, informado por la IGAE y con los anexos y documentación complementaria, al pleno de la corporación antes del día 15 de octubre para su aprobación inicial, enmienda o devolución.

La remisión a la IGAE se efectuará de forma que el presupuesto, con todos los anexos y documentación complementaria, pueda ser objeto de estudio durante un plazo no inferior a 10 días e informado antes del 10 de octubre.

En los municipios de gran población, incluidos en el ámbito de aplicación del Título X de la LRBRL, el proyecto de presupuesto ha de ser aprobado previamente por la junta de Gobierno local antes de pasar a la aprobación inicial del pleno de la entidad (art. 127.1 de la LRBRL).

B) Aprobación inicial (art. 18.5 del RD 500/1990)

El acuerdo de aprobación, que será único, deberá detallar los presupuestos que integran el presupuesto general, y no puede aprobarse ninguno de ellos separadamente, salvo en el caso de los correspondientes a organismos de nueva creación. Dicho acuerdo se adopta por mayoría simple del pleno de la corporación.

C) Exposición pública y aprobación definitiva (art. 20.1 del RD 500/1990)

El presupuesto inicialmente aprobado debe exponerse al público durante el plazo de 15 días, a efectos de conocimiento por los interesados y eventuales reclamaciones a su contenido. Para ello, el acto de aprobación provisional del presupuesto general, que señala el lugar y fecha inicial del cómputo del plazo de exposición al público, se anunciará en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial y simultáneamente se pondrá a disposición del público la correspondiente documentación por un plazo de 15 días hábiles, durante los cuales los interesados podrán examinarlo y presentar reclamaciones ante el pleno. El presupuesto se considerará definitivamente aprobado si durante el citado periodo no se hubiesen presentado reclamaciones; en caso contrario, el pleno dispondrá de un plazo de un mes para resolverlas.

Este último plazo se entenderá contado a partir del día siguiente a la finalización de la exposición al público, y las reclamaciones se considerarán denegadas, en cualquier caso, si no se resolviesen en el acto de aprobación definitiva.

La aprobación definitiva del presupuesto general por el pleno de la corporación habrá de realizarse antes del día 31 de diciembre del año anterior al del ejercicio en que deba aplicarse (arts. 169.2 del TRLRHL y 20.2 del RD 500/1990).

D) Publicación y entrada en vigor (arts. 169.3 del TRLRHL y 20.3 del RD 500/1990)

El presupuesto general, definitivamente aprobado con o sin modificaciones sobre el inicial, será insertado en el boletín oficial de la corporación, si lo tuviera, y resumido por capítulos de cada uno de los presupuestos que lo integran, en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial.

Del presupuesto general definitivamente aprobado se remitirá copia a la correspondiente comunidad autónoma y a la dependencia del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas que este determine. La remisión se realizará simultáneamente al envío del boletín oficial anterior.

El presupuesto entrará en vigor en el ejercicio correspondiente, una vez publicado en la forma prevista. No obstante, aunque el presupuesto no pueda entrar en vigor en tanto no haya tenido lugar su aprobación y publicación, si por cualquier causa se hubieran incumplido los plazos señalados en el TRLRHL y el Real Decreto 500/1990, y la entidad local funcionara con el presupuesto prorrogado del ejercicio anterior, el nuevo presupuesto definitivamente aprobado y publicado en la fecha que sea entrará en vigor con efectos el 1 de enero del ejercicio en que deba aplicarse y los créditos incluidos en él tendrán la consideración de créditos iniciales.

Una copia del presupuesto, de su documentación complementaria y de sus modificaciones deberá hallarse a disposición del público, a efectos informativos, desde su aprobación definitiva hasta la finalización del ejercicio.

E) Impugnación del presupuesto (arts. 169 y 170 del TRLRHL y 23 del RD 500/1990)

Como se ha visto antes, el acto de aprobación inicial del presupuesto es susceptible de reclamaciones ante el pleno. Posteriormente, una vez haya sido aprobado con carácter definitivo, también puede ser impugnado, pero ahora ya ante los tribunales; en concreto, ante la jurisdicción contencioso-administrativa. En ambos casos, tanto las causas como los sujetos que pueden impugnar el presupuesto se encuentran tasados por la ley:

Reclamaciones contra la aprobación inicial del presupuesto. Según el artículo 170.1 del TRLRHL, tienen la consideración de interesados y, por tanto, son sujetos legitimados para interponer reclamaciones ante el pleno:

Los habitantes en el territorio de la respectiva entidad local.

Los que resulten directamente afectados, aunque no habiten en dicho territorio.

Los colegios oficiales, cámaras oficiales, sindicatos, asociaciones y demás entidades legalmente constituidas para velar por intereses profesionales o económicos y vecinales, cuando actúen en defensa de los que les son propios.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 170 del TRLRHL añade que únicamente podrán entablarse reclamaciones contra el presupuesto:

Por no haberse ajustado su elaboración y aprobación a los trámites establecidos en esta ley.

Por omitir el crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones exigibles a la entidad local, en virtud de precepto legal o de cualquier otro título legítimo.

Por ser de «manifiesta insuficiencia» los ingresos con relación a los gastos presupuestados o bien de estos respecto a las necesidades para las que esté previsto.

Si algún interesado ha interpuesto reclamaciones, el pleno dispondrá de un plazo de un mes para resolverlas, contado a partir del día siguiente a la finalización de la exposición al público. En este caso, el presupuesto debe ser aprobado definitivamente, resolviendo las reclamaciones, para lo cual se requiere un nuevo acuerdo plenario, también por mayoría simple. Si las reclamaciones no son resueltas en el acto de aprobación definitiva, se considerarán denegadas.

Por su parte, la disposición adicional decimosexta de la LRBRL dispone que, excepcionalmente, cuando el pleno de la corporación local no alcanzara, en una primera votación, la mayoría necesaria para la adopción de acuerdos prevista en esta ley, la junta de Gobierno local tendrá competencia para aprobar el presupuesto del ejercicio inmediato siguiente, siempre que previamente exista un presupuesto prorrogado.

Recurso contencioso-administrativo. El artículo 171 del TRLRHL dispone que «contra la aprobación definitiva» del presupuesto podrá interponerse directamente recurso contencioso-administrativo, en la forma y plazo que establezcan las normas de dicha jurisdicción.

El plazo para la interposición del recurso es de dos meses, a contar desde el día siguiente a la publicación del presupuesto en el boletín oficial de la provincia o de la comunidad autónoma uniprovincial.

Son sujetos legitimados para interponer recurso contencioso-administrativo:

La Administración del Estado y de la comunidad autónoma.

Los miembros de la corporación que hubieren votado en contra del acuerdo aprobatorio del presupuesto (art. 63 de la LRBRL).

Quienes presentaron sugerencias o reclamaciones contra el acuerdo de aprobación inicial y les fueron rechazadas, total o parcialmente. Así resulta del artículo 113 de la LRBRL: «Contra los actos que pongan fin a las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las corporaciones locales en materia de presupuestos, imposición, aplicación y efectividad de tributos o aprobación y modificación de ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer directamente el recurso contencioso-administrativo».

La doctrina considera que el acto de aprobación definitiva puede ser recurrido directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, aunque no se haya planteado reclamación ante el pleno contra el acto de aprobación inicial.

4.2. LA CONFECCIÓN DEL PRESUPUESTO. EL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE DÉFICIT

Para la elaboración del documento presupuestario pueden utilizarse diversas fórmulas: la técnica incrementalista, el presupuesto por programas y el presupuesto con base cero. Las dos últimas todavía no se hallan implantadas en la Administración local, que viene utilizando la técnica incrementalista.

Dado que la elaboración del presupuesto es una competencia del alcalde o presidente de la corporación, una oficina dependiente del presidente (la Oficina Presupuestaria) o bien la concejalía de Hacienda deberán solicitar a todas las unidades las estimaciones de los gastos que van a llevar a cabo y considerar los diferentes ingresos:

Para la confección de los estados de ingresos (que son meras previsiones) se tomarán como referencia los realizados en ejercicios anteriores y sus posibles incrementos como consecuencia de elevación de valores catastrales previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (en adelante, LPGE), modificación de ordenanzas fiscales que incrementen la recaudación tributaria, de ordenanzas reguladoras de precios públicos, la posibilidad de recepción de subvenciones, de concertar operaciones de crédito o de imponer contribuciones especiales, etc.

En relación con los estados de gastos, a la vista de los que prevén las distintas áreas o servicios (que serán diferentes en cada ayuntamiento, en virtud del principio de autorganización) y los gastos efectivamente realizados en ejercicios anteriores, podrán determinarse las presumibles necesidades de cada departamento y confeccionar así el anteproyecto de los estados de gasto. Partiendo de la clasificación económica:

‒ Capítulo 1, «Gastos de personal». En función de la plantilla de personal de la corporación, considerar los incrementos previstos para el año que se presupuesta con relación tanto al personal existente como al nuevo.

El aumento de las retribuciones básicas, sueldo y trienios del personal funcionario viene determinado anualmente en las LPGE, sin perjuicio de las reorganizaciones que decida la propia corporación (por ejemplo, incrementos de productividad, etc.).

‒ Capítulo 2, «Gastos en bienes corrientes y servicios». Los diferentes servicios del ayuntamiento deben examinar la ejecución del gasto en ejercicios anteriores y comprobar si las dotaciones fueron suficientes o fue necesario realizar modificaciones.

Igualmente, deben comprobarse las inversiones realizadas en el ejercicio anterior, toda vez que una nueva inversión, es decir, un nuevo servicio originará gastos de mantenimiento a la corporación.

‒ Capítulo 3, «Gastos financieros». Se ha de partir de la deuda viva de la entidad y analizar los cuadros de amortización de préstamos y empréstitos, calculando los intereses que van a ser objeto de pago en el ejercicio. Por la misma razón, se ha de considerar también la posible concertación de nuevas operaciones de crédito.

‒ Capítulo 4, «Transferencias corrientes». Dado que se trata de una decisión principalmente política, se comprobará si la corporación desea mantener, aumentar o disminuir las líneas de subvención que proporcionaba anteriormente (a agrupaciones culturales, de ocio, deportivas, etc.). También deberán incluirse las posibles cuotas que satisfaga el ayuntamiento a mancomunidades, entidades asociativas, aportaciones a la diputación, así como las posibles aportaciones a organismos autónomos o sociedades mercantiles de la entidad.

‒ Capítulo 5, «Fondo de contingencia». Que se destinará, cuando proceda, a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado que puedan presentarse a lo largo del ejercicio (exigencia aplicable solo a las entidades locales del ámbito subjetivo de los artículos 111 y 135 del TRLRHL), conforme a lo establecido en el artículo 31 de la LOEPSF, si bien las entidades locales no incluidas en aquel ámbito subjetivo aplicarán este mismo criterio en el caso de que aprueben la dotación de un fondo de contingencia con la misma finalidad citada). Esta dotación no permite ejecutar gastos directamente imputables al único concepto presupuestario que contiene, sino que el crédito asignado podrá transferirse a la aplicación donde resulte necesario realizar el gasto no discrecional (por ejemplo, la ejecución de una sentencia, actuaciones en caso de catástrofe, etc.).

‒ Capítulo 6, «Inversiones reales». Requerirá el estudio del programa político del ayuntamiento, que deberá ser también desarrollado en el anexo de inversiones, y comprobará las que pretende realizar a lo largo del mandato corporativo.

‒ Capítulo 7, «Transferencias de capital». A este capítulo le es aplicable lo señalado en el Capítulo 4, salvo la finalidad de las aportaciones, que necesariamente deben financiar gastos de inversión.

‒ Capítulo 8, «Activos financieros». No es habitual que las corporaciones locales adquieran activos financieros, por lo que normalmente no existirá consignación presupuestaria. No obstante, sí es posible que la entidad decida constituir una sociedad, en cuyo caso la parte de capital de aportación local sí debe tener dotación presupuestaria.

‒ Capítulo 9, «Pasivos financieros». Su consignación se determina mediante el estudio de los cuadros de amortización de los préstamos o empréstitos existentes y de los que se prevea concertar en el ejercicio, pero excluyendo siempre las operaciones de tesorería.

Una vez confeccionados ambos estados, el principio de prohibición de déficit exige comparar:

Si las previsiones de ingresos son superiores a los créditos consignados para gastos, podrá aprobarse el presupuesto con superávit.

Si por el contrario los créditos consignados para gastos exceden de los ingresos previstos, el anteproyecto debe ser ajustado:

‒ Bien aumentando las previsiones de ingresos, mediante modificación de ordenanzas fiscales que aumenten la presión fiscal, a través de la concertación de préstamos si lo permite la situación financiera de la entidad, o mediante la enajenación de bienes patrimoniales, establecimiento de contribuciones especiales, etc.

‒ Bien minorando los gastos. Al respecto recordar que tienen la consideración de gastos obligatorios los incluidos en los Capítulos 1 (personal) y 2 (bienes corrientes y servicios) de la clasificación económica, ya que permiten el normal funcionamiento de la corporación, por lo que habrán de reducirse fundamentalmente gastos en transferencias corrientes del Capítulo 4 y gastos de capital, Capítulos 6 («Inversiones reales») y 7 («Transferencias de capital»).

La comprobación del equilibrio presupuestario debe efectuarse en los siguientes términos:

El TRLRHL exige un equilibrio global, es decir, que los ingresos sean suficientes para la cobertura de los gastos.

Sin embargo, de otras disposiciones y conforme a una adecuada técnica presupuestaria, los ingresos corrientes deben financiar los gastos corrientes:

Los ingresos corrientes recogidos en los Capítulos 1 a 5 del presupuesto de ingresos (excluyendo las contribuciones especiales incluidas en el Capítulo 3, que son ingresos afectados a la realización de la obra por la que se exigen y los ingresos procedentes del aprovechamiento urbanístico, que también son ingresos afectados a gastos de inversión) deben financiar los gastos corrientes (Capítulos 1 a 4, así como el Capítulo 9, correspondiente a los pasivos financieros).

Si estos ingresos son superiores o iguales a dichos gastos, el presupuesto está equilibrado.

Finalmente, señalar que el principio de prohibición de déficit debe respetarse no solo al aprobar el presupuesto, sino también a lo largo de todo el ejercicio presupuestario.

4.3. LA CONFECCIÓN DEL PRESUPUESTO. EL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Tal y como se ha expuesto en el apartado relativo a los principios presupuestarios, la exigencia de respetar el objetivo de estabilidad presupuestaria en la confección del presupuesto se añade a la exigencia de respetar el equilibrio presupuestario; es decir, son principios acumulativos:

Por una parte, el presupuesto debe aprobarse en equilibrio: los ingresos corrientes recogidos en los Capítulos 1 a 5 del Estado de ingresos del presupuesto (excluyendo las contribuciones especiales y todos los ingresos por actuaciones urbanísticas incluidas en el Capítulo 3, que son ingresos afectados a la realización de la obra por la que se exigen los ingresos por actuaciones de urbanización y los ingresos por aprovechamiento urbanístico) deben financiar los gastos corrientes, es decir, los Capítulos 1 a 4, así como el Capítulo 9, correspondiente a los pasivos financieros.

Por otra, el presupuesto debe aprobarse, ejecutarse y liquidarse con respeto al objetivo de estabilidad: los ingresos recogidos en los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos del presupuesto deben financiar los gastos de los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos.

El cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con la definición contenida en el SEC 95, requiere que los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos del presupuesto se financien con ingresos no financieros; es decir, con los ingresos procedentes de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos. Por ello, en el caso en el que se contemple en las previsiones iniciales de ingresos un nuevo préstamo (Capítulo 9 del estado de ingresos), su cuantía no puede ser superior al importe de la amortización prevista en el ejercicio (Capítulo 9 del estado de gastos). En otro caso, el presupuesto no respetará el principio de estabilidad.

Sin perjuicio de lo anterior, para un correcto cálculo deben realizarse además determinados ajustes para adaptar y transformar el saldo presupuestario no financiero a la contabilidad nacional. Estos ajustes se explican de forma detallada en el Manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las corporaciones locales publicado por la IGAE.

En primer lugar debe determinarse el «Saldo presupuestario no financiero»: previsiones de ingresos de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos menos créditos para gastos de los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos.

Como ajustes más comunes para evaluar la capacidad/necesidad de financiación en la fase de aprobación del presupuesto tenemos:

• (+/‒) Ajuste en función de la recaudación de los ingresos tributarios.

Los ingresos tributarios de las entidades locales (impuestos sobre bienes inmuebles, actividades económicas, vehículos de tracción mecánica, construcciones, instalaciones y obras, e incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, tasas, contribuciones especiales) y los asimilados o directamente relacionados con ellos (precios públicos, recargos, multas, sanciones e intereses de demora) se registran en el presupuesto en los Capítulos 1, «Impuestos directos», 2, «Impuestos indirectos», y 3, «Tasas y otros ingresos», del presupuesto de ingresos en el momento del reconocimiento del derecho, sea este de contraído previo o de contraído simultáneo a la recaudación.

Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el de caja; debe registrarse el importe total recaudado en cada ejercicio, ya sea propio del ejercicio corriente o de ejercicios cerrados.

El ajuste, por tanto, viene determinado por la diferencia entre los derechos reconocidos y la recaudación total (de ejercicio corriente y de ejercicios cerrados) correspondiente a cada ingreso:

Si el importe de los derechos reconocidos es mayor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por menor ingreso (mayor déficit o menor superávit). Este es el caso más frecuente.

Si el importe de los derechos reconocidos es menor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por mayor ingreso (menor déficit o mayor superávit).

Como quiera que, en el momento de la aprobación del presupuesto, se desconoce cuál va a ser la recaudación real del ejercicio (corriente y cerrados), el ajuste debe realizarse por estimaciones, en función de la última liquidación o de la media de las últimas liquidaciones.

• (+) Ajuste por liquidación negativa de la participación en los tributos del Estado de los ejercicios 2008 y 2009.

La liquidación en la participación en los tributos del Estado correspondiente a 2008 y a 2009 arrojó un saldo a devolver por las entidades locales. Para mitigar los efectos negativos de esta obligación de devolución, las LPGE para los ejercicios 2010 y 2011 contemplaron el diferimiento de las cantidades a devolver por las entidades locales, mediante el fraccionamiento de la devolución en diversas mensualidades, a partir de enero de 2011 y de 2012, respectivamente. Para ello, se utilizó este procedimiento:

‒ El ayuntamiento debe dar de alta en su contabilidad el pasivo que surja como consecuencia de la liquidación negativa de la participación en tributos del Estado para los años 2008 y 2009 por el saldo a devolver fraccionadamente (cuentas 171/521).

‒ La imputación presupuestaria de estas devoluciones se hará con cargo a la aplicación de ingresos correspondiente a la participación en los tributos del Estado (Capítulo 4 y cuenta 408) y se compensará con las siguientes entregas a cuenta de la participación en tributos del Estado a favor de la entidad local.

‒ En consecuencia, en el ejercicio en que se comunicó la liquidación negativa (2010 y 2011, respectivamente) por el diferimiento en la devolución, debió contabilizarse el pasivo y minorar la capacidad de financiación (mayor déficit o menor superávit).

‒ En los ejercicios posteriores, dado que en el presupuesto que se aprueba se habrán recogido como previsiones de ingresos los importes netos de devoluciones, deberá hacerse un ajuste por la devolución de ambas liquidaciones que aumente la capacidad de financiación (menor déficit o mayor superávit).

• (+/‒) Ajuste por gastos financieros.

La imputación al presupuesto de los intereses de las deudas se efectúa en el momento del reconocimiento de la obligación, según su vencimiento, con aplicación al Capítulo 3, «Gastos financieros».

Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el devengo, conforme al cual deben registrarse las cantidades devengadas con independencia de cuándo se produzca su pago. Este criterio coincide con el recogido en el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP).

Por lo tanto, aunque por lo general el ajuste será poco significativo, vendrá determinado por la diferencia entre los intereses devengados y las obligaciones reconocidas:

‒ Si el importe de las obligaciones reconocidas es mayor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por menor gasto (menor déficit o mayor superávit).

‒ Si el importe de las obligaciones reconocidas es menor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por mayor gasto (mayor déficit o menor superávit).

La combinación de ambas implica que hay que deducir el importe de los intereses que se van a pagar en el ejercicio corriente cuyo devengo corresponde al ejercicio anterior, ajuste por menor gasto (menor déficit), y hay que añadir los intereses que se pagarán en el ejercicio siguiente cuyo devengo corresponde al ejercicio corriente, ajuste por mayor gasto (mayor déficit). Por la diferencia de ambos, se practicará el ajuste final.

• (+/‒) Ajuste por gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al presupuesto.

Las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido su aplicación a presupuesto siendo procedente dicha aplicación se registran en la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto».

Se trata de gastos correspondientes a bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad para los que todavía no se ha dictado el acto administrativo de reconocimiento de la obligación y, en consecuencia, no se han aplicado al presupuesto de gastos.

En contabilidad nacional debe computarse cualquier gasto efectivamente realizado, con independencia del momento en que tenga lugar su imputación presupuestaria.

En consecuencia, en el año «n» hay que hacer un ajuste de mayor déficit por el importe de los gastos pendientes de aplicar al presupuesto. Y en el ejercicio siguiente, «n+1» , cuando dicho gasto se impute al presupuesto, se practicará un ajuste en sentido inverso, por menor déficit.

En conclusión, el ajuste que debe practicarse cada ejercicio es por la diferencia entre el saldo inicial a 1 de enero y el saldo final a 31 de diciembre de la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto»:

‒ Si el saldo final de la cuenta 413 es mayor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como mayor gasto no financiero en contabilidad nacional (mayor déficit o menor superávit).

‒ Si el saldo final de la cuenta 413 es menor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como menor gasto no financiero en contabilidad nacional (menor déficit o mayor superávit).

En el momento de la aprobación del presupuesto (si se realiza en plazo), se desconoce cuál va a ser el saldo real de la cuenta 413 a 31 de diciembre, y también a 31 de diciembre del año en el que el nuevo presupuesto va a entrar en vigor, por lo que el ajuste debe realizarse por estimaciones: previsión de saldo entre el gasto que no se pueda aplicar al presupuesto del ejercicio que se aprueba y el gasto que se imputará al presupuesto del ejercicio que se aprueba corriente procedente del ejercicio anterior.

Una vez realizados los anteriores ajustes en el saldo presupuestario no financiero (previsiones de ingresos de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos menos créditos para gastos de los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos), si el resultado es positivo, en principio el presupuesto se aprueba cumpliendo con el objetivo de estabilidad exigido por la Constitución y por la LOEPSF.

El objetivo de estabilidad debe respetarse igualmente cada vez que se modifica el presupuesto, así como en el momento de la liquidación.

4.4. LA CONFECCIÓN DEL PRESUPUESTO. LA REGLA DE GASTO

Aunque la aplicación de la regla de gasto se comprenderá cuando se finalice el estudio de las últimas Unidades del curso, en especial las correspondientes a la liquidación del presupuesto, para dar una visión completa de las verificaciones necesarias en la elaboración y aprobación del presupuesto es necesario realizar un avance de esta explicación en este momento.

El artículo 12 de la LOEPSF dispone:

«1. La variación del gasto computable de la Administración central, de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española [...].

Se entenderá por gasto computable a los efectos previstos en el apartado anterior, los empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones públicas y las transferencias a las comunidades autónomas y a las corporaciones locales vinculadas a los sistemas de financiación.

Corresponde al Ministerio de Economía y Competitividad calcular la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española, de acuerdo con la metodología utilizada por la Comisión Europea en aplicación de su normativa. Esta tasa se publicará en el informe de situación de la economía española al que se refiere el artículo 15.5 de esta ley. Será la referencia a tener en cuenta por la Administración central y cada una de las comunidades autónomas y corporaciones locales en la elaboración de sus respectivos presupuestos.

Cuando se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se obtengan los aumentos de recaudación podrá aumentar en la cuantía equivalente.

Cuando se aprueben cambios normativos que supongan disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se produzcan las disminuciones de recaudación deberá disminuirse en la cuantía equivalente.

Los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública».

Por tanto, el cumplimiento de la regla de gasto requiere comprobar que los gastos (consolidados si existen organismos autónomos y sociedades sectorizadas como Administraciones públicas) de los Capítulos 1 a 7 del presupuesto del año cuya aprobación se pretende (200X+1), excluidos los intereses de la deuda y los gastos financiados con fondos finalistas o afectados de la Unión Europea y otras Administraciones públicas, no aumenten por encima de la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto (en porcentaje), respecto a la liquidación del presupuesto del año anterior (200X), descontada previamente la posible incidencia que pudieran tener los ajustes SEC 95 y los ajustes por consolidación presupuestaria

Por tanto, para poder aplicar la regla de gasto necesitamos la siguiente información:

Tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de la economía española a medio plazo. Corresponde su aprobación al Consejo de Ministros. La citada tasa ha sido fijada para los próximos ejercicios:

Liquidación del presupuesto del año anterior 200X. En caso de no disponerse de la misma se realizará una estimación de esta.

Proyecto de presupuesto inicial del año siguiente 200X+1.

Intereses de la deuda (ejercicios 200X y 200X+1).

Gastos financiados con fondos finalistas de la Unión Europea y de otras Administraciones públicas.

Ajustes SEC 95 que afectan a gastos.

Aumentos y reducciones permanentes de recaudación como consecuencia de la aprobación de cambios normativos.

En el caso de existir organismos autónomos y sociedades SEC, es necesario disponer del presupuesto consolidado y de los ajustes por consolidación.

Confección del presupuesto:

Determinación de los empleos no financieros de la liquidación del año anterior 200X.

Los empleos no financieros son los gastos de los Capítulos 1 a 7 de la liquidación del presupuesto del ejercicio anterior.

(+/‒) Ajustes SEC 95 que afectan a gastos (salvo el ajuste por gastos financieros, puesto que no se computarán los intereses de la deuda): una vez determinados los empleos no financieros, deben ajustarse con criterios de contabilidad nacional, fundamentalmente:

(+/‒) Ajuste por gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al presupuesto (cuenta 413).

(+/‒) Ajuste por adquisiciones con pago aplazado.

(+/‒) Ajuste por arrendamiento financiero.

(+/‒) Grado de ejecución del gasto.

(+/‒) Otros [...].

(‒) Derechos reconocidos en el Capítulo 6 del presupuesto de ingresos por enajenación de terrenos y demás inversiones reales.

Determinación del gasto computable. Para la determinación del gasto computable deben deducirse aquellos gastos que tienen un carácter preferente no sometido a limitación de crecimiento o no tienen un carácter fijo:

(‒) Intereses de la deuda: no es posible limitar su crecimiento, pues tienen carácter preferente tal y como señala la propia Constitución y la LOEPSF.

(‒) Gastos financiados con fondos finalistas de la Unión Europea u otras Administraciones públicas: son gastos que tienen su contrapartida en ingresos, y no se limita su crecimiento al no suponer un crecimiento del gasto en términos estructurales.

Los restantes gastos financiados con ingresos afectados (contribuciones especiales, cuotas urbanísticas, préstamos, enajenación de inmovilizado, etc.), no se deducen. Únicamente se descontará la parte de gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea y otras Administraciones públicas.

Verificación del cumplimiento de la regla de gasto: tasa de crecimiento medio de la economía.

El importe que se obtenga de gasto computable se multiplicará por la tasa de crecimiento medio de la economía (1,7 % en 2013 y 2014 y 2 % en 2015) y proporcionará el techo de gasto o tope de crecimiento del gasto. Para ello, multiplicar por 1,017 o por 1,02.

Su comparación con los créditos iniciales del presupuesto del ejercicio permitirá comprobar si cumple o no con la regla de gasto.

Posibles cambios normativos que supongan aumentos/disminuciones de recaudación.

Una vez determinado el gasto computable, en el caso de que se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de recaudación, se podrá aumentar en la cuantía equivalente y en el caso de que supongan reducciones permanentes de recaudación se deberá disminuir en la cuantía equivalente.

Entre estos cambios normativos se encuentran las modificaciones de ordenanzas fiscales, la revisión de valores catastrales, y el establecimiento o supresión de nuevas tasas y precios públicos.

Límite de gasto no financiero o techo de gasto.

El límite de gasto no financiero sería la suma del gasto computable del nuevo ejercicio, el margen existente de aumento en presupuesto (límite regla de gasto), los intereses de la deuda del nuevo ejercicio y los gastos financiados con fondos finalistas de la Unión Europea y de otras Administraciones públicas del nuevo ejercicio.

Esta suma proporciona el tope de gasto máximo (a nivel consolidado) congruente con la regla de gasto.

Esquema para la comprobación del cumplimiento de la regla de gasto:

Cálculo del gasto computable

5. LA PRÓRROGA PRESUPUESTARIA. AJUSTES AL PRESUPUESTO PRORROGADO

Los artículos anteriores prevén la aprobación y entrada en vigor del presupuesto en el ejercicio al que corresponde. Sin embargo, es posible que tal aprobación no tenga lugar en plazo, por lo que la ley ha arbitrado una solución transitoria que permita el funcionamiento de la entidad, toda vez que no es posible llevar a cabo ninguna actuación de gasto público sin crédito presupuestario suficiente. Dicha solución transitoria se recoge en el artículo 169.6 del TRLRHL, desarrollado por el artículo 21 del Real Decreto 500/1990:

«1. Si al iniciarse el ejercicio económico no hubiese entrado en vigor el presupuesto correspondiente, se considerará automáticamente prorrogado el del anterior, hasta el límite global de sus créditos iniciales, como máximo.

2. En ningún caso tendrán singularmente la consideración de prorrogables las modificaciones de crédito ni los créditos destinados a servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o estén financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados que, exclusivamente, fueran a percibirse en dicho ejercicio».

El apartado 2 de este artículo recoge los denominados «ajustes a la baja» del presupuesto prorrogado. No obstante, aunque se haga referencia al presupuesto, en realidad afectan únicamente a los créditos iniciales, es decir, al estado de gastos, dado su carácter limitativo frente a las meras previsiones del estado de ingresos.

En resumen, el presupuesto prorrogado es el presupuesto inicial anterior (pues no son prorrogables las modificaciones) con los correspondientes ajustes a la baja. Por otra parte, dado que el artículo 165.4 del TRLRHL recoge la prohibición de déficit, si el estado de gastos del presupuesto prorrogado sufre ajustes a la baja, el estado de ingresos, que no se ve modificado respecto a las previsiones iniciales del ejercicio anterior, alcanzará una cantidad superior.

Por ello, el apartado 3 del Real Decreto 500/1990 permite también que el presupuesto prorrogado sea objeto de «ajustes al alza», siempre que se den ciertas condiciones relativas al destino y a la cuantía del ajuste al alza:

Respecto a la cuantía, que el margen de los créditos no incorporables, relativo a la dotación de servicios o programas que hayan concluido en el ejercicio inmediato anterior, permita realizar el ajuste correspondiente hasta alcanzar, como máximo, el importe de dicho margen (es decir, por uno solo de los motivos de ajuste a la baja).

Respecto a la finalidad, que existan compromisos firmes de gastos a realizar en el ejercicio corriente que correspondan a unas mayores cargas financieras anuales generadas por operaciones de crédito autorizadas en los ejercicios anteriores.

La problemática de la prórroga presupuestaria ha sido objeto de una consulta a la IGAE (Consulta núm. 10/1993), de la cual puede extraerse el siguiente esquema:

EJEMPLO 6. Ajustes al alza en presupuesto prorrogado

Supongamos que el presupuesto de 2014 tenía:

Unos créditos iniciales de 100, de los cuales 7 son para cuotas de amortización y 3 son para intereses, ambos de la anualidad 2014. Los créditos incluían también una dotación de 2 para conmemorar el centenario de la muerte del pintor El Greco.

Unas previsiones de ingresos de 100, de los cuales 20 son una subvención, que se materializa en el año 2014, para financiar un gasto de inversión.

El 1 de enero del año 2015 se prorroga el presupuesto. Sabemos que se prorroga:

Del estado de gastos, no se prorroga el crédito para inversiones financiado con la subvención, por importe de 20, y tampoco se prorroga el crédito del centenario de El Greco, por

.../...

El artículo 21 del Real Decreto 500/1990 prosigue señalando que los ajustes de crédito anteriores serán objeto de imputación a las correspondientes partidas del presupuesto prorrogado mediante resolución motivada dictada por el presidente de la corporación, previo informe del interventor.

En tanto no se apruebe el presupuesto definitivo, el prorrogado podrá ser objeto de cualquiera de las modificaciones previstas por la ley.

El presupuesto definitivo se aprobará con efectos de 1 de enero, y los créditos en él incluidos tendrán la consideración de créditos iniciales. Las modificaciones y ajustes efectuados sobre el presupuesto prorrogado se entenderán hechos sobre el presupuesto definitivo, salvo que el pleno disponga en el propio acuerdo de aprobación de este último que determinadas modificaciones o ajustes se consideran incluidas en los créditos iniciales, en cuyo caso deberán anularse los mismos.

Una vez aprobado el presupuesto definitivo, deberán efectuarse los ajustes necesarios para dar cobertura, en su caso, a las operaciones efectuadas durante la vigencia del presupuesto prorrogado.

EJEMPLO 7

Durante el presente ejercicio una entidad local está funcionando en régimen de presupuesto prorrogado del ejercicio anterior, pero se está tramitando el presupuesto que entrará en vigor este año, en el que ha incluido una dotación específica para celebraciones, dado que uno de sus monumentos ha sido declarado patrimonio de la humanidad. Sin embargo, en el momento de iniciarse los primeros eventos, aún no ha entrado en vigor el nuevo presupuesto, por lo que la entidad ejecuta el crédito de la partida genérica de «Fiestas populares». Posteriormente, cuando tenga lugar la aprobación definitiva, deberán realizarse los ajustes necesarios para que los gastos correspondientes a esta celebración concreta figuren en su partida específica.