



---

# Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

## PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO.

Presentado por:

***Isabel Catalina Herrero***

Tutelado por:

***Marta Villarín Lagos***

*Valladolid, 21 de junio de 2021*

## **RESUMEN**

El presente trabajo de fin de grado tiene por objeto el análisis del procedimiento de gestión de los créditos presupuestarios, cuyo fin último es la satisfacción de necesidades públicas atendiendo siempre a un interés general.

En primer lugar, se examina como se integra el gasto público en el marco de la actividad financiera de los entes públicos, con especial atención a los principios constitucionales que deben informar la actuación de los poderes públicos en este ámbito. A continuación, gran parte del trabajo se dedica al estudio de los créditos presupuestarios, dado que la existencia de crédito adecuado y suficiente constituye un requisito esencial para el comienzo del procedimiento. Por último, se aborda el procedimiento administrativo exigido para poder realizar un gasto público, regulado en la Ley General Presupuestaria.

## **PALABRAS CLAVE**

gasto público, principios, créditos presupuestarios, presupuesto, procedimiento de gasto

## **ABSTRACT**

This Degree Final Project is aimed to analyze the procedure for managing budgetary credits, which ultimate goal is the satisfaction of public needs, always attending to a general interest.

First of all, it examines how public spending is integrated into the framework of the financial activity in public administrations, with special attention to the constitutional principles that should inform the actions of public powers in this area. Then, a large part of the project is focused on budgetary credits, since the existence of an adequate and sufficient credit is an essential requirement for the public spending. Finally, it addresses the administrative procedure required to carry out a public expenditure, regulated in the General Budgetary Law.

## **KEY WORDS**

public spending, principles, budgetary credits, budget, spending procedure

# ÍNDICE

RESUMEN.....	1
PALABRAS CLAVE .....	1
ABSTRACT .....	1
KEY WORDS.....	1
ÍNDICE .....	2
ABREVIATURAS Y SIGLAS .....	5
1. INTRODUCCIÓN .....	6
2. EL GASTO PÚBLICO. ....	8
2.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y EL GASTO PÚBLICO. ....	8
2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES RELATIVOS A LOS GASTOS PÚBLICOS. ....	9
2.2.1. Principio de equidad.....	10
2.2.2. Principio de racionalidad.....	12
2.2.3. Principio de estabilidad presupuestaria.....	13
2.2.4. Principio de control.....	17
3. LOS CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS. ....	18
3.1. Concepto de crédito presupuestario.....	18
3.2. Estructura de los créditos presupuestarios.....	20
3.3. El principio de especialidad: la triple limitación de los créditos presupuestarios.....	22
3.4. Especificación o vinculación de los créditos.....	24
3.5. El presupuesto y el ciclo presupuestario.....	26
4. PROCEDIMIENTO GENERAL DE GESTIÓN DE LOS CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS. .	27
4.1. Ordenación del gasto.....	28
4.1.1. Aprobación o autorización del gasto.....	28
4.1.1.1 Competencia para aprobar gastos.....	28
4.1.1.2 Propuesta de gasto.....	30
4.1.1.3 Expediente de aprobación del gasto.....	30
4.1.1.4 Fiscalización previa.....	31
4.1.1.5 Conformidad del órgano competente para aprobar el gasto.....	32
4.1.1.6 Registro contable de la aprobación del gasto.....	32
4.1.2. Compromiso de gasto o disposición del crédito.....	33
4.1.2.1 Competencia para comprometer gastos.....	35

4.1.2.2	Fiscalización previa.....	35
4.1.2.3	Registro contable del compromiso de gasto.....	35
4.1.3.	Reconocimiento de la obligación y propuesta de pago.....	36
4.1.3.1	Competencias.....	37
4.1.3.2	Justificación del reconocimiento de la obligación.....	37
4.1.3.3	Intervención de la liquidación del gasto y de la inversión.....	39
4.1.3.4	Registro contable del reconocimiento de la obligación.....	39
4.1.3.5	Propuesta de pago.....	39
4.1.4.	Fases mixtas. La acumulación de los actos de autorización, compromiso de gasto y reconocimiento de la obligación.....	40
4.2.	Ordenación y ejecución del pago.....	41
4.2.1.	Ordenación del pago.....	42
4.2.1.1	Competencia para ordenar los pagos.....	42
4.2.1.2	Actuaciones para la ordenación del pago.....	42
4.2.1.3	Intervención formal de la ordenación del pago.....	43
4.2.1.4	Clasificación de las órdenes de pago.....	44
4.2.2.	Pago material.....	44
4.2.2.1	Competencia.....	45
4.2.2.2	Intervención material del pago.....	45
4.2.2.3	Medios de pago.....	45
A)	Transferencias bancarias.....	45
B)	Pagos en formalización.....	47
4.2.2.4	Justificación del pago.....	47
4.3.	Procedimiento electrónico.....	47
5.	PROCEDIMIENTO DE GASTOS DE CARÁCTER PLURIANUAL.....	48
5.1.	Limitaciones.....	48
5.2.	Gestión.....	50
5.3.	Documentos contables.....	50
6.	TRAMITACIÓN ANTICIPADA DE EXPEDIENTES DE GASTO.....	51
6.1.	Expediente de contratación.....	52
6.2.	Documentos contables.....	53
7.	ADQUISICIONES, OBRAS CON PAGO APLAZADO Y OTROS COMPROMISOS DE CARÁCTER PLURIANUAL.....	53
8.	PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE GASTOS.....	54
8.1.	Los anticipos de caja fija.....	54
8.1.1.	Concepto de anticipos de caja fija.....	55

8.1.2.	Implantación del sistema de anticipos de caja fija.....	55
8.1.3.	Funcionamiento del sistema de anticipos de caja fija.....	56
8.1.4.	Límites cuantitativos de los pagos.....	57
8.1.5.	Procedimiento. ....	57
8.2.	Los fondos de maniobra. ....	58
8.3.	Pagos a justificar. ....	59
8.3.1.	Concepto de pagos a justificar. ....	59
8.3.2.	Supuestos. ....	60
8.3.3.	Normas reguladoras del sistema de pagos a justificar.....	61
8.3.4.	Procedimiento. ....	61
8.3.5.	Fiscalización de la orden de pago a justificar. ....	62
8.3.6.	Reconocimiento de la obligación. ....	62
8.3.7.	Control.....	63
8.3.8.	Cuentas justificativas.....	63
8.4.	Gastos y pagos en el exterior.....	63
9.	OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE LA HACIENDA PÚBLICA. 64	
9.1.	La compensación. ....	65
9.2.	La prescripción.....	65
10.	CONCLUSIONES.....	67
11.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS. ....	69
12.	ANEXOS.....	72

## ABREVIATURAS Y SIGLAS

ACF	Anticipos de caja fija
AGE	Administración General del Estado
Art.	Artículo
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española.
DGTPF	Dirección General del Tesoro y Política Financiera
EM/EEMM	Estado/s Miembro/s
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IOC	Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado
LGEP	Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (vigente hasta el 1 de mayo de 2012).
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones
LOEPSF	Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
LPCAP	Ley 39/2015, de 1 octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público el 2 de octubre
OOAA	Organismos Autónomos
Op. cit.	Obra citada
PEC	Pacto de Estabilidad y Crecimiento
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PIB	Producto Interior Bruto
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
UEM	Unión Económica y Monetaria

# 1. INTRODUCCIÓN

La Constitución española encarga a los poderes públicos que garanticen determinadas necesidades de carácter básico como la sanidad, la educación, infraestructuras, etc. Para poder satisfacer estas necesidades, los entes públicos necesitan disponer de recursos con los que sufragar los gastos que conllevan. Las principales fuentes de financiación son los tributos -fundamentalmente mediante impuestos- y las cotizaciones sociales. Es decir, que el dinero público que los entes públicos gastan para satisfacer las necesidades de los ciudadanos procede en su mayor parte de las aportaciones que hacen los propios ciudadanos. Por eso, es lógico que éstos quieran conocer en qué se gasta la Administración el dinero público, y quieran comprobar si se aplica a los fines a que estaba destinado.

Además, este interés es creciente por varios motivos. Por un lado, muchos ciudadanos tienen la percepción de que cada vez se pagan más impuestos y la calidad de los bienes y servicios públicos es menor. Por otro lado, existe una pérdida de confianza de la ciudadanía en las instituciones, motivada por la falta de comprensión de algunas decisiones que con el tiempo han demostrado una ineficiencia en la gestión del gasto público. Un ejemplo de una priorización inadecuada de inversiones es el gasto en infraestructuras innecesarias o infrautilizadas que no responden a los criterios de equidad del gasto público, como por ejemplo aeropuertos construidos que apenas reciben vuelos. Asimismo, como causa que ha provocado la desconfianza en la ejecución del gasto público habría que añadir los numerosos casos de corrupción que han salido a la luz en los últimos años.

A la vista de lo anterior, la justificación de este trabajo se encuentra en la necesidad de responder a algunas de las cuestiones que se plantea la sociedad: *¿dónde va a parar el dinero de nuestros impuestos? ¿Se gasta el dinero público de manera eficiente?*

El objetivo principal de este trabajo es examinar los trámites necesarios para cumplimentar las distintas fases del procedimiento general y de los procedimientos especiales de ejecución del gasto público contemplados en la normativa, así como los órganos competentes, los efectos jurídicos que se derivan de cada una de las fases del procedimiento, las actuaciones de control dirigidas a asegurar la legalidad del procedimiento y las actuaciones de contabilidad mediante las cuales se registra la ejecución.

Además, con este trabajo también se pretende alcanzar los siguientes objetivos específicos, con el fin último de comprobar si existen o no controles jurídicos suficientes que aseguren la transparencia y “limpieza” en la ejecución de los créditos o realización de los gastos:

- Analizar el concepto de gasto público en el marco de la actividad financiera así como los principios constitucionales informadores del gasto público.
- Comprender la estructura de los créditos presupuestarios y cómo se limita la capacidad de gasto por la especificación cualitativa, cuantitativa y temporal de los mismos.
- Estudiar la importancia del presupuesto como instrumento aprobado por los representantes de los ciudadanos en el que se habilita a la administración a realizar determinados gastos pero con una serie de limitaciones.
- Describir los trámites del procedimiento general de ejecución del gasto público, que se agrupan en dos fases: la ordenación del gasto y la ordenación del pago.

- Conocer los procedimientos especiales de ejecución del gasto público: los anticipos de caja fija, los fondos de maniobra, los pagos a justificar y los gastos y pagos en el exterior.

En primer lugar, se examina como se integra el gasto público en el marco de la actividad financiera de los entes públicos, con especial atención a los principios constitucionales que deben informar la actuación de los poderes públicos en este ámbito, incidiendo en el estudio de los créditos presupuestarios, como autorizaciones o habilitaciones que el legislativo otorga a la administración para que ésta pueda utilizar fondos públicos con la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas y cumplir con sus obligaciones. Se aborda la importancia del presupuesto, que es el instrumento que incluye los créditos presupuestarios. Y se pone de manifiesto la trascendencia que tiene nuestro voto en el sentido de orientar el gasto público hacia ciertos objetivos puesto que la elaboración y ejecución de los presupuestos le corresponde al Gobierno, pero la aprobación y control es competencia de los parlamentarios, que representan a los ciudadanos.

A continuación, en el capítulo 4 se analizan las fases del procedimiento general de gestión de los créditos consignados en la Ley de Presupuestos del Estado. En este procedimiento se suceden secuencialmente varias actuaciones: la autorización del gasto, compromiso, reconocimiento de la obligación, propuesta de pago, ordenación del pago y pago material de la deuda contraída. Para su análisis se distinguen dos etapas o fases: la fase de ordenación del gasto y la fase de ordenación del pago.

En el capítulo 5 se aborda la adquisición de compromisos de gasto cuya ejecución rebasa el ejercicio presupuestario –plurianuales-, como excepción al principio de especialidad temporal y que es una necesidad que viene impuesta por la naturaleza de algunos gastos.

Posteriormente, se estudia la posibilidad de iniciar la tramitación de un expediente de gasto en el ejercicio anterior a aquel en el que vaya a tener lugar su ejecución, lo que se conoce como tramitación anticipada de expedientes de gasto. Esta tramitación permite que la ejecución se inicie de manera inmediata al comenzar el ejercicio presupuestario. También se indican las diferencias que se presentan en el ámbito contractual.

En el capítulo 8 se consideran varias excepciones al procedimiento general de gestión de créditos presupuestarios que responden a la necesidad de dar respuesta a problemas concretos: los anticipos de caja fija, los fondos de maniobra, los pagos a justificar y los gastos y pagos en el exterior.

Por último, se aborda la compensación y la prescripción como formas de extinción de las obligaciones.

Finalmente, en los anexos se incluyen los documentos contables que más se utilizan para el registro de las operaciones relativas a la ejecución de los créditos presupuestarios en el ámbito de la Administración General del Estado.

Respecto de la metodología utilizada para el desarrollo de este trabajo, ha consistido esencialmente en el análisis de la normativa presupuestaria y la revisión bibliográfica, así como la lectura de artículos doctrinales y documentos de fuentes estatales. Se ha tratado de verificar si las normas que regulan la ejecución del gasto público están en concordancia con los valores y principios en los que alegan inspirarse. Para la recopilación de información me he servido de distintos medios: manuales en formato papel, bases de datos legislativas y páginas web.



## 2. EL GASTO PÚBLICO.

### 2.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y EL GASTO PÚBLICO.

La actividad financiera de la Administración puede definirse como la actividad dirigida a la obtención de ingresos y a su aplicación a los fines que le asigna la Constitución y las leyes. En consecuencia, la actividad financiera tiene dos grandes ámbitos: los ingresos públicos y los gastos públicos.

Como actividad administrativa, la actividad financiera está sujeta a un marco legal que la delimita y la regula. En el ámbito de los gastos las normas principales son:

- La Constitución Española, en particular, el Título VII “Economía y Hacienda”.
- La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante, LGP), que regula el régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal.
- La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (en adelante, LOEPSF).
- Las leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado, durante su vigencia.
- Las normas específicas de cada tipo de gasto.

La Ley no define gasto público y ha costado bastante llegar a una definición jurídica. Para llegar a la definición de gasto público, PASCUAL GARCÍA<sup>1</sup> y MARTÍNEZ GINER<sup>2</sup>, siguiendo el planteamiento de BAYONA DE PEROGORDO<sup>3</sup>, distinguen tres niveles de análisis, que no son sino las tres fases en que SÁINZ DE BUJANDA analiza los recursos públicos:

- En el primer nivel el gasto público puede analizarse como un conjunto de institutos jurídicos que se manifiestan como necesidades públicas (sanidad, educación, justicia, infraestructuras, etc.) cuya satisfacción exige el empleo de fondos públicos. Puesto que los recursos públicos no son ilimitados, los poderes públicos deben priorizar las necesidades públicas.
- El segundo nivel parte de las relaciones jurídicas de gasto público y sitúa en el centro de ellas la función financiera de gasto público que consiste en el conjunto de potestades atribuidas a los entes públicos en materia de gasto a cuyo ejercicio están obligados por mandato de la ley. Desde esta perspectiva el gasto público puede definirse como el procedimiento a través del cual se aplican los recursos públicos para satisfacer las necesidades públicas. El desarrollo de estas funciones genera diferentes relaciones jurídicas entre la Hacienda Pública y otros sujetos.
- El tercer nivel presenta el gasto público como flujo monetario. Desde este punto de vista puede definirse como la salida de fondos del Tesoro Público destinados a satisfacer las necesidades públicas, que se efectúa mediante los procedimientos de gasto público.

Por tanto, el gasto público podría definirse como la actividad atribuida a los entes públicos, sujeta a un procedimiento administrativo, que tiene por finalidad satisfacer

---

<sup>1</sup> PASCUAL GARCÍA, J. (2005). *Régimen jurídico del gasto público*. Madrid: Boletín Oficial del Estado, pág. 123.

<sup>2</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A. (2018). *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos* (3ª ed.). Valencia: Tiranto lo Blanch, pág. 169

<sup>3</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J. J. (1991). *El derecho de los gastos públicos*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, pág. 88.

necesidades públicas, cuya satisfacción requiere el empleo de fondos públicos, y que, por tanto, supone una salida de fondos del Tesoro Público.

## **2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES RELATIVOS A LOS GASTOS PÚBLICOS.**

La Constitución recoge una serie de principios que se refieren específicamente al gasto público y que deben informar la actuación de los poderes públicos en este ámbito. Estos son: el principio de equidad, el principio de racionalidad o principio de eficiencia y economía, el principio de estabilidad presupuestaria y el principio de control. Pero antes de pasar a su estudio, es conveniente considerar algunos de los principios generales del derecho, que aun no siendo específicos del gasto público, también son informadores de esta materia como son el principio de legalidad, la seguridad jurídica y los principios rectores de la política social y económica.

El artículo 9.3 CE establece que la Constitución garantiza el principio de legalidad. En materia de gasto público este principio se manifiesta en varios artículos de la Constitución. Por un lado, en el artículo 133.4 CE que establece que todas las Administraciones Públicas, en sus decisiones relativas al gasto público, se deben ajustar a la normativa vigente. Por otro lado, en los art. 134.1 y 134.2 CE, en conexión con el art. 66.2 CE, que disponen que los Presupuestos Generales del Estado (en adelante, PGE) sean aprobados mediante ley por las Cortes Generales, y no por el Gobierno.<sup>4</sup> Teniendo en cuenta la importancia que las decisiones relativas a gastos públicos tienen sobre los ciudadanos, resulta lógico que la Constitución prevea que estas decisiones se regulen por ley, que es la norma jurídica de mayor rango jerárquico, así como que sean aprobadas en el Parlamento por los representantes de los ciudadanos elegidos en las elecciones.

El artículo 9.3 CE también recoge el principio de seguridad jurídica. El Tribunal Constitucional (en adelante, TC), considera que la seguridad jurídica ha de entenderse como *“la certeza sobre el Ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados”*.<sup>5</sup> En el ámbito del gasto público, el TC declaró la inconstitucionalidad de la Ley 1/2002, de 23 de enero, del Parlamento Vasco, por vulnerar este principio de seguridad jurídica, principalmente por dos razones. En primer lugar, el TC señala que una ley como la impugnada (la Ley 1/2002 del Parlamento Vasco), que no es la ley de presupuestos generales, no puede recoger la autorización de los gastos y el destino de los mismos para un determinado ejercicio económico ya que este contenido está reservado a la Ley de presupuestos. En segundo lugar, el TC se refiere a la publicación incompleta de la norma, considerándolo contrario al principio de seguridad así como al de publicidad, como elemento inherente en aquella.<sup>6</sup>

Además, la actividad de gasto puede convertirse en el instrumento idóneo de los poderes públicos para hacer efectivo “los principios rectores de la política social y económica” regulados en el Capítulo III del Título I de la Constitución (art. 39 a 52 CE), como el mantenimiento de un régimen público de Seguridad Social, el derecho a

---

<sup>4</sup> El art. 133.4 CE dispone que *“las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”*; el art. 134.1 CE señala que *“corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación”*; el art. 134.2 CE dispone que *“Los Presupuestos generales 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”*; y el art. 66.2 CE establece que *“las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, (...)”*.

<sup>5</sup> STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1.

<sup>6</sup> STC 3/2003, de 16 de enero, FJ 10.

la protección de la salud o el derecho a una vivienda digna. Por ejemplo, para facilitar el derecho al disfrute de una vivienda digna y adecuada contemplado en el art. 45 CE las Administraciones Públicas pueden destinar gasto público a la vivienda a través de ayudas o subvenciones.

Una vez expuestos algunos de los principios generales del Derecho que inciden en el gasto público, a continuación se analizan los principios constitucionales estrictamente referidos al gasto público:

### **2.2.1. Principio de equidad.**

Este principio se recoge en el primer inciso del art. 31.2 CE, que establece que *“el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos”*. Este precepto, que no cuenta con precedentes en nuestro constitucionalismo histórico<sup>7</sup>, se ubica en la parte dogmática de la Constitución, en el Título I dedicado a los <<Derechos y Deberes fundamentales>> de los ciudadanos y refleja la preocupación social y doctrinal existente en el momento de aprobarse la constitución española de 1978 por controlar el destino de los gastos públicos o, más bien, de controlar el destino de los ingresos públicos.

La equidad se corresponde con el principio de justicia material en el gasto público y significa que el gasto público debe orientarse al logro de la igualdad sustancial de los ciudadanos, entendida como igualdad de oportunidades, cuya realización es una de las finalidades que inspira al Estado Social y Democrático de Derecho definido en la Constitución (art. 1 CE). La igualdad sustancial así entendida está relacionada con la capacidad económica de los ciudadanos, en el sentido de que una menor capacidad económica debe revertir en un mayor gasto público, para así lograr una redistribución de la renta y de la riqueza entre los ciudadanos. Por eso, las decisiones en el ámbito de los gastos públicos deben ir dirigidas a corregir la carencia de capacidad económica. Esto supone que todos los ciudadanos tengan derecho a beneficiarse de determinados bienes y servicios públicos como las infraestructuras estatales (autovías, por ejemplo), la sanidad o la educación, aunque hayan pagado menos impuestos porque tengan una menor capacidad económica. Pero también supone, que los ciudadanos con una capacidad económica menor sean los que se beneficien de determinadas prestaciones públicas como por ejemplo, las becas y ayudas para el estudio. Para ello, los poderes públicos tienen que garantizar que el reparto de estas ayudas se haga de manera inversamente proporcional a la capacidad económica de los ciudadanos. De esta manera se produce una transferencia de recursos de los ciudadanos que tienen más capacidad económica a los que tienen menos.

Asimismo, la equidad exige que los gastos públicos se dirijan a la consecución del bien común, inspirándose en los “principios rectores de la política social y económica” previstos en el Capítulo III del Título I de la Constitución (art. 39 a 52 CE): protección de la familia y los hijos, progreso social y económico, seguridad social, derecho a la protección de la salud, derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado, etc. Por tanto, los poderes públicos en la programación y ejecución del gasto público deben dar prioridad a aquellos gastos que tengan como finalidad garantizar estos principios.

---

<sup>7</sup> La introducción del art. 31.2 de la Constitución se debe a una enmienda presentada en el Senado por el profesor Fuentes Quintana. En la defensa de la enmienda afirmaba que *“la Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico la mano de la imposición”* y añadía que *“constituye una incoherencia separar estas manos”*. (Diario de Sesiones del Senado, núm. 45, de 29 de agosto de 1978).

El problema, como afirma PASCUAL GARCÍA<sup>8</sup>, es que la Constitución no ha establecido ningún parámetro con arreglo al cual pueda determinarse si un gasto es justo o no lo es, y los pronunciamientos del TC sobre esta cuestión son escasos. Una excepción la encontramos en la Sentencia 86/1985, de 10 de julio, que después de rechazar que en el artículo 27.9 CE (relativo a ayudas a los centros docentes) se contenga un verdadero "*derecho subjetivo a la prestación pública*" concretado en la técnica subvencional, afirma que al legislador le corresponderá articular las condiciones y límites en la Ley que regule este derecho dentro de su libertad de configuración política. Pero, al contraponer el art. 31.2 CE, el TC advierte que "*el legislador habrá de atenerse en este punto a las pautas constitucionales orientadoras del gasto público, porque la acción prestacional de los poderes públicos ha de encaminarse a la procuración de los objetivos de igualdad y efectividad de los derechos que ha consagrado nuestra Constitución (arts. 1.1, 9.2 y 31.2, principalmente)*". Y continua señalando que no hay un deber de ayudar a todos los centros docentes sólo por el hecho de serlo, sino que "*la Ley puede y debe condicionar tal ayuda, de conformidad con la Constitución, en la que se enuncia, según se recordó en el mismo fundamento jurídico, la tarea que corresponde a los poderes públicos para promover las condiciones necesarias, a fin de que la libertad y la igualdad sean reales y efectivas*".<sup>9</sup> Por tanto, podría concluirse que un gasto público es justo en la medida en que promueve la igualdad de los ciudadanos y se garantizan unos niveles aceptables de prestación de bienes y servicios públicos.

Por su parte, BAYONA DE PEROGORDO<sup>10</sup> señala que la asignación equitativa de los recursos públicos significa o exige lo siguiente:

- Se debe garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas atendiendo siempre a un interés general.
- Ausencia de discriminaciones.
- Tiene que haber una correspondencia entre los fines que se pretenden satisfacer con las partidas de gasto y el logro efectivo de los mismos (está prohibida la arbitrariedad).

Las exigencias derivadas de este principio de equidad que se acaban de señalar han de llevarse a cabo a través de las Leyes anuales de Presupuestos que deben contemplar preferentemente gastos públicos de transferencia, que tienen un acusado carácter redistributivo de la renta, como las pensiones, los destinados al desempleo, las becas, etc.; así como gastos destinados a bienes y servicios que empleen mayor mano de obra que el factor de producción capital. Por tanto, el principio de equidad, sus exigencias, es directamente aplicable a los gastos divisibles, es decir, a aquellos gastos en los que existe un destinatario específico e identificable (los pensionistas, los desempleados, los becarios, etc.). Por el contrario, en el caso de los gastos indivisibles, es decir, aquellos cuyos destinatarios no están determinados *a priori* (gastos en infraestructuras, en seguridad ciudadana, en justicia, etc.), como no es posible determinar los ciudadanos que van a disfrutar de ellos, no se puede decidir su destino en función de la capacidad económica de los destinatarios del gasto. Para estos gastos, el principio de equidad ha de reflejarse en los ingresos tributarios, ya que son los instrumentos para financiar estos gastos.

Para el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO el artículo 31.2 CE tiene como finalidad cumplir con la función redistributiva y se conecta con el art. 9.2 CE, que se dirige a los poderes públicos para que la igualdad de los individuos sea real y efectiva. Considera

---

<sup>8</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 131.

<sup>9</sup> STC 86/1985, de 10 de julio, FJ 3.

<sup>10</sup> Op. cit. *El derecho de los gastos públicos*, pág. 241.

que la función redistributiva se cumple de manera más eficaz a través de los gastos que por la vía de los ingresos. Propone la aplicación del concepto de tributos negativos, que *"no es otra cosa que llevar el principio de capacidad contributiva o económica entendido al revés, a la distribución del gasto público. Es aplicar un criterio material de justicia en el gasto, de modo que éste se canalice hacia las personas o grupos sociales que menos tienen. Así, la función redistributiva que cumple y debe cumplir el Derecho Financiero, en su doble vertiente de Derecho tributario y Derecho de los gastos públicos, (...) encuentra un principio jurídico ordenador"*. Sin embargo, para MARTÍNEZ GINER, la función redistributiva no es la única finalidad del art. 31.2 CE y comparte el planteamiento de PÉREZ ROYO según el cual el artículo 31.2 CE tiene como finalidad cumplir con las exigencias del artículo 1.1 CE que define a España como un Estado social y democrático de Derecho, es decir, garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas como la Seguridad Social (art. 41 CE), el derecho a la salud (art. 43 CE), o unas pensiones adecuadas (art. 50 CE).<sup>11 12</sup>

### **2.2.2. Principio de racionalidad.**

El principio de racionalidad se recoge en el segundo inciso del art. 31.2 CE, que dispone que la programación y ejecución de los recursos públicos *"responderán a los criterios de eficiencia y economía"*. Estos dos criterios, eficiencia y economía, configuran la racionalidad del gasto público y deben estar presentes tanto en la toma de decisiones de gasto público como en la ejecución.

Según BAYONA DE PEROGORDO, el criterio de eficiencia exige que los gastos públicos se efectúen, sin considerar los medios empleados para alcanzarlos, mientras que el criterio de economía exige que *"en la realización del gasto público se produzca la óptima combinación de unos medios escasos con la finalidad de obtener la más amplia satisfacción"*.<sup>13</sup> De la combinación de ambos criterios (eficiencia y economía) se puede concluir que el principio de racionalidad persigue la consecución de los objetivos previstos o propuestos teniendo en cuenta los recursos disponibles y al menor coste posible. Es decir, que empleando la menor cantidad de recursos públicos posible se logre obtener la mayor satisfacción social posible de las necesidades públicas o colectivas. Por ello, si existen dos medios idóneos para alcanzar un determinado fin, una elección eficiente será aquella que opte por el menos costoso. En cambio, si la diferencia radica en su idoneidad y no en su coste, una decisión acorde con el criterio de eficiencia será la que prefiera el medio más adecuado en función del objetivo a satisfacer.

El TC, en varias sentencias se ha referido a la necesidad de evitar duplicidades en la prestación de servicios innecesarios o disfuncionalidades que serían contrarias a los criterios de eficacia y economía enunciados en el artículo 31.2 CE. Por ejemplo, en la STC 13/1992, de 6 de febrero, al referirse al poder de gasto o subvencional, señala que debe respetarse la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) reconocida en la Constitución y que los recursos deben ser gestionados por la Administración que haya asumido la competencia. Si no se hace así, no sólo se limitan los recursos de la Administración competente sino que puede dar lugar a duplicidades en las actuaciones de las diferentes Administraciones.

---

<sup>11</sup> Op. cit. *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, pág. 171-172.

<sup>12</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A. (2013). La ordenación constitucional del gasto público en España. En GALÁN SÁNCHEZ, Á., & CARRETERO ZAMORA, J. M. (Edits.), *El alimento del Estado y la salud de la "res publica": orígenes, estructura y desarrollo del gasto público en Europa* (págs. 27-49). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>13</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1982). El procedimiento de gasto público y su control. *Presupuesto y gasto público*, Nº 13, pág. 31.

Añade el TC que esta conclusión se refuerza “desde la perspectiva de la asignación racional de los recursos escasos, por las exigencias que resultan del mandato constitucional sobre los criterios de “eficiencia y economía” a que debe responder la programación y ejecución del gasto público en orden a la realización del principio de una asignación equitativa de los recursos públicos enunciado en el art. 31.2 de la Constitución y de acuerdo además con los principios propios del Estado autonómico y, entre ellos, los de descentralización y eficacia administrativa (art. 103.1 C.E.), que obligan a evitar, en lo posible, administraciones paralelas o duplicidades innecesarias de servicios y disfuncionalidades, que serían contrarias a los criterios que la Constitución propugna (STC 187/1988, fundamento jurídico 12)”<sup>14</sup>

La sentencia citada se refiere al ámbito subvencional, pero puede aplicarse a los gastos públicos en general. En un Estado como España, altamente descentralizado, en el que muchas competencias están transferidas a las CCAA y algunas son compartidas, es necesario que los recursos, siempre escasos, se administren desde la Administración que tenga asumida la competencia. Si los recursos existentes para un servicio público concreto, son gestionados por varias administraciones, parece lógico pensar que es más probable que el servicio se preste de manera ineficiente y con menor calidad de lo que se haría si fuera gestionado por una sola Administración.

Este principio de racionalidad y los criterios de eficiencia y economía tienen su reflejo en la normativa presupuestaria. La LGP, en su Exposición de Motivos considera la eficiencia en la asignación y uso de los recursos públicos como una “referencia en la orientación de las políticas de gasto” y establece como principio de funcionamiento de la gestión económico-financiera el uso eficiente de los recursos públicos (art. 69 LGP). Asimismo, la LOEPSF también recoge este principio.<sup>15</sup>

### **2.2.3. Principio de estabilidad presupuestaria.**

Este principio, que se recoge en el artículo 135.1 CE, tiene su origen en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (en adelante PEC), que España, junto con el resto de Estados Miembros (en adelante EEMM) de la Unión Económica y Monetaria (en adelante, UEM), firmó en el Consejo Europeo de Ámsterdam de 17 de junio de 1997<sup>16</sup> y en las Recomendaciones del Consejo Europeo de Santa María da Feira, celebrado en junio de 2000, por las cuales se insta a todos los EEMM a continuar el saneamiento de las cuentas públicas más allá del nivel mínimo para cumplir los requisitos del PEC. Este Pacto tenía como objetivo lograr a medio plazo situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o con superávit. Los Estados podían tener un déficit público de hasta el 3% del Producto Interior Bruto (en adelante, PIB) y si un país incumplía este límite se le podía aplicar el procedimiento de déficit excesivo e incluso sancionar.

Con motivo de la incorporación de nuestro país a la UEM y para cumplir con las exigencias del PEC, España aprobó la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP) y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre,

---

<sup>14</sup> STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7.

<sup>15</sup> El art.7.2 LOEPSF se refiere a la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos ya que dispone que “La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público”.

<sup>16</sup> El Pacto de Estabilidad y Crecimiento está constituido por la siguiente normativa: la Resolución del Consejo Europeo, de 17 de junio de 1997, sobre el Pacto de estabilidad y crecimiento; el Reglamento (CE) n° 1466/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas (que se le conoce como el instrumento preventivo); y el Reglamento (CE) n° 1467/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo (que se corresponde con el instrumento correctivo).

complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Estas leyes introdujeron el principio de estabilidad presupuestaria en nuestro ordenamiento jurídico y dispusieron su aplicación, de manera muy exigente, en todo el sector público español: estatal, autonómico y local. El objetivo de estas dos normas era limitar el déficit y el endeudamiento a todas las Administraciones Públicas -Estado, CCAA y Entidades Locales- así como crear unos mecanismos de control para asegurar su cumplimiento.

Tanto la LGEP como la Ley Orgánica complementaria a la LGEP mantuvieron su redacción original prácticamente hasta 2006, es decir, hasta el momento en que se produjo la reforma y flexibilización del PEC al demostrarse su ineficacia para sancionar por incumplimiento a los Estados que tienen un mayor número de votos en el Consejo (así como mayor influencia política), dado que la decisión última para sancionar recaía en manos del Consejo. Esto se comprobó en 2003, cuando Alemania y Francia incumplieron el PEC y el Consejo suspendió los correspondientes procedimientos sancionadores por déficit excesivo previstos en el PEC, algo que no había hecho previamente con Portugal. La Comisión interpuso un recurso ante el Tribunal de Justicia, que en su sentencia señaló la dificultad para aplicar el procedimiento por déficit presupuestario respecto a determinados Estados. De ahí la necesidad de modificar el PEC para que los incumplimientos pudieran tener mayor respaldo jurídico y también para flexibilizarlo dado que sancionar a países con un déficit superior al 3 % en un contexto de crisis económica podía considerarse contraproducente.<sup>17</sup> Entre otras modificaciones, se introdujo un objetivo presupuestario a medio plazo adaptado a las circunstancias de cada país y se autorizaron desviaciones temporales para permitir realizar las inversiones necesarias que tengan efectos de ahorro a largo plazo.

Tras la reforma del PEC, la LGEP y la Ley Orgánica complementaria a la LGEP fueron modificadas sustancialmente por la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la LGEP y la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley Orgánica complementaria a la LGEP. Con estas modificaciones se flexibilizó el principio de estabilidad presupuestaria en función de los criterios que se habían manejado con la reforma del PEC, de modo que se admitía el déficit de los tres niveles de Administración territorial (Estado, CCAA y Entidades Locales) en los supuestos en los que ese déficit viniese motivado por la realización de inversiones productivas, además de en aquellos casos en que el déficit fuese consecuencia de un menor crecimiento económico. Con objeto de clarificar la normativa, en 2007 se aprobó por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria que refundía en un solo texto la Ley 15/2006 y la Ley 18/2001.

En agosto de 2011, y ante la grave situación de crisis de deuda pública y en un contexto de recesión económica, se inició la reforma del art. 135 CE, dando así rango constitucional al principio de estabilidad presupuestaria. El Banco Central Europeo, previamente había solicitado al Gobierno español que adoptara de manera urgente medidas estructurales para hacer frente a la crisis. Así, el actual artículo 135 CE, en sus apartados 1 y 2, establece que:

*“1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.*

---

<sup>17</sup> El PEC se reformó mediante la adopción de los siguientes Reglamentos: el Reglamento (CE) nº 1055/2005, de 27 de junio de 2005, del Consejo (que modificaba el Reglamento nº 1466/97, relativo al reforzamiento de la supervisión de las posiciones presupuestarias y el control de las políticas económicas) y el Reglamento (CE) nº 1056/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005 (que modificaba el Reglamento (CE) nº 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo).

2. *El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros.*

*Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario.”*

Además, en el apartado 4 del art. 135 CE, se permite superar los límites de déficit estructural y de volumen de deuda en situaciones excepcionales, tales como catástrofes naturales, recesión económica, o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y amenacen su sostenibilidad financiera. Para la apreciación de estas circunstancias excepcionales que permitan sobrepasar los límites fijados se requiere la aprobación de la mayoría absoluta del Congreso de los Diputados.

Esta reforma fue muy cuestionada tanto por su tramitación por el procedimiento de urgencia, sin posibilidad de enmienda y sin referéndum, como porque su reforma, para muchos, no era necesaria en tanto en cuanto no introducía ninguna novedad a lo ya dispuesto en la normativa infraconstitucional existente.<sup>18</sup>

No obstante, la constitucionalización de este principio no supuso grandes novedades con respecto a la regulación legal preexistente, salvo la introducción del concepto jurídico déficit estructural. Se reconoce al Estado y a las CCAA cierto margen para el déficit que se califica como déficit estructural, siempre que éste no supere los márgenes establecidos por la Unión Europea, y remite su determinación a una Ley Orgánica.

Dando cumplimiento al mandato constitucional, se aprobó la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (en adelante, LOEPSF), que derogó la Ley General de Estabilidad Presupuestaria de 2007. En concreto, el artículo 11 de esta ley define “déficit estructural” como “*déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales*”. Los límites de déficit estructural entraron en vigor el 1 de enero de 2020, es decir, que desde esa fecha ninguna Administración Pública puede incurrir en déficit estructural. No obstante, se permite que, en caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, y siempre que se respete la normativa europea, podrá alcanzarse, en el conjunto de Administraciones Públicas españolas, un déficit estructural del 0,4 % del PIB nacional, expresado en términos nominales, o el establecido en la normativa europea si fuera inferior. Ha de tenerse en cuenta que la regulación de la LOEPSF es más estricta que la normativa europea<sup>19</sup> puesto que esta última permite un déficit estructural en el 0,5 % del PIB, límite que se eleva al 1% cuando el cociente entre la deuda pública y el PIB a precios de mercado se sitúe significativamente por debajo del 60 % del PIB.

Para aclarar el concepto de déficit estructural, LAGO PEÑAS distingue entre déficit público total y sus dos componentes: el déficit estructural y el déficit cíclico. El déficit total es la diferencia entre ingresos y gastos ordinarios que se observan en el presupuesto. A partir de esa cifra se puede hacer una estimación sobre qué parte se

---

<sup>18</sup> Los Grupos Parlamentarios Socialista y Popular en el Congreso de los Diputados presentaron conjuntamente una Proposición de reforma solicitando su tramitación por el procedimiento de urgencia y lectura única en Pleno. La elección de este cauce procedimental generó alguna controversia dada la trascendencia de la reforma a acometer. No se contó con el consenso de los demás partidos del arco parlamentario, rompiendo así con el consenso constituyente originario de 1978. El Tribunal Constitucional, en su Auto 9/2012, de 13 de enero, reconoció que el procedimiento seguido para la reforma del art. 135 CE era conforme a la Constitución.

<sup>19</sup> El Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria (conocido asimismo como «Pacto Presupuestario»)



debe a una recesión económica; esta parte sería el déficit cíclico. Pues bien, el déficit estructural sería la diferencia entre el déficit total y el déficit cíclico.<sup>20</sup> Por ejemplo, en una situación de recesión económica como la actual, provocada por los efectos de la COVID-19, aumentarán los gastos y disminuirán los ingresos, pero se podrá estimar el incremento de gasto que se debe a la crisis económica (gastos en sanidad, ERTES y prestaciones de desempleo); así como la reducción de ingresos asociada a la recesión (por ejemplo, la disminución de los impuestos recaudados al aumentar el desempleo). Pues bien, el déficit que no puede vincularse a la coyuntura económica se corresponde con el déficit estructural y es el que está limitado a efectos del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria. Por eso, para reducir el déficit estructural hay que llegar a un equilibrio entre los gastos estructurales (como por ejemplo, pensiones y sueldos de funcionarios) e ingresos estructurales (esencialmente, impuestos).

Por tanto, el déficit público estructural se convierte en piedra angular del concepto de estabilidad presupuestaria. Las Administraciones pueden incurrir en déficit público y no estar incumpliendo el principio de estabilidad presupuestaria si el déficit estructural está dentro del límite establecido en la normativa. Y puede darse una situación de crecimiento económico en la que no haya déficit cíclico pero exista déficit estructural e incumplirse el principio de estabilidad presupuestaria. Para garantizar el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, la LOEPSF establece medidas preventivas, correctivas y coercitivas y de cumplimiento forzoso (art. 18 a 26 LOEPSF). Entre las medidas preventivas está el seguimiento de los datos de ejecución presupuestaria y la formulación de una advertencia de riesgo de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria por parte del Gobierno a la Administración en riesgo. Como medidas correctivas se establecen la autorización del Gobierno de las operaciones de endeudamiento, el informe favorable para la concesión de subvenciones o la suscripción de convenios, los planes económico-financieros y los planes de reequilibrio. Y por último, como medidas coercitivas se incluye la obligación de aprobar la no disponibilidad de créditos y efectuar la correspondiente retención de créditos o la necesidad de constituir un depósito con intereses en el Banco de España en caso de incumplimiento de un plan económico-financiero.

La pandemia por la COVID-19 ha sumido a la Unión Europea en una crisis sin precedentes. Debido a esta crisis, en marzo de 2020, la Comisión activó la “cláusula general de salvaguardia” del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, prevista para escenarios de graves crisis generalizadas que afecten a la eurozona o al conjunto de la Unión Europea. La activación de esta cláusula permite una desviación temporal respecto de la trayectoria de ajuste hacia el objetivo presupuestario a medio plazo, siempre que dicha desviación no ponga en peligro la sostenibilidad presupuestaria a medio plazo.<sup>21</sup> <sup>22</sup> Esta medida autoriza a los gobiernos nacionales a gastar lo necesario para que los EEMM puedan prestar apoyo a todos: tanto a los sistemas sanitarios y a su personal, como a la población afectada por la crisis.

Asimismo, en España, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 135.4 CE así como en el artículo 11.3 LOEPSF, el Congreso de los Diputados en el mes de octubre de 2020, ha autorizado a las Administraciones incurrir excepcionalmente en

---

<sup>20</sup> LAGO PEÑAS, S. (28 de agosto de 2011). Y a pesar de todo, poco de nuevo. *El País*.

<sup>21</sup> La cláusula general de salvaguardia se recoge en el artículo 5, apartado 1, el artículo 6, apartado 3, el artículo 9, apartado 1, y el artículo 10, apartado 3 del Reglamento (CE) nº 1466/97, relativo al reforzamiento de la supervisión de las posiciones presupuestarias y el control de las políticas económicas, y en el artículo 3, apartado 5, y el artículo 5, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo.

<sup>22</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo relativa a la activación de la cláusula general de salvaguardia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. COM/2020/123 final. Bruselas, 20 de marzo de 2020.

déficit estructural, con la finalidad de permitir la adopción de las medidas necesarias a fin de mitigar los efectos adversos de la pandemia y abordar un programa de recuperación.<sup>23</sup>

#### **2.2.4. Principio de control.**

Para MARTÍNEZ GINER el principio de control ocupa una posición fundamental en la ejecución del gasto público *“como la actividad encaminada a comprobar que la actuación de un órgano se acomoda a los principios de legalidad y de buena gestión, y que cumple los objetivos que previamente le habían sido señalados, con un coste razonable”*, así como el principio de transparencia introducido por el art. 6 de la LOEPSF.<sup>24</sup>

Pues bien, este principio de control hace referencia a los mecanismos que se establecen para fiscalizar el gasto público a lo largo de todo el ciclo presupuestario. Es decir, el gasto público está sometido a control desde su nacimiento, a través de la aprobación del Presupuesto por las Cortes Generales; cuando se ejecuta, mediante una serie de actos administrativos que son intervenidos; mediante el acto contable, que cumple también con un objetivo de control; y una vez realizado, mediante la fiscalización de las cuentas y de la gestión presupuestaria de los entes públicos. Dado que los recursos que se están utilizando son públicos y escasos, y se debe garantizar que se destinan a cubrir las necesidades públicas para los que estaban previstos o propuestos, parece que la existencia de este control está justificada.

Hay que señalar que sobre el gasto público se realiza dos tipos de controles: un control interno y un control externo. El control interno es el llevado a cabo por la propia Administración a través de órganos propios especializados. En este sentido, la LGP encomienda el control interno a la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, IGAE), en su triple vertiente de control de legalidad, financiero y de eficacia, y lo ejercerá con plena autonomía respecto de las autoridades y entidades cuya gestión económico-financiera se controla (art.140.2 y 142 LGP). El control de legalidad o función interventora consiste en controlar los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gasto, antes de que sean aprobados. El control financiero permanente tiene por objeto comprobar que se cumple el principio de estabilidad presupuestaria. Por último, el control de eficacia tiene por finalidad la comprobación del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y rendimiento de los servicios o inversiones. Por tanto, el control interno se lleva a cabo a lo largo de todo el proceso administrativo en el que intervienen fondos públicos: antes de que se realice el gasto público, mientras se produce la disposición de fondos públicos y una vez realizado el gasto.

El control externo del gasto público es el realizado por un órgano independiente y distinto de la Administración controlada. El art. 136.1 CE atribuye este control externo al Tribunal de Cuentas, como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público en general. Su actuación se lleva a cabo a través de dos funciones: fiscalizadora y jurisdiccional. La función fiscalizadora consiste en la fiscalización externa, ya que la realiza un órgano que no pertenece a la Administración controlada; permanente; y consuntiva, es decir, ha de llevarse a cabo una vez finalizado el proceso que debe ser controlado. En el ejercicio de la función fiscalizadora, el Tribunal de Cuentas comprueba el sometimiento de la

---

<sup>23</sup> Diario de sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, XIV LEGISLATURA, núm. 54, 20 de octubre de 2020.

<sup>24</sup> Op. cit. *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, pág. 175.

actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía. Y la función jurisdiccional consiste en juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en el ámbito de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de bienes, caudales o efectos públicos. Por tanto, el control externo se lleva a cabo una vez finalizado el proceso que debe ser controlado.

Además del control interno y externo del gasto público, existe un control parlamentario llevado a cabo por las Cortes Generales y que tiene lugar durante la ejecución del presupuesto, utilizando los medios de control parlamentario como las preguntas e interpelaciones al Gobierno así como la información enviada periódicamente por la IGAE; y un control a posteriori de la ejecución del presupuesto, con el examen y la aprobación de la Cuenta General del Estado (art. 130-132 LGP).

### **3. LOS CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS.**

#### **3.1. Concepto de crédito presupuestario.**

Para que una Administración pueda realizar un gasto público es necesario que exista una autorización del poder legislativo y precisamente, el crédito presupuestario representa esta autorización para que, las Administraciones Públicas, dentro de ciertos límites, puedan disponer de los fondos públicos necesarios para hacer frente a sus obligaciones económicas.

La LGP define los créditos presupuestarios como *“cada una de las asignaciones individualizadas de gasto, que figuran en los presupuestos (...) puestas a disposición de los centros gestores para la cobertura de las necesidades para las que hayan sido aprobados”* (art. 35 LGP). Por tanto, el crédito presupuestario se incluye en los presupuestos y está compuesto por una cuantía que expresa el importe máximo del que se dispone la Administración y por la necesidad a satisfacer o el objetivo a cumplir, como por ejemplo, becas y ayudas a estudiantes.

El crédito presupuestario tiene el carácter de autorización o habilitación a la Administración para gastar, ya que sin esta autorización la Administración no puede adoptar decisiones de gasto y ejecutarlas. Pero también tiene el carácter de límite, puesto que la autorización no habilita a decidir en qué se va a gastar, cómo y cuánto, sino que está sujeta a unos límites.

Una de las cuestiones discutida por la doctrina ha sido si el nacimiento de las obligaciones económicas está condicionado por la existencia de crédito presupuestario. Para algunos autores como MARTINEZ GINER, el nacimiento de la obligación no depende de la existencia de crédito. Estos autores se apoyan en el art. 20 LGP que regula las fuentes de las obligaciones económicas del Estado y establece que *“nacen de la Ley, de los negocios jurídicos y de los actos o derechos que las generen”*, con independencia de que exista o no crédito. Asimismo defienden que el art. 21.1 LGP no se refiere a la validez de las obligaciones, sino que sólo se refiere a su exigibilidad: *“sólo 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”*. Por tanto, para este sector doctrinal, el crédito presupuestario no condiciona la validez de las obligaciones válidamente nacidas -esto es, nacidas por una ley, un negocio jurídico o un acto o derecho que las generen-. El crédito presupuestario afecta a la eficacia de las

obligaciones en el sentido de que si no hay crédito presupuestario no se puede cumplir con la obligación, pero no a su validez.<sup>25</sup>

Otros autores como PASCUAL GARCÍA, no tienen una opinión común para todos los tipos de obligaciones. Coinciden en que las obligaciones que nacen de la ley son válidas con independencia de que exista o no crédito presupuestario para su cobertura. En el caso de que no exista crédito seguirán siendo válidas pero no se podrán exigir. Pero discrepan en el caso de las obligaciones que nacen de actos o contratos administrativos, ya que consideran que para su validez requieren de la existencia de crédito presupuestario<sup>26</sup>.

La primera interpretación doctrinal coincide más con la posición del TC, que ha declarado que los créditos presupuestarios no son fuente de obligaciones y que la fuente debe buscarse fuera de dichas consignaciones presupuestarias<sup>27</sup>. Por tanto, se puede concluir que las obligaciones económicas no se pueden exigir sin un crédito adecuado y suficiente. No obstante, la validez solo depende de la fuente que la haya originado.

En cuanto a la exigibilidad de las obligaciones económicas de una sentencia judicial firme que condene a la Administración a realizar un pago mencionada en el art. 21.1 LGP, en el caso de que no exista crédito presupuestario adecuado y suficiente para cumplir con la sentencia, la Administración tendrá que promover una modificación presupuestaria (art. 23.3 LGP)<sup>28</sup>.

El art. 21.1 LGP también se refiere a las obligaciones de pago derivadas de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas, como pueden ser las obligaciones relacionadas con el pago que la Administración hace a la Hacienda Pública de las cantidades retenidas en los sueldos de los empleados públicos en concepto de IRPF y Seguridad Social. Son operaciones que no tienen su reflejo en el Presupuesto, pero de las que derivan obligaciones de pago.

Otra cuestión discutida ha sido si el crédito presupuestario agota sus efectos jurídicos en la autorización para disponer de fondos públicos o si existe un deber de gastar los créditos presupuestarios. La mayor parte de la doctrina (como GARCÍA AÑOVEROS, BAYÓN MARINÉ y CARRETERO) considera que no existe un deber de utilizar los créditos presupuestarios aprobados, ya que éstos solo representan un límite máximo a la disposición de fondos por parte de la Administración. Pero para otros como RODRÍGUEZ BEREIJO, los créditos presupuestarios destinados a gastos de inversión sí que suponen un mandato dirigido a la Administración para que utilice los fondos autorizados íntegramente.<sup>29</sup> No obstante, el TC en varias sentencias ha señalado que

---

<sup>25</sup> Op. cit. *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, pág. 37.

<sup>26</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 223.

<sup>27</sup> En la STC 63/1986, de 21 de mayo, el TC declara que “Los créditos consignados en los estados de gastos de los Presupuestos Generales no son fuente alguna de obligaciones; (...). La fuente de éstas debe buscarse fuera de dichas consignaciones presupuestarias, ya sea en la Ley, ya en los negocios jurídicos o en los actos o hechos que, según Derecho, las generen”. FJ 6.

<sup>28</sup> Con respecto al cumplimiento de las resoluciones judiciales que determinen obligaciones a cargo de la Hacienda estatal, el art. 23.3 LGP prevé lo siguiente: “3. El órgano administrativo encargado del cumplimiento acordará el pago con cargo al crédito correspondiente, en la forma y con los límites del respectivo presupuesto. Si para el pago fuese 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.”

<sup>29</sup> MENENDEZ MORENO, A. (2014). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*. (15.ª ed.). Valladolid: Lex Nova, pág. 414.

los créditos presupuestarios representan autorizaciones o habilitaciones de gasto pero no obligan a la administración a hacerlo.<sup>30</sup>

En definitiva, un crédito presupuestario constituye una autorización por la que se otorga un crédito a un centro gestor<sup>31</sup> para una finalidad concreta, pero no es una autorización genérica e incondicionada sino que está limitada, cuantitativa, cualitativa y temporalmente. Esta triple limitación se conoce como el principio de especialidad que se analiza con más detalle más adelante. Para entenderlo mejor, previamente se aborda la estructura del crédito presupuestario.

### **3.2. Estructura de los créditos presupuestarios.**

De acuerdo con la LGP, cada crédito o partida presupuestaria se clasifica aplicando tres criterios de clasificación: orgánica, por programas, y económica (art. 40 LGP). Cada una de estas clasificaciones da respuesta a una pregunta: así, la clasificación orgánica da respuesta a la pregunta “quién gasta”; la clasificación funcional responde a la pregunta “para qué se gasta”; y la clasificación económica, a la pregunta “en qué se gasta”. El contenido de esta estructura presupuestaria se detalla en la Orden HAC/641/2020, de 14 de julio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2021.

Para facilitar la lectura del Presupuesto así como su comprensión, a cada crédito presupuestario se le asigna un código alfanumérico que se corresponde con la triple clasificación. De esta manera, también se facilita el tratamiento informático de los créditos presupuestarios.

La clasificación orgánica (“quién gasta”) agrupa los créditos presupuestarios asignados a los distintos centros gestores de gasto de los órganos con dotación diferenciada en los presupuestos (Tribunal Constitucional, Casa del Rey, etc.), la AGE, sus OOAA, entidades de la Seguridad Social y otras entidades (art. 40.1.a) LGP). Esta clasificación utiliza un código numérico que en el ámbito de la AGE consta de cuatro dígitos. Los dos primeros, se corresponden con la sección responsable del gasto, que suelen coincidir con los departamentos ministeriales o los órganos constitucionales; y los dos siguientes con los Servicios o Centros Gestores de Gastos, que coinciden con las unidades administrativas en que se estructura el correspondiente Órgano Estatal o Departamento Ministerial. En el caso de los OOAA, su codificación tiene cinco dígitos. Los dos primeros se corresponden con el Ministerio al que está adscrito, y los tres últimos identifican al organismo.<sup>32</sup>

La clasificación por programas (“para qué se gasta”) permite identificar la finalidad a la que se destinan los recursos públicos. Agrupa los créditos presupuestarios desde el punto de vista de las finalidades u objetivos que se pretenden conseguir con cada uno de ellos (art. 40.1.b) LGP). Además se desagregan en programas de gasto, los cuales engloban el conjunto de créditos que se pone a disposición de los centros directivos para el logro de los objetivos establecidos. La desagregación por programas permite

---

<sup>30</sup> En la STC 63/1986, de 21 de mayo, el TC reconoce que “*Los créditos consignados en los estados de gastos de los Presupuestos Generales (...) sólo constituyen autorizaciones legislativas para que dentro de unos determinados límites la Administración del Estado pueda disponer de los fondos públicos necesarios para hacer frente a sus obligaciones. (...)*”. FJ 6.

<sup>31</sup> Un centro gestor es una unidad orgánica con diferenciación presupuestaria y responsabilidad en la gestión de los mismos (art. 6.1 de la Orden HAC/641/2020, de 14 de julio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2021).

<sup>32</sup> Libro de introducción a la lectura de los PGE 2021. Disponible en: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/PGE2021/Documents/Libro%20de%20Introduccion%20a%20los%20Presupuestos.pdf>

conocer la orientación política de los presupuestos porque quedan definidos tanto los grandes fines de los gastos públicos como los objetivos concretos que con el desarrollo de los programas se pretenden conseguir. Los programas de gasto pueden ser finalistas, que son aquellos a los que se puede asignar objetivos cuantificables e indicadores de ejecución que se puedan medir; o instrumentales y de gestión, si tienen como finalidad la administración de recursos para la ejecución de actividades generales o el apoyo a un programa finalista. El sistema de codificación de esta clasificación consta de tres dígitos y una letra. El primer dígito se corresponde al área de gasto; el primer y segundo dígitos, la política; y los tres dígitos, un grupo de programa. El programa se identifica con una letra correspondiendo a los programas finalistas una letra comprendida entre A y la L y a los programas instrumentales y de gestión otra de la M a la Z.<sup>33</sup>

La clasificación económica (“en qué se gasta”) ordena los créditos presupuestarios según su naturaleza económica, diferenciando entre operaciones corrientes, las de capital, las financieras y el Fondo de Contingencia presupuestaria (art. 40.1.c) LGP). Dentro de cada una de estas categorías se distingue entre otras: los créditos para operaciones corrientes se dividen en gastos de personal (capítulo I), gastos corrientes en bienes y servicios (capítulo II), gastos financieros (capítulo III), y las transferencias corrientes (capítulo IV); los créditos para operaciones de capital, en inversiones reales (capítulo VI) y transferencias de capital (capítulo VII); y los créditos para operaciones financieras, en activos financieros (capítulo VIII) y pasivos financieros (capítulo IX). El Fondo de Contingencia (capítulo V) recoge la dotación para atender necesidades imprevistas e inaplazables.

El sistema de codificación de esta clasificación consta, en principio, de tres dígitos que se corresponden con el capítulo, artículo y concepto en que se distribuyen los créditos, siendo el capítulo la categoría superior. Los capítulos se desglosan en artículos, y estos a su vez en conceptos, que pueden dividirse en subconceptos. Empezando por la izquierda, el primer dígito designa el capítulo, el primer y segundo dígitos identifican el artículo, los tres números se refieren al concepto, y si hubiera otros dos dígitos se estaría determinando el subconcepto. Los códigos se establecen en la Resolución de 20 de enero de 2014, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica.<sup>34</sup>

En los epígrafes siguientes, referidos al principio de especialidad y a la especificación o vinculación de los créditos, se estudia la importancia que tiene la clasificación económica de los créditos presupuestarios en la limitación cualitativa de este principio y en la especificación o vinculación de los créditos respectivamente.

Estos tres criterios de clasificación de los créditos presupuestarios, orgánica, por programas y económica, se combinan, de forma que se pueda conocer el sujeto, objeto, finalidad y programa que cumple el gasto en cada caso concreto. De esta manera, cada crédito presupuestario se identifica comenzando por los números de su clasificación orgánica, siguiendo por los de su clasificación por programas y concluyendo con los de su clasificación económica.

Ejemplo: el crédito presupuestario 17.40 453A 227.02 supondría la siguiente desagregación:

Clasificación orgánica: 17.40

---

<sup>33</sup> Libro de introducción a la lectura de los PGE 2021. Disponible en:

<https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/PGE2021/Documents/Libro%20de%20Introduccion%20a%20los%20Presupuestos.pdf>

<sup>34</sup> Ídem.

La Sección 17 le corresponde al Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana, y dentro de él se encuentra el servicio 40, que se identifica con la Dirección General de Planificación y Evaluación de la Red Ferroviaria.

Clasificación por programas: 453A

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

Clasificación económica: 227.02

El crédito presupuestario 227.02 sería un gasto del capítulo 2 "Gastos Corrientes en bienes y servicios", artículo 22 "Material, suministros y otros", concepto 227 "Trabajos realizados por otras empresas y profesionales" y subconcepto 02 "Valoraciones y peritajes".

Como ha señalado PASCUAL GARCÍA, esta estructura presupuestaria cumple varias funciones: presentar los presupuestos de forma que se facilite *"información suficiente y adecuada para permitir la verificación de los principios y reglas que los rigen y de los objetivos que se proponga alcanzar"* (art. 27.5 LGP), hacer posible el control de su ejecución y determinar la finalidad específica a la que los recursos públicos se pueden dedicar.<sup>35</sup>

### **3.3.El principio de especialidad: la triple limitación de los créditos presupuestarios.**

Como ya se ha citado, los créditos presupuestarios suponen una autorización pero también un límite para los órganos encargados de la realización de los gastos públicos. Y como también se ha señalado, la limitación es cuantitativa, cualitativa y temporal.

Así, el artículo 27.2 LGP señala que *"Los créditos presupuestarios de la AGE, sus OOAA y de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de PGE o por las modificaciones realizadas conforme a esta Ley (...)".*

Pues bien, esta triple limitación se conoce como el principio de especialidad presupuestaria. Para comprender el alcance de la función delimitadora de los créditos presupuestarios conviene analizar las tres limitaciones que integran el principio de especialidad.

La limitación cuantitativa se regula en el art. 46 LGP que dispone que *"los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse 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 (...)".* Por tanto, la limitación cuantitativa supone que la Administración no puede adquirir compromisos de gasto si no hay crédito presupuestario suficiente.

No obstante, la excepción a este principio son los créditos ampliables, como los créditos destinados al pago de pensiones de Clases Pasivas del Estado, los créditos

---

<sup>35</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 225-226

destinados a satisfacer obligaciones derivadas de la Deuda del Estado o los créditos destinados al pago de pensiones entre otros (art. 54 LGP).

En cuanto a la limitación temporal, el art. 49.1 LGP establece que *“con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el propio ejercicio presupuestario”*. Por tanto, la limitación temporal conlleva que los créditos que han sido aprobados tienen que utilizarse en un tiempo determinado, en concreto el ejercicio presupuestario. Además, el art. 49.2 LGP señala que aquellos créditos que no se hayan empleado en su totalidad durante el ejercicio presupuestario para el que fueron aprobados *“quedarán anulados de pleno derecho”*. No obstante, los remanentes de crédito del ejercicio anterior se pueden incorporar a los correspondientes créditos de un ejercicio.

El art. 34 LGP especifica que el ejercicio presupuestario coincide con el año natural. A él se imputarán los derechos económicos liquidados durante el ejercicio, cualquiera que sea el ejercicio del que deriven y las obligaciones económicas reconocidas hasta el fin del mes de diciembre, siempre que correspondan a adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o, en general, gastos realizados dentro del ejercicio y con cargo a los respectivos créditos. En consecuencia, como regla general, no cabe imputar al ejercicio corriente obligaciones con vencimiento en ejercicios anteriores ni futuros. No obstante, la LGP prevé una serie de excepciones. Así, se aplicarán a los créditos del presupuesto vigente en el momento de la expedición de las órdenes de pago, las obligaciones que resulten de la liquidación de atrasos a favor del personal que perciba sus retribuciones con cargo a los PGE, así como las que tengan su origen en resoluciones judiciales y podrán aplicarse a créditos del ejercicio corriente obligaciones contraídas en ejercicios anteriores y obligaciones pendientes de ejercicios anteriores.

Como norma general, el procedimiento de ejecución de un crédito presupuestario determinado debe desarrollarse dentro del año natural en que ese crédito está vigente. Sin embargo, este principio tiene excepciones que permiten que se comprometan e imputen al presupuesto vigente obligaciones vencidas en ejercicios anteriores (art. 34.3 LGP); que se comprometan en el año actual gastos que se han de realizar en años posteriores, en el caso de los compromisos de gasto de carácter plurianual (art. 46 LGP); o que se difiera a ejercicios posteriores el consumo del crédito de gastos comprometidos y realizados en el actual, esto es, adquisiciones y obras con pago aplazado (art. 48 LGP). Estas excepciones indican en el procedimiento de gestión de los créditos presupuestarios, como se analizará más adelante.

La limitación cualitativa de los créditos se define en el art. 42 LGP que indica que *“los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o a la que resulte de las modificaciones aprobadas conforme a esta ley”*. Por un lado, esto requiere que la autorización presupuestaria, es decir, el crédito presupuestario, se realice con un nivel adecuado de desagregación del gasto, indicando su finalidad específica. Y por otro lado, implica que los créditos presupuestarios no pueden ser genéricos o globales<sup>36</sup> porque si el gasto autorizado no se concreta de manera suficiente, la Administración podría utilizarlo discrecionalmente y esto es contrario a las exigencias del principio de equidad o de asignación equitativa de los recursos públicos.

Esta limitación cualitativa exige que los recursos públicos se apliquen únicamente a la finalidad específica para la que se han consignado, teniendo en cuenta la estructura

---

<sup>36</sup> La Constitución establece una excepción a la interdicción de créditos genéricos o globales: la cantidad incluida en los Presupuestos Generales para el sostenimiento de la Familia Real y la Casa Real tiene carácter global, es decir, que el Rey la administra y distribuye libremente (art. 65.1 CE).



de los créditos presupuestarios. Esto significa que cada crédito presupuestario consignado sólo puede gastarse por el centro gestor al que pertenezca según la clasificación orgánica. Además, este centro gestor deberá aplicarlo a las actividades necesarias para ejecutar el programa que le haya sido encomendado según la clasificación por programas. Y tendrá que aplicarlo en el tipo de gasto autorizado según la clasificación económica.

Teniendo en cuenta esta limitación cualitativa, la Administración no puede imputar gastos para los que no tienen un crédito presupuestario adecuado y suficiente a otro destinado a una finalidad distinta. Pero esta limitación cualitativa depende de la especificación de los créditos que se analiza en el epígrafe siguiente, es decir, del nivel o grado de vinculación con el que aparecen detallados en los presupuestos.

### **3.4. Especificación o vinculación de los créditos.**

El artículo 27.2 LGP señala que *“el carácter limitativo y vinculante de dichos créditos será el correspondiente al nivel de especificación con que aparezcan en aquéllos”*.

Por eso, para concretar cuál es el nivel en que vinculan las partidas presupuestarias, es decir, la especificación, la LGP establece varias reglas teniendo en cuenta la clasificación económica de los créditos presupuestarios en capítulo, artículo, concepto y subconcepto. También distingue entre los presupuestos del Estado y el presupuesto de los organismos autónomos (en adelante, OOAA) y de la Seguridad Social.

En el caso del presupuesto del Estado, el art. 43.1 LGP dispone que *“los créditos se especificarán a nivel de concepto, salvo los créditos destinados a gastos de personal y los gastos corrientes en bienes y servicios, que se especificarán a nivel de artículo y las inversiones reales a nivel de capítulo”*. Por tanto, la regla general es que los créditos presupuestarios del Estado se especifican a nivel de concepto. Las excepciones establecen una vinculación a nivel de artículo o capítulo, es decir, que para los gastos de personal y gastos corrientes en bienes y servicios se exige un nivel menor de desagregación que para otros créditos presupuestarios, y para las inversiones reales, menor aún.

Además, el art. 43.2 LGP relaciona una serie de créditos que se especificarán al nivel que corresponda conforme a su concreta clasificación económica. En consecuencia, estos créditos siempre serán vinculantes. Entre estos créditos figuran los destinados a atenciones protocolarias y representativas y los gastos reservados, cuya especificación obedece a limitar un tipo de gastos que por su naturaleza tienen un margen de discrecionalidad; los que establezcan asignaciones identificando perceptor o beneficiario, con objeto de impedir que se violen principios como la publicidad y la concurrencia; o los que en su caso, se establezcan en la Ley de Presupuestos de cada ejercicio.

En el caso del presupuesto de los OOAA del Estado y de la Seguridad Social, el art. 44.1 LGP establece como regla general que *“los créditos se especificarán a nivel de concepto, salvo los destinados a gastos de personal, gastos corrientes en bienes y servicios y las inversiones reales, que se especificarán a nivel de capítulo”*. Y también se relacionan una serie de créditos como en el ámbito del presupuesto del Estado que se especificarán al nivel que corresponda conforme a su concreta clasificación económica.

En el caso del presupuesto de la Seguridad Social el art. 44.3 LGP establece como regla general que los créditos se especifiquen a nivel de grupo de programas.

La consecuencia de la especificación establecida (nivel de vinculación) es que las asignaciones individualizadas de gasto que figuran en los presupuestos por debajo del nivel regulado en cada caso (del nivel vinculante) sólo cumplen una función informativa de la naturaleza del gasto y se pueden destinar a otra finalidad siempre y cuando,

junto con las demás partidas, se respete la finalidad y la cuantía total del crédito vinculante en qué se integran. De acuerdo con este planteamiento, PASCUAL GARCÍA define el crédito presupuestario, desde un punto de vista meramente formal, como la partida presupuestaria vinculante.<sup>37</sup>

Los créditos se presupuestan al máximo nivel de desagregación, sin embargo este no siempre coincide con el nivel al que estos vinculan (el nivel al que operan las limitaciones cuantitativa y cualitativa). Esto implica que en algunos créditos se pueden superar las cantidades presupuestadas sin hacer ninguna modificación presupuestaria, simplemente realizando un gasto menor en otros créditos, siempre y cuando no se supere el importe total presupuestado a nivel de vinculación. Por ejemplo, en la LPGE para 2021, el crédito “Mobiliario y enseres” del presupuesto de gastos del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana (Sección 17), perteneciente al Servicio 01, “Ministerio, Subsecretaría y Servicios Generales”, y encuadrado en el programa 451N, “Dirección y Servicios Generales de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana”, se detalla a nivel de concepto (215) y tiene un crédito de 146.520,00 €. <sup>38</sup> Como los créditos destinados a gastos corrientes en bienes y servicios vinculan con carácter general a nivel artículo (art. 43 LGP), y no estamos ante ninguna de las excepciones previstas, se podría gastar una cantidad superior al crédito inicialmente autorizado para mobiliario y enseres sin vulnerar el principio de especialidad cualitativa si la suma total de lo gastado en los demás conceptos del artículo 21 “Reparaciones, mantenimiento y conservación” (del 212 al 216) es inferior a la autorizada para este artículo.

v		<b>2</b>	<b>GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS</b>	
v		<b>20</b>	<b>Arrendamientos y cánones</b>	<b>868,66</b>
v		202	Arrendamientos de edificios y otras construcciones	755,00
		203	Arrendamientos de maquinaria, instalaciones y utillaje	1,38
		206	Arrendamientos de equipos para procesos de información	4,22
		209	Cánones	108,06
v		<b>21</b>	<b>Reparaciones, mantenimiento y conservación</b>	<b>5.324,89</b>
		212	Edificios y otras construcciones	2.394,69
		213	Maquinaria, instalaciones y utillaje	1.042,46
		214	Elementos de transporte	508,83
		215	Mobiliario y enseres	146,52
		216	Equipos para procesos de la información	1.232,39
v		<b>22</b>	<b>Material, suministros y otros</b>	<b>15.941,44</b>
		220	Material de oficina	1.294,37
		22000	Ordinario no inventariable	1.039,37
		22001	Prensa, revistas, libros y otras publicaciones	60,00

Figura 1: Estructura económica de los recursos asignados al Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana. Cifras en miles de euros.

Fuente: Ministerio de Hacienda. Presupuestos Generales del Estado 2021.

Como se acaba de exponer, el principio de especialidad confiere un carácter limitativo a los créditos presupuestarios. Durante la fase de ejecución pueden surgir necesidades nuevas o imprevistas para las que no haya crédito adecuado y suficiente. Para atender estas necesidades, la LGP regula una serie de procedimientos, denominados modificaciones presupuestarias, que permiten alterar la cuantía, finalidad o temporalidad de los créditos aprobados inicialmente, si bien, no son objeto de este trabajo.

<sup>37</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 218-219.

<sup>38</sup> Serie Verde de los Presupuestos Generales del Estado 2021. Estructura económica de los recursos asignados al Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana para cada programa de gasto. Disponible en:

[https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2021Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/1/2/2/16/N\\_21\\_A\\_V\\_1\\_101\\_1\\_1\\_2\\_2\\_117\\_1\\_2.PDF](https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2021Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/1/2/2/16/N_21_A_V_1_101_1_1_2_2_117_1_2.PDF)

### 3.5. El presupuesto y el ciclo presupuestario.

La Constitución Española no contiene 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”* (134.2 CE).

La LGP establece en los art. 32 y 33 que los PGE 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”*.

El presupuesto es el instrumento básico para el desarrollo de la actividad financiera de la Administración, ya que contiene los créditos presupuestarios que como máximo se destinarán a los fines establecidos para un periodo de tiempo determinado, y de acuerdo con una previsión de ingresos. Refleja cómo se distribuyen los recursos públicos en ese intervalo de tiempo para satisfacer las necesidades colectivas y cumplir así con el fin que la Constitución asigna a la Administración Pública, servir con objetividad los intereses generales (art. 103.1 CE). Debe ser el instrumento para lograr la igualdad de oportunidades de los ciudadanos, la redistribución de la renta y de la riqueza y garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas.

El presupuesto despliega toda su eficacia jurídica respecto de los gastos públicos, dado que, como ya se ha expuesto, los créditos presupuestarios suponen una autorización y un límite al poder ejecutivo para que pueda realizar gastos públicos. Sin embargo, en cuanto a los ingresos, el presupuesto tiene un valor de previsión o estimación pero no suponen una autorización para recaudar tributos.

El documento presupuestario atraviesa cuatro fases, conocidas como el ciclo presupuestario y que son las siguientes: elaboración del presupuesto, aprobación, ejecución y control de su ejecución.

La elaboración de los PGE corresponde exclusivamente al Gobierno (134.1 CE). Por eso el presupuesto refleja la voluntad política y económica del Gobierno, es decir, cuáles son los objetivos del Gobierno para las distintas políticas públicas, entendidas como los objetivos y acciones para solucionar los problemas de los ciudadanos que el Gobierno considera prioritarios, y los recursos públicos asignados para cada una de ellas. Como señala RODRÍGUEZ BEREIJO, *“el órgano que tiene la potestad de orientar previamente los gastos públicos y de distribuir su cobertura mediante los impuestos ostenta el poder y la supremacía del Estado”*.<sup>39</sup>

La aprobación del presupuesto es competencia de las Cortes Generales, máximo órgano representativo de los ciudadanos, quienes soportan la financiación de esos gastos. Puede afirmarse que el presupuesto constituye una autorización al Gobierno por parte del poder legislativo para gastar –también para ingresar-. Dado que la financiación del presupuesto se realiza fundamentalmente mediante los impuestos, es lógico que el presupuesto lo apruebe el órgano que representa a la soberanía popular.

La tercera fase del ciclo presupuestario, la ejecución, es competencia del poder ejecutivo y contempla tanto la ejecución del presupuesto de ingresos como la del

---

<sup>39</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1992). El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*(36). Texto de la conferencia pronunciada en las XV Jornadas de Estudio, organizadas por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, sobre «El sistema económico en la Constitución española».

presupuesto de gastos. Sin embargo, se centra en el gasto, puesto que en cuanto a los ingresos, el presupuesto recoge una mera estimación de los que se prevén obtener. Supone ejecutar los créditos presupuestarios aprobados y para ello se debe seguir el procedimiento administrativo previsto en la LGP y que se analiza en el siguiente epígrafe.

Por último, la cuarta fase del ciclo presupuestario es la fase de control de la actividad presupuestaria, que tiene lugar principalmente cuando finaliza la fase de ejecución pero durante todo el ciclo presupuestario control del presupuesto se realizan actuaciones de control. El objetivo es comprobar que se ha ejecutado y que se cumplen las exigencias derivadas de los principios constitucionales relativos a los gastos públicos estudiados en el capítulo 2, “El gasto público”, estos son, el principio de equidad, el principio de racionalidad o principio de eficiencia y economía y el principio de estabilidad presupuestaria.

#### **4. PROCEDIMIENTO GENERAL DE GESTIÓN DE LOS CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS.**

Como ya se ha citado, la fase de ejecución tiene como finalidad principal, una vez aprobados los créditos presupuestarios, el empleo de los recursos públicos puestos a disposición del centro gestor para satisfacer las necesidades públicas.

El procedimiento para la ejecución o utilización de los créditos presupuestarios que aparecen en el estado de gasto de los PGE se determina en la LGP. Está constituido por una serie de actuaciones administrativas que se suceden secuencialmente y que van desde la autorización o compromiso del gasto hasta el pago material del mismo. Estos actos o actuaciones administrativas deben ser realizados por el órgano competente, están sometidos a un control de legalidad y deben ser objeto de la correspondiente contabilización. Además, cabe señalar que se contempla un procedimiento general y una serie de procedimientos especiales.

En cuanto al procedimiento general, de acuerdo con el art. 73 LGP, *“la gestión del Presupuesto de gastos del Estado, de sus organismos autónomos y de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo, así como, de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social se realizará a través de las siguientes fases:*

- a) Aprobación del gasto.*
- b) Compromiso de gasto.*
- c) Reconocimiento de la obligación.*
- d) Ordenación del pago.*
- e) Pago material.”*

Pero la LGP no regula en detalle estas fases del procedimiento y es necesario acudir a órdenes ministeriales que regulan la operatoria contable de estos procedimientos: la Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado (en adelante, IOC), así como por la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado. Conviene señalar que en estas normas existe en ocasiones una cierta falta de precisión terminológica al denominarse de varias formas una misma fase del procedimiento (ej.: autorización o aprobación, compromiso o disposición).

Cada una de estas fases tiene su reflejo en unos documentos contables que se encuentran regulados en la Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado. Esta norma los define como *"aquellos que sirven de soporte a las anotaciones contables que se realicen como consecuencia de operaciones de gestión de créditos presupuestarios y de ejecución del Presupuesto de Gastos"*. En los anexos se incluyen los modelos aprobados por esta Orden de los documentos contables que más se utilizan.

Las fases o actuaciones del procedimiento general de utilización de los créditos presupuestarios se suelen agrupar en dos etapas:

- La primera de estas etapas es la ordenación del gasto, que puede definirse como el conjunto de actuaciones administrativas que permiten reconocer una obligación de pago a cargo de la Hacienda Pública. Incluye las siguientes actuaciones o trámites: la aprobación del gasto, el compromiso de gasto y el reconocimiento de la obligación.
- La segunda etapa es la ordenación y ejecución del pago, que puede definirse como el conjunto de actuaciones que tiene por objeto satisfacer las obligaciones previamente contraídas mediante las oportunas salidas de fondos del Tesoro Público. Incluye la ordenación del pago y el pago material.

Estas dos etapas pueden darse conjuntamente y en unidad de actuación administrativa para la ejecución de un determinado gasto público, como se expone más adelante, pero son sustancialmente distintas y están integradas por actos diferentes.

#### **4.1. Ordenación del gasto.**

En esta primera etapa se produce el nacimiento de la obligación de pago, y se compromete la totalidad o parte de un crédito presupuestario para satisfacerla. Acaba con la liquidación de la obligación –se determina su importe exacto- y con su exigibilidad. De conformidad con el art. 73 LGP y las Reglas 20 a 27 de la IOC a seguir en la ejecución del gasto del Estado, incluye la aprobación o autorización del gasto, el compromiso de gasto o disposición y el reconocimiento de la obligación, que a su vez incluye la propuesta del pago. A continuación se analiza cada una de estas actuaciones.

##### **4.1.1. Aprobación o autorización del gasto.**

Es el primer acto del procedimiento administrativo mediante el cual un centro gestor, órgano de la Administración que tiene atribuidas competencias para la gestión de créditos presupuestarios, decide la realización de un gasto determinado y autoriza su realización por una cuantía cierta o estimada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario. La aprobación inicia el procedimiento de ejecución del gasto, pero es un acto interno ya que no implica relaciones con terceros ajenos a la Hacienda Pública estatal o a la Seguridad Social (art. 73.2 LGP y Regla 21 de IOC). Por este acto, el centro gestor adopta la decisión de destinar créditos o fondos a la consecución de un fin público.

Hasta que se produce la aprobación del gasto, lo único que existe es una consignación presupuestaria que habilita para gastar o autorizar dentro de unos límites.

##### **4.1.1.1 Competencia para aprobar gastos.**

El artículo 74 LGP establece quien tiene la competencia para aprobar los gastos:

- Los Ministros y los titulares de los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los PGE.

- Los Presidentes o Directores de los OAAA del Estado (ej.: Presidentes de las Confederaciones Hidrográficas).
- Los directores de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.
- el Consejo de Ministros en los casos que así lo señale la Ley. En este sentido, la LGP establece que para la suscripción (así como para su modificación o resolución) de convenios de colaboración o contratos-programa con otras Administraciones públicas o con entidades públicas o privadas, será necesaria la autorización del Consejo de Ministros cuando el importe del gasto que de aquellos se derive sea superior a doce millones de euros. Esta autorización del Consejo de Ministros implicará la aprobación del gasto que se derive del convenio o contrato-programa (art. 74.5 LGP). Asimismo, las modificaciones de estos convenios o contratos-programa, si implican una modificación del importe del gasto, de su destino o de la amortización o devolución de activos financieros, también requerirán la autorización del Consejo de Ministros. Igualmente, la resolución de estos convenios o contratos-programa requerirán la previa autorización del Consejo de Ministros.

Actualmente, tanto la Ley de Contratos del Sector Público<sup>40</sup> como la Ley General de Subvenciones (en adelante, LGS)<sup>41</sup> establecen la preceptiva autorización del Consejo de Ministros cuando el importe del gasto sea igual o superior a 12 millones de euros. Sin embargo, esta autorización no conlleva la aprobación del gasto, que corresponderá a los órganos competentes correspondientes.

Las competencias de aprobación de gastos pueden ser objeto de delegación en otros órganos de la misma Administración, aun cuando no sean jerárquicamente dependientes, o en los Organismos públicos o Entidades de Derecho Público vinculados o dependientes de aquéllas (art. 74.4 LGP y art. 9.1 LRJSP).<sup>42</sup>

Por otro lado, el Consejo de Ministros puede aprobar mediante Real Decreto la desconcentración de las facultades anteriores. Asimismo, para los gastos que se prevén realizar mediante la celebración de un contrato, la LCSP también prevé la posibilidad de desconcentrar las competencias que tienen los órganos de contratación (Ministros, Presidentes o Directores de OAAA) por Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, en otros órganos, sean o no dependientes del órgano de contratación.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> El art. 32.6 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, establece lo siguiente: *"Los encargos que realicen las entidades del sector público a un ente que (...) pueda ser calificado como medio propio personificado (...), no tendrán la consideración jurídica de contrato, debiendo únicamente cumplir las siguientes normas: (...) c) Los órganos de las entidades del sector público estatal que tengan la condición de poder adjudicador en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.3 de esta Ley, necesitarán autorización del Consejo de Ministros cuando el importe del gasto que se derive del encargo, sea igual o superior a doce millones de euros"*.

<sup>41</sup> El art. 10.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones dispone que *"la concesión de subvenciones de cuantía superior a 12 millones de euros requerirá la previa autorización del Consejo de Ministros"*.

<sup>42</sup> La delegación de competencias no desplaza la titularidad de la misma, sino solo su ejercicio. Las autorizaciones de gasto que se aprueben por delegación indicarán expresamente esta circunstancia y se considerarán aprobadas por el órgano delegante.

<sup>43</sup> La desconcentración sí supone una auténtica transferencia de atribuciones de un órgano a otro. El órgano en quien se desconcentra pasa a ser órgano de contratación del Estado, se convierte en el titular de la competencia de celebrar contratos y por tanto, comprometer créditos del presupuesto de gastos.

#### **4.1.1.2 Propuesta de gasto.**

El procedimiento de gasto se inicia siempre de oficio. La propuesta de gasto se formula por los servicios dependientes del ordenador del gasto, bien por iniciativa propia, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos, de conformidad con el art. 58 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (en adelante, LPACAP). Los órganos competentes para formular la propuesta de gasto suelen ser los Directores Generales y los Secretarios generales Técnicos, de acuerdo con el art. 65 y 66 LRJSP.

Aunque no existe ninguna disposición que determine la forma ni el contenido de la propuesta de gasto, de acuerdo con la propuesta de PASCUAL GARCÍA<sup>44</sup>, se considera que debe contener:

- Una exposición de la necesidad del gasto a realizar.
- El importe estimado del gasto.
- La aplicación o aplicaciones presupuestarias afectadas, debiendo detallarse la clasificación orgánica y económica y el programa identificativo de la partida a la que debe imputarse el gasto.
- Las disposiciones legales que lo amparan.

Si algún órgano, pertenezca o no a la administración en la que se encuadrara el responsable de iniciar el correspondiente procedimiento de gasto, dirigiera a éste una petición razonada para iniciar un procedimiento de gasto, el órgano competente deberá comunicar al órgano que la hubiera formulado los motivos por los que, en su caso, no procedería el inicio del procedimiento, de conformidad con el art. 61.2 LPACAP<sup>45</sup>.

#### **4.1.1.3 Expediente de aprobación del gasto.**

La aprobación o autorización del gasto está precedida de una serie de actuaciones o trámites previos que se reflejarán en un expediente de aprobación del gasto, que estará compuesto por:

- Una memoria justificativa del gasto, en la que se describa el gasto que se pretende realizar, se indique el importe exacto o estimado, se justifique su necesidad y se expresen los objetivos que se pretenden realizar
- Un certificado, expedido por la Oficina de Contabilidad, que acredite la existencia de crédito presupuestario suficiente en un concepto que se acomode a la naturaleza del gasto.
- La acreditación del órgano competente para aprobar el gasto.

---

<sup>44</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 565.

<sup>45</sup> El hecho de que los presupuestos contemplen subvenciones nominativas a favor de administraciones u otros entes públicos, no hacen a estas acreedoras de aquella administración que tiene presupuestadas dichas subvenciones, hasta el momento en que decida hacer efectivo dicho crédito ya que los créditos presupuestarios constituyen habilitaciones para que la administración pública pueda gastar, pero en ningún caso contienen un mandato que obligue a la administración a realizar los gastos contemplados en el presupuesto. Por eso, si un órgano de la administración o ente a cuyo favor se encuentre prevista una subvención nominativa en los presupuestos solicita el inicio del procedimiento de gasto tendente a su abono, el órgano competente, caso de no considerar oportuno la ejecución del crédito presupuestario, deberá comunicar los motivos por los que no procede la iniciación del procedimiento para hacer efectiva la subvención.

- La fiscalización del expediente, con carácter previo a su aprobación, por la Intervención.

Además, deben tenerse en cuenta las normas particulares que rigen para cada tipo de gasto en función de su naturaleza (por ejemplo, en el caso de los gastos contractuales, la normativa de contratos públicos).

El Servicio Gestor competente solicitará que se certifique la existencia de crédito disponible para su realización, mediante la expedición de un documento contable denominado "RC", de retención de créditos para gastar, por el importe del gasto (ver modelo de documento contable RC en el Anexo I). Lo remitirá a la Oficina de Contabilidad y una vez efectuado su registro, el crédito quedará retenido para su posterior utilización en el gasto de que se trate, obteniéndose un certificado de existencia de crédito que será remitido al Servicio Gestor para su incorporación al expediente. El documento "RC" podrá ser expedido de oficio por la Oficina de Contabilidad si una norma así lo establece (Regla 14.1 IOC).

La memoria justificativa del gasto y el certificado de existencia de crédito permiten comprobar la existencia de un crédito presupuestario vigente con una dotación en cuantía suficiente y de naturaleza adecuada para atender ese gasto. En definitiva, permite comprobar que se cumplen los principios de especialidad temporal, cuantitativa y cualitativa.

#### **4.1.1.4 Fiscalización previa.**

La IGAE y sus interventores delegados ejercen la función interventora respecto de los actos realizados por la Administración General del Estado (en adelante, AGE), sus OOA, y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

Esta función interventora tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos y comprende, entre otras tareas, *"la fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos, adquieran compromisos de gasto, o acuerden movimientos de fondos y valores"* (art. 150.2.a) LGP).

Dado que la aprobación de un gasto es un acto administrativo del que se puede derivar una obligación de contenido económico, antes de que se produzca este acto el expediente de gasto se someterá a fiscalización previa de la IGAE, a través de sus Interventores Delegados en los Departamentos Ministeriales y los Interventores Territoriales de las Delegaciones de Hacienda.

La competencia para la fiscalización previa corresponderá al Interventor General de la Administración del Estado cuando se trata de gastos cuya aprobación competa al Consejo de Ministros, así como aquellos gastos que deban ser informados por el Consejo de Estado o por la Dirección del Servicio Jurídico o supongan la modificación de otros que hubiera fiscalizado previamente. En el resto de los casos, corresponderá al Interventor delegado cuya competencia se corresponda con la de la autoridad que ha de aprobar el gasto.

Esta actuación consistirá en la verificación del cumplimiento de los requisitos legales que regulan la realización del tipo de gasto de que se trate, mediante el examen de todos los documentos que, preceptivamente, deban estar incorporados al expediente.

La Intervención, en caso de disconformidad, formulará sus reparos por escrito y se suspenderá la tramitación del expediente de gasto hasta que sea solventado en los siguientes casos:

- si el crédito con cargo al que se pretender realizar el gasto es insuficiente o no existe.



- cuando se aprecien graves irregularidades en la documentación justificativa de las órdenes de pago o no se acredite suficientemente el derecho de su perceptor,
- si en el expediente se han omitido requisitos o trámites esenciales o si la Intervención estima que pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero.

Cuando el órgano gestor no acepte el reparo formulado, planteará a la Intervención discrepancia. Si el reparo ha sido formulado por una Intervención Delegada, corresponderá a la IGAE resolver la discrepancia, mientras que si el reparo ha sido formulado por la IGAE, o ésta haya confirmado el de una Intervención Delegada subsistiendo la discrepancia, corresponderá al Consejo de Ministros adoptar resolución definitiva.<sup>46</sup>

#### **4.1.1.5 Conformidad del órgano competente para aprobar el gasto.**

Una vez fiscalizado de conformidad el expediente de autorización del gasto, se somete a acuerdo del órgano competente para aprobar el gasto.

PASCUAL GARCÍA pone de manifiesto que la autorización del gasto es un acto puramente interno de la Administración, no declarativo de derechos y, en consecuencia, revocable.<sup>47</sup> Por tanto, puede anularse sin necesidad de seguir los procedimientos previstos en la normativa administrativa en garantía de los derechos de los particulares. Asimismo, la LGP precisa que la aprobación inicia el procedimiento de ejecución del gasto, pero es un acto interno ya que no implica relaciones con terceros ajenos a la Hacienda Pública estatal o a la Seguridad Social (art. 73.2 LGP).

#### **4.1.1.6 Registro contable de la aprobación del gasto.**

La Administración utiliza un sistema de información contable que establece un seguimiento de las fases administrativas más importantes del procedimiento de ejecución de los créditos presupuestarios y la aprobación es una de ellas.

Una vez aprobado el gasto, el Servicio gestor formulará un documento contable “A”, de autorización de gastos de ejercicio corriente, por el importe que de dicho expediente corresponda al presupuesto en curso y, en su caso, un documento “A” de autorización de gastos de ejercicios posteriores en el que se detallará la distribución por anualidades de la parte de gasto que se aprueba con cargo a presupuestos futuros (ver modelo de documento contable A en el Anexo II).

Cuando antes del inicio del expediente de gasto se hubiese efectuado la retención del crédito correspondiente, en los documentos “A” se hará constar que la autorización del gasto se efectúa sobre créditos previamente retenidos, así como la referencia a los documentos “RC” (retención de crédito) de inicio de la tramitación presupuestaria del gasto. (Regla 21.2 IOC).

Los documentos “A”, junto con el acuerdo o resolución que apruebe el gasto, habrán de ser remitidos a la Oficina de Contabilidad (Reglas 21.3 y 62.4 IOC).

Cuando se comprometa un gasto de cuantía inferior al importe por el que se había hecho la autorización, se produce una baja por la diferencia. Esta baja se tramita mediante un documento análogo al que provocó la autorización pero de carácter inverso, y su reflejo contable es idéntico al realizado en ésta pero por importe negativo, documento “A”. Análogamente se procedería en el caso de que se decidiera anular el

---

<sup>46</sup> Art. 15 y 16 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

<sup>47</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 567.

expediente de gasto por cualquier otra causa. En el caso de autorizaciones sobre créditos retenidos se producirá la reposición del crédito.

Los documentos A de signo negativo se justificarán con la Resolución que anuló la aprobación del gasto o, en su caso, con el acuerdo de adjudicación por un importe inferior al de la aprobación inicial del gasto. Dicho acuerdo quedará unido al documento "D", de compromiso de gastos que se verá más adelante, expresándose en el texto libre del A negativo una referencia a la contabilización de aquél.

En esta fase, se denomina saldo de créditos presupuestos a la diferencia existente entre el crédito presupuestario y la suma de las autorizaciones de gasto acordadas.

#### **4.1.2. Compromiso de gasto o disposición del crédito.**

El siguiente acto administrativo, después de la aprobación, es el compromiso de gasto. El art. 73.3 LGP establece que *"es el acto mediante el cual se acuerda, tras el cumplimiento de los trámites legalmente establecidos, la realización de gastos previamente aprobados, por un importe determinado o determinable"*.

La Regla 22.1 de la IOC, anterior a la LGP, lo define como *"el acto administrativo en virtud del cual la autoridad competente acuerda o concierta con un tercero, según los casos, y tras el cumplimiento de los trámites que según la normativa vigente procedan, la realización de obras, prestaciones de servicios, transferencias, subvenciones, etcétera, que previamente hubieran sido autorizados"*.

Por tanto, en virtud de este acto la Administración se compromete con un tercero a realizar un gasto determinado, mediante un acto unilateral o bilateral, previo el cumplimiento por parte del tercero de las condiciones establecidas. En esta fase el importe del gasto ha de estar determinado, así como las condiciones de realización de la obra, prestación del servicio, etc.

A diferencia de la aprobación, el compromiso es un acto con relevancia jurídica para con terceros, y vincula a la Hacienda Pública estatal o a la Seguridad Social a la realización del gasto a que se refiera en la cuantía y condiciones establecidas. Es decir, el gasto deja de ser algo interno -como sucede en el acto de aprobación- para convertirse en un acto que tiene efectos externos y, por tanto, no revocable, que la Administración debe cumplir, una vez que el tercero haya satisfecho debidamente la prestación a su cargo de conformidad con el art. 21.2 LGP.<sup>48</sup>

Mediante este acto la obligación pública se incorpora a los créditos presupuestarios previamente afectados en la fase anterior de aprobación de gasto y la afectación provisional que se produce en esa primera fase pasa a ser definitiva con el compromiso de gasto.

El compromiso de gasto supone obligaciones de contenido económico para la Hacienda Pública estatal, obligaciones que pueden nacer de la ley o de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según derecho, las generen (art. 20 LGP); por ejemplo, un contrato, un encargo, una subvención, un convenio, etc. En el caso de las obligaciones que nacen de la ley (por ejemplo, retribuciones de personal al servicio de la Administración o devoluciones de ingresos tributarios indebidos), la Administración se limita a acordar la realización del gasto en cumplimiento de la misma. Sin embargo, en el caso de las obligaciones de origen voluntario o contractual (como por ejemplo, un contrato administrativo), el compromiso de la Administración con un tercero aparece inserto en el propio acto por el que se obliga (en el documento de formalización del contrato). Así, en el mismo acto, se genera la obligación y se compromete el gasto.

---

<sup>48</sup> El art. 21.2 de la LGP establece que: *"Si dichas obligaciones tienen por causa prestaciones o servicios, el pago no podrá efectuarse si el acreedor no ha cumplido o garantizado su correlativa obligación."*

La nulidad de los compromisos de gasto sin crédito presupuestario a la que alude el artículo 46 LPG<sup>49</sup> se refiere solo al efecto interno del contrato o acto, afectando a su cumplimiento presupuestario, pero no a la validez de la obligación, cuyo origen deriva no del crédito presupuestario sino de las fuentes que menciona el artículo 20 LGP. En efecto, cuando se ha examinado el concepto de crédito presupuestario se ha abordado que una de las discusiones doctrinales había sido si el nacimiento de las obligaciones económicas estaba condicionado por la existencia de crédito, concluyendo que la validez solo depende de la fuente que la haya originado.

En el primer caso, cuando el compromiso de gasto nace de la ley (retribuciones de personal al servicio de la Administración o devoluciones de ingresos tributarios indebidos), la existencia de crédito no será un presupuesto necesario de su validez, aunque la obligación no será exigible hasta que se cuente con dicha dotación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.1 LGP<sup>50</sup>. El compromiso de gasto es ajeno a la existencia de la obligación, de tal manera que la falta de crédito presupuestario sólo afectará al cumplimiento o exigibilidad de la misma.

En el caso de las obligaciones derivadas de un contrato, el propio compromiso de gasto es parte del contrato, o viceversa, el compromiso es un requisito más del propio contrato, y si no existe crédito presupuestario suficiente para comprometer el gasto, no podrá nacer la obligación contractual<sup>51</sup>. Asimismo, en el caso de las subvenciones, la LGS, al igual que la LCSP, también exige como requisito para que exista una fuente válida de la obligación que exista un crédito presupuestario<sup>52</sup>. De manera que la falta de crédito suficiente para el compromiso de gasto afecta a la validez de la obligación y para MARTÍNEZ GINER, en estos supuesto, no es que la obligación sea nula, es que no existe porque no puede nacer al no concurrir los requisitos necesarios para que haya una fuente de una obligación pública<sup>53</sup>.

Por otro lado, el compromiso de gasto entre la Administración y un tercero debe producirse conforme a procedimientos basados en criterios de publicidad, concurrencia e imparcialidad como los procedimientos de contratación regulados por la LCSP y los procedimientos de concesión de subvenciones, regulados por la LGS. Estos procedimientos tienen unas características comunes que son las siguientes:

- Publicación de una convocatoria en la que se anuncia el objeto del gasto y las condiciones a cumplir por quienes pretendan optar a su adjudicación.
- Apertura de un plazo para presentar ofertas o solicitudes.
- Adjudicación mediante concurso.

---

<sup>49</sup> El art. 46 de la LGP establece que: “Los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse 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 esta ley”.

<sup>50</sup> El art. 21.1 LGP establece que: “Las obligaciones de la Hacienda Pública estatal sólo 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”.

<sup>51</sup> El art. 35 LCSP establece el contenido mínimo del contrato y en el apartado 1 dispone que, el documento de formalización del contrato administrativo debe incluir necesariamente “el crédito presupuestario o el programa o rúbrica contable con cargo al que se abonará el precio, en su caso”. Además, el art. 39.2.c) LCSP establece como causa de nulidad de estos contratos “la carencia o insuficiencia de crédito, de conformidad con lo establecido en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (...)”.

<sup>52</sup> El art. 36.1.b) LGS establece como causa de nulidad de la resolución de concesión de una subvención “la carencia o insuficiencia de crédito (...)”.

<sup>53</sup> Op. cit. *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, pág. 195.

- Existencia de órganos colegiados que estudian las ofertas o solicitudes recibidas y presentan una propuesta de adjudicación al órgano que tenga la facultad de decidir.
- Publicidad de las resoluciones de adjudicación

#### **4.1.2.1 Competencia para comprometer gastos.**

El artículo 74 LGP establece quien tiene la competencia para comprometer los gastos:

- Los Ministros y los titulares de los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los PGE.
- Los Presidentes o Directores de los OAAA del Estado (ej.: Presidentes de las Confederaciones Hidrográficas).
- Los directores de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

Las competencias de compromiso de gastos también pueden ser objeto de delegación con los mismos requisitos y consecuencias que la delegación de la aprobación de los gastos.

Si el compromiso tiene lugar con un contrato, el Consejo de Ministros puede aprobar mediante Real Decreto la desconcentración de las facultades que tienen los órganos de contratación en otros órganos, de acuerdo con la LCSP.

#### **4.1.2.2 Fiscalización previa.**

Asimismo, al igual que la aprobación del gasto, el acto de compromiso de gasto también está sujeto a fiscalización previa, de conformidad con el art. 150.2.a) LGP.

#### **4.1.2.3 Registro contable del compromiso de gasto.**

El procedimiento seguido para la toma de razón contable de los compromisos es similar al seguido para registrar la aprobación.

Una vez comprometido el gasto, el Servicio gestor formulará un documento "D", de compromiso de gastos de ejercicio corriente, por el importe correspondiente al presupuesto en curso y, en su caso, un documento "D" de compromiso de gastos de ejercicios posteriores en el que detallará la distribución por anualidades de los compromisos que habrán de ser financiados con presupuestos de futuros ejercicios (Regla 22.2 IOC). Además de identificar el concepto del presupuesto a que se aplica el compromiso, el importe exacto y hacer referencia a la aprobación previamente contabilizada, deberá incluir los datos identificativos del tercero con quien la Administración compromete el gasto (ver modelo de documento contable D en el Anexo III).

Los documentos "D", junto con la resolución, acuerdo o contrato en que se formalice el compromiso de la Administración, habrán de ser remitidos a la Oficina de Contabilidad, salvo en el caso de contratos aún no formalizados en el momento de expedirse el documento "D", en cuyo caso se hará constar dicha circunstancia en el texto libre del mismo, y se adjuntará el acuerdo de adjudicación definitiva. Una vez que se formalice el contrato, éste se unirá al documento "OK" que se expida como consecuencia de la primera certificación de obra o pago a cuenta (Reglas 22.3 y 62.5 IOC).

La anulación de compromisos de gastos se producirá mediante documentos análogos, pero de carácter inverso "D", y el asiento es semejante al provocado por el compromiso pero de signo negativo.

Los documentos D de signo negativo “D/”, se justificarán con el acuerdo de revocación del compromiso de gasto o de resolución del contrato. En el caso de cesión de contrato, el D negativo con los datos del cedente se justificará con una referencia al D que incorpore los datos del cesionario, justificándose este último con una copia de la escritura de cesión.

Dado que como ya se ha visto, con el compromiso de gasto se traspasa el ámbito puramente interno de la Administración, desde esta fase, el procedimiento de gasto se ve afectado por la regulación del procedimiento administrativo prevista en la LPACAP.<sup>54</sup>

En esta fase, se denomina saldo de autorizaciones a la diferencia entre las autorizaciones acordadas y el importe de los gastos comprometidos.

#### **4.1.3. Reconocimiento de la obligación y propuesta de pago.**

Cuando el tercero con el que la Administración se comprometió a realizar un gasto cumple su prestación o servicio, surge la obligación de pagar. Mediante la fase de reconocimiento de la obligación, se procede formalmente a la liquidación.

El art. 73.4 LGP dispone que mediante el acto de reconocimiento de la *obligación* “se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública estatal o contra la Seguridad Social, derivado de un gasto aprobado y comprometido y que comporta la propuesta de pago correspondiente”.

La Regla 23.1 de la IOC, lo define como “el acto administrativo en virtud del cual la autoridad competente acepta formalmente, con cargo al Presupuesto del Estado, una deuda a favor de un tercero como consecuencia del cumplimiento por parte de éste de la prestación a que se hubiese comprometido, según el principio del «servicio hecho»<sup>55</sup>; o bien, en el caso de obligaciones no recíprocas, como consecuencia del nacimiento del derecho del mencionado tercero en virtud de la Ley o de un acto administrativo”.

Con este acto, la Hacienda Pública se reconoce deudora y asume la existencia de un derecho de crédito frente a ella en favor de un acreedor privado. Este acto es muy importante dentro del procedimiento porque con él se entiende por utilizado o consumido el crédito presupuestario que habilita a la Administración para realizar tal gasto, o dicho de otro modo, con el reconocimiento de la obligación el crédito presupuestario se aplica definitivamente a la finalidad prevista. De ahí que el presupuesto en el que aparece el gasto como realizado y el crédito como aplicado sea el del ejercicio presupuestario en el que se produzca el reconocimiento de la obligación.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> La propia LPACAP en su exposición de motivos establece que la normativa presupuestaria complementa la regulación de las relaciones <<ad extra>> de las Administraciones con los ciudadanos, es decir, la regulación del procedimiento administrativo común.

<sup>55</sup> La regla «del servicio hecho», recogida en la doctrina de la IGAE y en la normativa presupuestaria y de contratación establece que el momento a partir del cual la obligación es exigible vendría determinado por la fecha que consta en el acto formal de la Administración que acredite la recepción del suministro o conformidad de la prestación del servicio.

<sup>56</sup> El art. 34.1.b) LGP dispone que “el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural, y a él se imputarán las obligaciones económicas reconocidas hasta el fin del mes de diciembre, siempre que correspondan a adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o, en general, gastos realizados dentro del ejercicio y con cargo a los respectivos créditos”. Por tanto, cuando no coinciden en un mismo año natural los actos de compromiso del gasto, reconocimiento de la obligación y pago al acreedor, el presupuesto en el que aparecerá el gasto como realizado y sus créditos aplicados será el del reconocimiento de la obligación.

Para que surja la obligación de pago es necesario que concurren unos requisitos materiales o de fondo y otros, puramente formales.

En cuanto a los requisitos materiales, hay que diferenciar entre las obligaciones recíprocas y las no recíprocas:

- En el caso de las obligaciones recíprocas, es decir aquéllas en las que existe una prestación a cargo de terceros, como puede ser un contrato de obras, es necesario asegurar documentalmente, o de forma material, que el acreedor haya cumplido la prestación o servicio a su cargo. En este mismo sentido, el párrafo segundo del artículo 21 LGP prevé que cuando las obligaciones tienen por causa prestaciones o servicios, el pago no podrá efectuarse si el acreedor no ha cumplido o garantizado su correlativa obligación.
- Para las obligaciones no recíprocas, como una subvención, en las que no existe prestación a cargo de tercero, el pago estará condicionado al nacimiento del derecho del acreedor en virtud de la Ley o del acto administrativo de que, según la Ley, lo otorgue.

Respecto de los requisitos formales, para que exista una auténtica obligación de pagar se precisan unos actos administrativos que garantizan los intereses públicos así como de los acreedores:

- El acto de reconocimiento de la obligación, mediante el que la Hacienda Pública acepta formalmente el crédito a su cargo.
- El acto de liquidación de la obligación, que se practica conjuntamente con el acto de reconocimiento y determina el importe exacto a satisfacer.

#### **4.1.3.1 Competencias.**

La competencia para reconocer las obligaciones económicas corresponde a los mismos cargos u órganos que tienen la competencia para comprometerlos (art. 74 LGP), es decir:

- Los Ministros y los titulares de los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los PGE.
- Los Presidentes o Directores de los OOAA del Estado (ej.: Presidentes de las Confederaciones Hidrográficas).
- Los directores de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

Igualmente, esta competencia también puede ser objeto de delegación en los términos establecidos reglamentariamente.

Si se trata de obligaciones derivadas de la ejecución de un contrato, como el reconocimiento de obligaciones forma parte de las facultades del órgano de contratación, puede ser objeto de desconcentración en otros órganos mediante Real Decreto aprobado por el Consejo de Ministros, de acuerdo con la LCSP.

#### **4.1.3.2 Justificación del reconocimiento de la obligación.**

El procedimiento ordinario de reconocimiento de la obligación supone la incoación de un expediente en el que se recoge la identidad del acreedor, el compromiso del que se deriva la deuda que se reconoce, el importe de la misma y los documentos acreditativos del cumplimiento de las condiciones establecidas. El reconocimiento de la obligación se materializa en la aprobación de estos documentos justificativos por el órgano competente. De acuerdo con el principio del «servicio hecho», para el reconocimiento de la obligación se exige la acreditación previa de que el tercero con el

que la Administración se comprometió a realizar un gasto ha cumplido las condiciones que se hubieran establecido.

La verificación por parte de la Administración de la justificación del gasto realizado se ejecuta mediante la comprobación documental o material de la realidad del gasto.

La comprobación documental se realiza mediante la confrontación de los documentos que, de acuerdo con la normativa que resulte de aplicación a cada tipo de gasto, acredite la existencia del derecho del acreedor, con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto. Los documentos justificativos se integran en lo que se denomina “cuenta justificativa”, que si cumple sus requisitos servirá para hacer prueba de la realidad del gasto realizado.<sup>57</sup> Algunos documentos justificativos, como las facturas<sup>58</sup>, se aportan por el acreedor, mientras que otros, como las nóminas, se generan por la Administración. La LGP no regula cuales son los documentos que justifican el reconocimiento de la obligación y sus requisitos sino que se limita a habilitar al Ministro de Hacienda para que lo haga, conforme a cada tipo de gastos, previo informe de la IGAE (art. 74.4 LGP).

Además, en los gastos físicamente identificables, como obras o compra de bienes inventariarles, cabe realizar una comprobación material de los mismos mediante una inspección física o examen de los bienes u objetos<sup>59</sup>. El art. 150.2 LGP establece que el ejercicio de la función interventora comprende también la comprobación de la inversión. El resultado de la comprobación se reflejará en un acta o certificación en la que se expresará, con el detalle necesario, la circunstancia de haberse ejecutado la prestación o servicio con arreglo a las condiciones generales y particulares que hubieran sido previamente establecidas, que formará parte de las cuentas justificativas de la inversión.<sup>60</sup>

Hechas las comprobaciones, el órgano competente procederá a dar la conformidad con las prestaciones recibidas, y a llevar a cabo la liquidación de la obligación, determinando de esta forma el importe de la obligación que va a nacer en ese momento con cargo a la Hacienda Pública por un importe ya determinado.

Con el reconocimiento de la obligación, el crédito presupuestario queda afectado al cumplimiento de la obligación de que se trate aplicándose definitivamente a la finalidad para la que fue aprobado. Así, realizado el reconocimiento de la obligación, el crédito presupuestario, a efectos presupuestarios, se tendrá por ejecutado aunque todavía no se haya procedido a su pago al acreedor de la Hacienda Pública.

---

<sup>57</sup> De ahí que, como expone PASCUAL GARCÍA, el reconocimiento y liquidación de la obligación se identifica con la aprobación de las cuentas justificativas. En el primer caso, el punto de referencia es la relación Administración acreedor, y en el segundo, la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas.

<sup>58</sup> De conformidad con la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, las facturas electrónicas se remitirán a la Administración a través del Punto General de Entrada de Facturas Electrónicas de la Administración General del Estado (FACE), con algunas excepciones.

<sup>59</sup> Lo que comúnmente se llama “recepción”.

<sup>60</sup> El art. 28 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, desarrolla la intervención de la comprobación material de la inversión. El apartado 1 establece que: “La *intervención de la comprobación material de la inversión es la facultad de la Intervención de verificar materialmente, antes del reconocimiento de la obligación, la efectiva realización de las obras, servicios y adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato o encargo*”. Si el importe de la inversión es igual o superior a 50.000 euros, IVA excluido, los órganos gestores deberán solicitar de la IGAE la designación de representante para su asistencia potestativa a la comprobación material de la Inversión, que a su vez también podrá designar un asesor. El resultado de la comprobación material se reflejará en un acta. Si por el importe de la inversión, no fuera preceptiva la intervención o no se hubiera acordado la designación de representante, la comprobación de la inversión se justificará con un acta o una certificación expedida por quien corresponda recibir o aceptar la prestación o servicio.

Si por alguna incidencia administrativa al reconocerse la obligación se careciese de consignación presupuestaria, la misma no podrá ser satisfecha hasta que se habilite el crédito presupuestario correspondiente. Ello impedirá el pago y la contracción en cuentas de la obligación pero la validez de la misma estaría fuera de dudas (21.1 LGP).

La fecha del documento de reconocimiento determina el *dies a quo* exacto a partir del cual comienza el devengo de los intereses de demora a cargo de la Administración.<sup>61</sup>

#### **4.1.3.3 Intervención de la liquidación del gasto y de la inversión.**

El acto de reconocimiento de la obligación está sujeto a la intervención, de conformidad con el art. 150.2.b) LGP. Tiene por objeto comprobar que las obligaciones (el crédito exigible por el acreedor público) responden a gastos aprobados y, en su caso, fiscalizados favorablemente; que los documentos justificativos se ajustan a las disposiciones legales y reglamentarias que resulten de aplicación; y que se ha realizado la comprobación material de la inversión.<sup>62</sup>

#### **4.1.3.4 Registro contable del reconocimiento de la obligación.**

El reconocimiento supone la contracción en cuentas de la obligación reconocida, tras contabilizarse la autorización y el compromiso de gasto y después de acreditar la realización de la contraprestación correspondiente o el derecho del acreedor.

En el caso de la Administración del Estado –no es de aplicación a los OOAA-, una vez acordado el reconocimiento de la obligación, el Servicio gestor competente expedirá un Documento contable “OK” que será remitido a la Oficina de Contabilidad junto con la documentación en la que se acredite la realización de la prestación o el derecho del acreedor de acuerdo con lo previsto en la autorización y compromiso del gasto (Reglas 23.3 y 62.6 IOC). En los documentos que incorporen la fase de reconocimiento de la obligación, deberán figurar las fechas en que se realizó el gasto y en que se dictó el acto administrativo de reconocimiento de la obligación (Reglas 23.5 IOC).

Como se estudia más adelante, se expide un documento mixto “OK” porque la contabilización del reconocimiento de la obligación (O) es simultánea a la de la propuesta de pago (K).

Excepcionalmente, cuando se trate de operaciones específicas de la Deuda Pública, podrán expedirse Documentos “O”, de reconocimiento de la obligación, que no lleven implícita la propuesta de pago. En estos supuestos, la propuesta de pago se expedirá por el Servicio gestor correspondiente, con posterioridad al reconocimiento de la obligación, de acuerdo con las normas de tramitación correspondientes, debiendo formularse al efecto el oportuno Documento “K”, de propuesta de pago.

#### **4.1.3.5 Propuesta de pago.**

La propuesta de pago sólo tiene lugar en el ámbito de la AGE, ya que, la competencia para ordenar pagos está atribuida a órganos distintos de los que gestionan el gasto y reconocen la obligación. Como se verá más adelante, en la AGE, la competencia para

---

<sup>61</sup> Si la Administración no paga al acreedor dentro de los tres meses siguientes al día del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle el interés de demora señalado en el art. 17.2 LGP sobre la cantidad debida, desde que el acreedor reclame su cumplimiento.

<sup>62</sup> Art. 27 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.



ordenar y hacer efectivo el pago de las obligaciones contraídas con cargo al Presupuesto está atribuida al Director General del Tesoro y Política Financiera. Mientras que como se ha analizado a lo largo de este trabajo, las competencias para aprobar, comprometer y liquidar el gasto están atribuidas a los Ministros y a los titulares de los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los PGE.

Mediante este acto, el órgano que ha reconocido una obligación con cargo al presupuesto (un Ministerio, por ejemplo), se dirige al órgano competente para ordenar el pago (Director General del Tesoro y Política Financiera) proponiéndole que proceda a su pago. Este acto sirve de enlace entre la etapa de ordenación del gasto y la de ordenación del pago de la obligación a favor del interesado.

La Regla 23.3 de la IOC establece que *“todo reconocimiento de la obligación llevará implícita la correspondiente propuesta de pago, entendiéndose como tal la solicitud por parte de la autoridad competente que ha reconocido la existencia de una obligación para que, de acuerdo con la normativa vigente, el Ordenador general de Pagos proceda a efectuar la ordenación de su pago”*. Esta anotación se tramita mediante el documento “OK”, que debe ser remitido por el centro gestor a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (en adelante, DGTPF), a través de medios informáticos y acompañado de la documentación que justifique la operación (ver modelo de documento contable OK en el Anexo V).

En el caso de los OOAA, puesto que el Presidente del Organismo es simultáneamente gestor de gastos y ordenador de pagos, el acto administrativo de propuesta de pago no tiene sentido –y no aparecerá el documento contable “OK”, sino tan solo el “O”-.

Las propuestas de pago que se emitan se expedirán a favor de los acreedores directos, salvo determinados supuestos en los que el pago se efectúa a través de un intermediario<sup>63</sup>. Se entiende por acreedores directos las personas físicas o jurídicas o las entidades sin personalidad jurídica, públicas o privadas, que hayan ejecutado las prestaciones derivadas de los contratos celebrados, sean beneficiarios de las subvenciones o ayudas públicas, o, en general, a favor de quienes fuesen contraídas obligaciones de carácter presupuestario o no presupuestario. Cuando el acreedor directo comunique al órgano gestor competente la transmisión de las certificaciones, cuentas o títulos que representen deudas de la AGE, habrán de expedirse las correspondientes propuestas de pago a favor del cesionario, debiendo indicarse también los datos del cedente, así como la fecha de comunicación de la transmisión a la AGE.

#### **4.1.4. Fases mixtas. La acumulación de los actos de autorización, compromiso de gasto y reconocimiento de la obligación.**

La normativa contable prevé la acumulación en un solo acto administrativo de dos o más fases de ejecución de gastos presupuestarios si la naturaleza del gasto lo permite o por razones de economía procedimental. Esta acumulación de actos produce los mismos efectos que si dichas fases se acordaran en actos administrativos separados.

La acumulación puede afectar a la autorización y el compromiso de gasto, en cuyo caso se expedirá un documento mixto “AD”; al reconocimiento de la obligación y la propuesta de pago, en cuyo caso se expedirá un documento mixto “OK”; o a la autorización del gasto, su compromiso y el reconocimiento de la obligación, en cuyo

---

<sup>63</sup> En los supuestos de pago de las retribuciones de personal al servicio de la AGE, las prestaciones de clases pasivas del Estado, anticipos de caja fija o pagos a justificar, la propuesta de pago se expedirá a favor de las Cajas pagadoras, Habilitaciones, Pagadurías y otros agentes mediadores en el pago que actuarán como intermediarios para su posterior entrega a los acreedores (art. 75.3 LGP).

caso se expedirá un documento mixto “ADOK” (art. 73.6 LGP y Regla 24 IOC) (ver modelo de documento contable AD en el Anexo IV y ADOK, en el Anexo VI).

La separación de fases de autorización y compromiso del gasto tiene sentido en los expedientes de contratación o de gestión de subvenciones en los que existe una fase de licitación o concurrencia posterior a la aprobación del gasto. Así, en el primer caso, la aprobación del expediente de contratación comprende la aprobación o autorización del gasto y se formula un documento “A” de ejercicio corriente y en su caso, los documentos “A” de ejercicios posteriores. Cuando se adjudica el contrato, la Administración se obliga, el crédito presupuestario queda afectado con carácter definitivo, y se expide el documento contable “D” de ejercicio corriente y en su caso, los documentos “D” de ejercicios posteriores. No obstante, el Servicio gestor competente puede obviar la expedición de los documentos “A” si la normativa aplicable al contrato específico así lo establece o por economía procesal, y formular los correspondientes documentos “AD” de ejercicio corriente y, en su caso, de ejercicios posteriores, después de que se haya adjudicado y formalizado el contrato.

En el segundo caso, en el procedimiento de concurrencia competitiva para adjudicación de subvenciones, la aprobación del gasto debe hacerse antes de la convocatoria y el compromiso del gasto no se puede hacer hasta que no se resuelva la concesión de la subvención (art. 34 LGS).

Como ya se ha citado, la acumulación de actos puede ser consustancial al tipo de gasto. Este es el caso de las obligaciones que derivan directamente de la ley o de actos unilaterales de la Administración en las que coincide en el tiempo la autorización y el compromiso de gasto (AD), como ocurre en las subvenciones con asignación nominativa.<sup>64</sup> En este último caso, en el presupuesto o acto se identifica la persona o entidad destinataria de la subvención, y la aprobación del gasto por la Administración implica su compromiso con esa persona o entidad.

Pero también puede ser conveniente por razones de eficiencia o de economía procedimental, como ocurre en las retribuciones de personal, las cuotas sociales o las prestaciones sociales –clases pasivas-.<sup>65</sup>

En definitiva, no hay una serie de supuestos tasados de acumulación de fases. Por tanto, en función de la obligación de que se trate o del tipo de gasto se podrá decidir la acumulación de actos. En cualquier caso, a los documentos AD o ADOK, se acompañará la documentación justificativa de todas las fases que se acumulen en la operación (Regla 62.7 IOP).

## **4.2. Ordenación y ejecución del pago.**

La ordenación y ejecución del pago es la segunda etapa del procedimiento de gestión de los créditos presupuestarios y tiene lugar tras la ordenación del gasto previamente analizada. En esta etapa se procede a la realización de los pagos correspondientes a las obligaciones reconocidas. Incluye la ordenación del pago -que supone la emisión de un documento necesario para que se pueda llevar a cabo el pago de la obligación- y el pago material –que extingue la obligación contraída por la Administración-.

En la AGE existe un único centro gestor del pago que es la DGTPF, cuya caja ejecuta los pagos tramitados según el procedimiento general de gestión de créditos

---

<sup>64</sup> Subvenciones nominativas son aquellas que aparecen con tal carácter en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado o en las disposiciones en virtud de las cuales hayan de ser otorgadas (Regla 83 IOC).

<sup>65</sup> Las reglas 67, 70 y 71 de la IOC, regulan, con carácter general, que al inicio del ejercicio el Servicio gestor competente deberá formular un documento AD por el importe que se prevea gastar durante dicho ejercicio.

presupuestarios. Más adelante se expondrá que en los Ministerios también existen cajas pagadoras, pero tienen una función subordinada y realizan sólo pagos derivados de procedimientos especiales como los anticipos de caja fija o los pagos a justificar.

El procedimiento para el pago de obligaciones de la AGE se regula en la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio. Esta Orden prevé la existencia de un Fichero Central de Terceros en el que figurarán los datos identificativos de las personas físicas o jurídicas o las entidades sin personalidad jurídica, públicas o privadas, que se relacionen con la AGE como consecuencia de operaciones presupuestarias o no presupuestarias, y de cuya relación se generen pagos u obligaciones (número de identificación fiscal, nombre o razón social y domicilio social). El alta de datos identificativos se realizará por la Oficina de Contabilidad en donde se deba incorporar al Sistema de Información Contable la primera de las operaciones que afecten a ese tercero. También incluirá los datos sobre el pago y las incidencias que puedan afectar al pago de las obligaciones (providencias y diligencias de embargos, retenciones judiciales, etc.).

#### **4.2.1. Ordenación del pago**

La ordenación del pago consiste en la expedición de la orden, mandamiento o libramiento de pago a favor del acreedor a través de las cuales distribuyen en el tiempo los pagos en función de las disponibilidades financieras de la entidad.

Esta fase es diferente si la obligación se ha reconocido en el ámbito de la AGE, o si se ha producido en alguno de los entes dependientes de esta.

##### ***4.2.1.1 Competencia para ordenar los pagos.***

En el ámbito del Estado, como ya se ha indicado al estudiar la propuesta de gasto, las funciones de Ordenador General de pagos se atribuyen al Director General del Tesoro y Política Financiera, bajo la superior autoridad del Ministro de Economía -en la actualidad, Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital<sup>66</sup>- (art. 75.1 LGP).

Asimismo, competen al Director General de la Tesorería General de la Seguridad Social, bajo la superior autoridad del Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales -en la actualidad, Ministra de Trabajo y Economía Social<sup>67</sup>- las funciones de Ordenador general de pagos de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social (art. 75.2 LGP).

En el ámbito de los OOAA del Estado, será el Presidente o Director del organismo autónomo el competente para la ordenación de los pagos en ejecución del Presupuesto de Gastos del organismo (art. 112 LGP).

##### ***4.2.1.2 Actuaciones para la ordenación del pago.***

En la etapa de ordenación del gasto se ha visto que, con carácter general, los órganos de la AGE que dicten los actos administrativos de reconocimiento de obligaciones, de manera simultánea, propondrán su pago a la DGTPF, mediante la expedición de las oportunas propuestas de pago (documento contable "OK").

A continuación, a efectos de la ordenación de los pagos, la Oficina de Contabilidad que hubiese efectuado el registro de los datos de las propuestas de pago dará traslado

---

<sup>66</sup> De acuerdo con el Real Decreto 2/2020, de 12 de enero, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales.

<sup>67</sup> Ídem.

de los mismos a la DGTPF como ordenador de pagos, mediante la utilización de los procedimientos informáticos del Sistema de Información Contable. Una vez que las Oficinas de Contabilidad han registrado en el Sistema de Información Contable de la AGE las propuestas de pago, la DGTPF procederá a ordenar el pago.

Previamente se comprueban si los datos de las propuestas de pago son conformes con los que figuran en el Fichero Central de Terceros y, en su caso, se completan con los datos necesarios para que pueda realizarse la ordenación. También se valida la posible existencia de alguna incidencia que pueda afectar al pago de las obligaciones (providencias y diligencias de embargos, retenciones judiciales, etc.).

El ordenador de pagos decidirá el momento en el que el pago ha de tener lugar, no arbitrariamente, sino de acuerdo con los criterios marcados por la LGP, tales como la fecha de recepción, el importe, la aplicación presupuestaria y forma de pago (art. 107.2 LGP).

Además, la cuantía de los pagos ordenados en cada momento se ajustará al Presupuesto monetario aprobado, una norma cuya finalidad es fragmentar la disponibilidad de créditos en fracciones del periodo anual.<sup>68</sup> Para ello, el ordenador general de pagos comprobará que las propuestas de pago se ajustan al Presupuesto monetario aprobado y de acuerdo con los criterios de tesorería seleccionará las propuestas que vayan a ser ordenadas. De esta manera se evitan desfases entre los ingresos y gastos. Las propuestas que no se ajusten al Presupuesto monetario, quedarán retenidas a la espera de que se efectúe su ordenación en un proceso posterior. Es importante señalar que lo anterior podría contravenir la legislación administrativa, que prohíbe el pago aplazado<sup>69</sup>. En este sentido, PASCUAL GARCÍA sostiene que *“en caso de conflicto entre las precisiones del presupuesto monetario y la fecha de vencimiento de la obligación, debe de prevalecer ésta o, en último extremo, que la Administración tendrá que abonar los intereses de demora.”*<sup>70</sup>

Las órdenes de pago que se emitan de las propuestas de pago seleccionadas, se comunican a la Caja pagadora que deba efectuar el pago, también a través de medios informáticos.

#### **4.2.1.3 Intervención formal de la ordenación del pago.**

El acto de ordenación del gasto está sometido a intervención formal. El control se limita a comprobar que el pago ha sido ordenado por órgano competente y se ajusta al acto de reconocimiento de la obligación. Si la Intervención considera que cumple los requisitos, hará constar su conformidad mediante diligencia firmada en la propia orden de pago o en el documento resumen de cargo a las cajas pagadoras. Si no se cumplen los requisitos exigidos, formulará el correspondiente reparo, motivado y por escrito, el cual suspenderá, hasta que sea solventado, la tramitación de la orden de pago.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> El presupuesto monetario tiene como objetivo lograr una adecuada distribución temporal de los pagos y una correcta estimación de la necesidad de endeudamiento del Estado. Para ello, las órdenes de pago deberán acomodarse al presupuesto monetario, que puede modificarse a lo largo del ejercicio presupuestario (art. 106 y 107 LGP). Aunque la LGP prevé que se apruebe anualmente por la Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, el vigente se aprobó en 2004 mediante la Orden EHA/4261/2004, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el Presupuesto monetario correspondiente al ejercicio 2005.

<sup>69</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 515.

<sup>70</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 602.

<sup>71</sup> Art. 29 y 30 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

#### **4.2.1.4 Clasificación de las órdenes de pago.**

Las órdenes de pago se pueden clasificar según el momento en que se justifiquen en órdenes de pagos en firme y órdenes de pagos a justificar.

Las órdenes de pagos en firme son aquellas que tienen por objeto satisfacer obligaciones ya reconocidas y liquidadas a favor de los acreedores, porque previamente se ha acreditado la realización de la prestación o el derecho del acreedor, de acuerdo con la regla del servicio hecho (art. 73.4 LGP).

A su vez la ordenación de pagos en firme puede dividirse en otros dos tipos: órdenes de pago expedidas a favor del acreedor directo del derecho o bien órdenes de pago expedidas a favor de un cajero pagador para que éste efectúe el pago a los perceptores finales. En ambos casos, previamente se ha debido acreditar la realización del servicio o el derecho del acreedor, pero sólo en el primer caso -órdenes de pago expedidas a favor del acreedor directo-, se puede hablar de extinción de la obligación contraída por la AGE en los términos que establece el artículo 73.5 LGP. Cuando actúa un cajero pagador de intermediario, la deuda solo se extingue cuando éste efectúa los pagos finales.

En cuanto a las órdenes de pagos a justificar, son aquellas que tienen por objeto satisfacer gastos sin la previa justificación de haber realizado la prestación que originó el gasto o el derecho del acreedor. Constituyen un procedimiento excepcional de gasto y pago que se analizará más adelante.

#### **4.2.2. Pago material.**

Es el acto por el que la Hacienda Pública se libera de su deuda y cancela su obligación. Es la forma principal de extinción de las obligaciones económicas, pero no es la única, ya que podrán extinguirse por cualquiera de las causas contempladas en el Código Civil y en el resto del ordenamiento jurídico, como la prescripción, la compensación, etc. (artículo 22.1 LGP).

En el Derecho presupuestario, con carácter general, el pago significa la extinción de la obligación económica contraída por la AGE. Pero esta afirmación sólo es válida para los pagos expedidos a favor del acreedor directo que figura en la propuesta de pago.

Aunque el pago directo a los acreedores es la regla general, las órdenes de pago se pueden expedir a favor de Habilitaciones, Cajas pagadoras o Depositarias de fondos, así como otros agentes mediadores en el pago, que actuarán como intermediarias para su posterior entrega a los acreedores (art. 75.3 LGP) en los siguientes supuestos:

- en el pago de las retribuciones de personal al servicio de la AGE,
- en el pago de las prestaciones de clases pasivas del Estado,
- en el procedimiento especial de pago a través del sistema de anticipos de caja fija,
- en el procedimiento especial de pagos a justificar,
- en otros supuestos que se autoricen expresamente por la DGTPF. En este sentido, la DGTPF ha autorizado también el pago a través de mediadores en los supuestos de pagos masivos, pluralidad de acreedores y existencia de un tercero que no puede individualizarse mediante número de identificación fiscal.

Por tanto, en este apartado se analizan tanto los pagos en firme a favor del acreedor directo como a favor de un agente mediador en el pago, dado que constituye un trámite esencial para el pago a los perceptores finales.

#### **4.2.2.1 Competencia.**

El pago material es consecuencia de las órdenes de pago emitidas por el ordenador de pagos, que actúa de puente entre los órganos gestores que proponen el gasto y la tesorería que lo ejecuta.

El Tesoro Público tiene encomendada la función de pagar las obligaciones del Estado (art. 91.b) LGP). Una vez que las propuestas de pago han sido ordenadas por la DGTPF, se procederá al pago.

En el ámbito de los OOAA del Estado, el pago de las obligaciones corresponde al Presidente o Director del organismo autónomo (art. 74.2 LGP).

#### **4.2.2.2 Intervención material del pago.**

La ejecución del pago también está sometida a intervención, la denominada intervención material del pago<sup>72</sup>, que comprobará la identidad del perceptor y la cuantía del pago. Si la Intervención está conforme, autorizará la salida de los fondos y valores. En caso contrario, formulará reparo motivado y por escrito.

#### **4.2.2.3 Medios de pago.**

La LGP establece que como medios de pago, pueden utilizarse: transferencia bancaria, cheque, efectivo o cualesquiera otros medios de pago, sean o no bancarios, en las condiciones que establezcan los Ministros de Economía y de Hacienda (art. 110 LGP). Pero también dispone que podrá establecerse que, en la realización de determinados ingresos o pagos de la AGE, sólo puedan utilizarse ciertos medios de pago especificando en cada caso las condiciones de utilización (art. 110 LGP). En este sentido, la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado, establece que el pago de las obligaciones a cargo de la AGE se efectuará mediante transferencia bancaria contra la correspondiente cuenta del Tesoro en el Banco de España o en alguna Entidad de Crédito debidamente autorizada. Sólo excepcionalmente y para las personas físicas el Director General del Tesoro y Política Financiera podrá autorizar el pago mediante cheque nominativo.

También se podrán cancelar las obligaciones mediante pagos en formalización<sup>73</sup> a conceptos del presupuesto de ingresos y a conceptos no presupuestarios (que no producen variaciones efectivas de tesorería).

#### **A) Transferencias bancarias.**

El pago por transferencia es el medio de pago más habitual tanto a favor de acreedores particulares como de agentes mediadores en el pago. En el caso de las órdenes de pago expedidas a favor de un acreedor directo (personas físicas, personas jurídicas privadas, entidades privadas sin personalidad jurídica y entidades y organismos públicos), el abono se efectuará en cuentas abiertas a nombre de los acreedores. En el caso de las órdenes de pago expedidas a favor de agentes mediadores en el pago, el abono de la transferencia bancaria se realizará en la cuenta

---

<sup>72</sup> Artículo 31 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

<sup>73</sup> El "pago en formalización" se refiere a la extinción de la deuda mediante compensación, que como ya se ha indicado en el epígrafe 4.2.2., "Pago material", que es una de las formas de extinción de las obligaciones.

que deban tener abierta en el Banco de España o, debidamente autorizada, fuera del mismo.

La designación de cuenta bancaria podrá realizarse telemáticamente, y en algunos casos, en papel. Para la designación telemática de cuentas corrientes existe un servicio electrónico habilitado a tal efecto en la sede electrónica de la DGTPF (<https://www.tesoropublico.gob.es>) que permite designar, dar de baja, modificar y consultar los datos bancarios que figuran registrados en el Fichero Central de Terceros. En el formulario de designación se exigirá que el acreedor declare que la cuenta bancaria designada es de su titularidad. Las personas obligadas a comunicarse electrónicamente con la Administración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2 LPACAP<sup>74</sup>, deberán utilizar exclusivamente la vía electrónica. Aquellos sujetos no obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas, podrán cumplimentar en papel el modelo de designación de cuenta, debiendo constar en el mismo, o en documento anejo, la acreditación de la titularidad de la cuenta designada en alguna de las formas que se indican en el propio modelo, y presentarlo en cualquiera de los lugares y registros establecidos en el artículo 16.4 de la LPACAP, dirigido a la DGTPF. Los acreedores directos podrán designar un máximo de tres cuentas bancarias para su inclusión en el Fichero Central de Terceros. Este límite podrá elevarse, previa solicitud de los interesados, por la DGTPF.

Los pagos por transferencia se realizarán por la DGTPF, transfiriendo el importe líquido de las respectivas órdenes a la cuenta bancaria que figure en la propuesta de pago. En el caso de que en la propuesta de pago no figure la cuenta bancaria o la que figure se encuentre de baja en el Fichero Central de Terceros en el momento de su ordenación, se procederá a ordenar el pago en otra cuenta que esté dada de alta con el correspondiente tipo de pago. Asimismo, si efectuada la transmisión de una propuesta a la DGTPF, y siempre que aquélla no hubiera sido ordenada, el interesado quisiera recibir la transferencia en una cuenta distinta a la incluida en la propuesta de pago, podrá solicitar la modificación a la DGTPF.

Con el objeto de que el Banco de España o entidad de crédito debidamente autorizada ejecuten las órdenes de pago mediante transferencia, la DGTPF les remitirá la información acordada entre el Tesoro Público y dicho Banco. La DGTPF informará a cada perceptor, a través del banco en el que se sitúen los fondos o por medios electrónicos, de las transferencias realizadas a su favor. La información sobre transferencias ordenadas por la DGTPF se envía a los habilitados o cajeros pagadores y será documento justificativo en los procedimientos de pagos a justificar y anticipos de caja fija.

Las entidades de crédito abonarán en las cuentas de los beneficiarios los importes correspondientes a las transferencias ordenadas por el Tesoro Público en los términos establecidos por el Banco de España en la circular correspondiente. Cuando una entidad de crédito no pudiera ejecutar el abono a la cuenta beneficiaria en el plazo

---

<sup>74</sup> El art. 14.2 LPACAP establece lo siguiente: “En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.”

máximo establecido por el Sistema Nacional de Compensación Electrónica, Subsistema General de Transferencias, deberá proceder a la devolución de la transferencia al Banco de España. A continuación, el Banco de España pondrá en conocimiento de la DGTPF dicha circunstancia a fin de efectuar su ingreso en una cuenta transitoria del Tesoro.

El plazo para proceder al pago está implícitamente fijado en los tres meses siguientes al día de notificación del reconocimiento de la obligación, dado que el art. 24 LGP dispone que si la Administración no pagara en ese plazo, tendrá que abonar intereses de demora sobre la cantidad debida, desde que el acreedor, una vez transcurrido dicho plazo, reclame por escrito el cumplimiento de la obligación.

Por último, el derecho a exigir el pago de las obligaciones reconocidas prescribirá a los cuatro años desde la fecha de notificación del reconocimiento de la obligación, de conformidad con el art. 25.1.b) LGP.

### ***B) Pagos en formalización.***

Otro de los posibles medios de pago es el pago en formalización. Se pagarán en formalización todas las órdenes cuyo importe líquido sea cero, ya sea como consecuencia de embargos, retenciones, compensación de deudas o cualquier circunstancia que genere descuentos por un importe igual al íntegro de la orden de pago.<sup>75</sup>

La compensación de deudas requiere la petición del interesado, que debe ser al mismo tiempo deudor y acreedor de la AGE. El pago por compensación se estudia en un epígrafe posterior del trabajo.

#### ***4.2.2.4 Justificación del pago.***

La justificación del pago a los acreedores está constituida por el recibí del interesado en los supuestos excepcionales en que se autorice el cheque, orden de transferencia al Banco de España o, en su caso, con los correspondientes descuentos incorporados a la orden de pago.

### **4.3. Procedimiento electrónico.**

En la actualidad, el procedimiento de ejecución de los gastos públicos se tramita electrónicamente. La IGAE ha desarrollado un sistema denominado Sorolla2 para facilitar la gestión económica-presupuestaria que se realiza en los centros gestores del gasto de la AGE, sus OOA y otros Entes Públicos con presupuesto limitativo que ajusten sus operaciones al Plan General de Contabilidad Pública. Sirve de registro y archivo de las operaciones (administrativas o contables) realizadas, siendo el punto de información de la situación de cada una de las actuaciones de gestión y proporciona el avance de la ejecución presupuestaria.

Asimismo, por Orden EHA/3990/2008, de 18 de diciembre, se aprobó la aplicación SIC'2 para la tramitación electrónica de los pagos por transferencia autorizados por la Dirección General del Tesoro, OOA o entes públicos en el ámbito de la Administración General e Institucional del Estado, así como la puesta a disposición de la Intervención competente, por vía electrónica, de las relaciones de transferencias

---

<sup>75</sup> Si la compensación es parcial se considera un pago con descuentos. Normalmente derivan de tributos u otras obligaciones a cargo del acreedor, tal y como indica el apartado Décimo de la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado.



para su intervención previa electrónica y su posterior remisión al Banco de España o a la entidad financiera pagadora.

## **5. PROCEDIMIENTO DE GASTOS DE CARÁCTER PLURIANUAL.**

Esto procedimiento se trata de una excepción al principio de especialidad temporal<sup>76</sup>, que ya se anticipó cuando se examinó este principio.

Como ya se ha mencionado, por norma general, el procedimiento de ejecución de un determinado gasto debe desarrollarse dentro del año natural en que los correspondientes créditos están vigentes. Esto implica que los actos de autorización o aprobación del gasto, compromiso o disposición y reconocimiento de la obligación, deben acordarse en el mismo período anual (art. 34 LGP). Por tanto, la Administración, antes de autorizar un gasto, debe asegurarse que la obligación financiera a contraer (el compromiso) quedará reconocida antes del cierre del ejercicio presupuestario.

Sin embargo, debido a la naturaleza de algunos gastos, es necesario que se puedan comprometer gastos cuya ejecución rebase el ejercicio presupuestario. Así, la LGP prevé la posibilidad de que se adquieran compromisos de gastos plurianuales, es decir, que se extiendan a ejercicios posteriores a aquel en que tenga lugar la autorización, siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio y que el número de ejercicios a que se apliquen estos gastos no sea superior a los cuatro siguientes (art. 47 LGP).<sup>77</sup>

El carácter plurianual del compromiso de gasto no significa necesariamente una duración superior al año. Puede tratarse de gastos con una duración inferior al año, pero que se extiendan a lo largo de dos ejercicios presupuestarios.

### **5.1. Limitaciones.**

Como ya se ha indicado, la ejecución debe iniciarse en el propio ejercicio en que se compromete y el número de ejercicios a los que se puede extender el compromiso plurianual no será superior a cuatro.

Además, el gasto que se impute a cada uno de los ejercicios posteriores no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito inicial a que corresponda la operación (a nivel de vinculación) los siguientes porcentajes:

- en el ejercicio inmediato siguiente: el 70 %,
- en el segundo ejercicio: el 60 %,

---

<sup>76</sup> El art. 49.1 Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria dispone que *"con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el propio ejercicio presupuestario (...)"*

<sup>77</sup> Por ejemplo, un contrato de obras que se tramita y comienza a ejecutarse en el ejercicio presupuestario actual (2021) y que su ejecución va a terminar en 2024 (afecta al presupuesto de 2021, pero también a los presupuestos de los ejercicios 2022, 2023 y 2024).

- y en los ejercicios tercero y cuarto: el 50 %<sup>78</sup>

Estas limitaciones no se aplican a los compromisos derivados de la carga financiera de la Deuda y de los arrendamientos de inmuebles, incluidos los contratos mixtos de arrendamiento y adquisición. Para este tipo de gastos, se pueden comprometer créditos para más de los cuatro años siguientes y sobrepasar estos porcentajes.

En los contratos de obra de carácter plurianual, salvo los realizados bajo la modalidad de abono total del precio, la LGP prevé que en el momento en que se realice la adjudicación, se efectúe una retención adicional de crédito del 10 por ciento del importe de adjudicación. Esta retención se aplicará al ejercicio en que finalice el plazo fijado en el contrato para la terminación de la obra o al siguiente, según el momento en que se prevea realizar el pago de la certificación final (art. 47.2 LGP).<sup>79</sup>

Asimismo, cuando se trate de la concesión de subvenciones previstas nominativamente en la LPGE, no podrán adquirirse compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros.<sup>80</sup> Las subvenciones nominativas sólo son aplicables al ejercicio presupuestario actual. No se puede iniciar un expediente de gasto y crear una subvención nominativa para años futuros.

El Gobierno, en casos especialmente justificados, podrá acordar (art. 47.3 LGP):

- la modificación de los porcentajes anteriores,
- incrementar el número de anualidades
- autorizar la adquisición de compromisos de gastos que hayan de atenderse en ejercicios posteriores en el caso de que no exista crédito inicial.

Para ello, el Ministerio correspondiente, a través del Ministerio de Hacienda y previo informe de la Dirección General de Presupuestos, elevará la propuesta al Consejo de Ministros.

---

<sup>78</sup> Por ejemplo, si un Ministerio tiene un crédito disponible en la aplicación presupuestaria 12.01.123B.227.00 de 100.000 € y un crédito inicial en el artículo 22 (nivel de vinculación) de 500.000 €, y pretende tramitar en 2021 un expediente de gasto plurianual (el primero del ejercicio presupuestario) con cargo a esa aplicación presupuestaria, no podrá comprometer para el ejercicio corriente 2021 más de 100.000 € y para los años siguientes:

- en el ejercicio presupuestario 2022: como máximo el 70 % de 500.000 € (crédito inicial del artículo 22, vinculación a nivel artículo), es decir, 350.000 €.
- en el ejercicio presupuestario 2023: como máximo el 60 % de 500.000 € (crédito inicial del artículo 22), es decir, 300.000 €.
- en el ejercicio presupuestario 2024: como máximo el 50 % de 500.000 € (crédito inicial del artículo 22), es decir, 250.000 €.
- en el ejercicio presupuestario 2025: como máximo el 50 % de 500.000 € (crédito inicial del artículo 22), es decir, 250.000 €.

(Los sucesivos expedientes plurianuales que se tramiten con cargo a créditos del artículo 22 son acumulativos. Si posteriormente se inicia otro expediente que afecte al artículo 22, habría que tener en cuenta lo que ya se ha comprometido)

<sup>79</sup> Con cargo a este crédito adicional del 10 % se podrán abonar los excesos de medición - incremento en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto-que no se haya abonado en las certificaciones mensuales a lo largo de la ejecución de la obra (art. 242 LCDP en relación con el art. 160 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

<sup>80</sup> artículo 22.2.a) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones: "(...) se entiende por subvención prevista nominativamente en los Presupuestos Generales del Estado aquella en que al menos su dotación presupuestaria y beneficiario aparezcan determinados en los estados de gasto del Presupuesto. El objeto de estas subvenciones deberá quedar determinado expresamente en el correspondiente convenio de colaboración o resolución de concesión que, en todo caso, deberá ser congruente con la clasificación funcional y económica del correspondiente crédito presupuestario."

Los compromisos adquiridos de los años siguientes se especificarán en los escenarios presupuestarios plurianuales y deberán ser objeto de contabilización separada.

## **5.2. Gestión.**

En consecuencia, en un expediente de gasto de carácter plurianual en el ejercicio presupuestario actual, se llevarían a cabo las siguientes actuaciones:

- aprobación del gasto con cargo al ejercicio corriente y aprobación del gasto para ejercicios posteriores, respetando los límites del 70%, 60%, 50% y 50%.
- compromiso del gasto con cargo al ejercicio corriente y compromiso del gasto para ejercicios posteriores, respetando los límites del 70%, 60%, 50% y 50%.
- el reconocimiento de la obligación (y la propuesta de pago), que deben realizarse en el ejercicio actual
- orden de pago y pago material, que podría realizarse en el ejercicio siguiente

## **5.3. Documentos contables.**

Según la Regla 19 de la IOC, al inicio de la tramitación de un expediente de gasto plurianual se solicitará que se certifique que la parte de gasto imputable a ejercicios posteriores no sobrepasa los límites a que se refiere el art. 47 LGP, excepto en el caso de expedientes de contratación de arrendamientos de bienes inmuebles a utilizar por organismos del Estado, que no será necesario tal y como establece la Regla 77 de la IOC.

Para ello, el Servicio Gestor competente para la tramitación del gasto expedirá un documento "RC" de ejercicios posteriores detallando el importe que del gasto en cuestión corresponde a cada uno de los ejercicios posteriores afectados. Este documento, junto con el "RC" de ejercicio corriente (Regla 14.1 IOC) que se expida por el gasto imputable a la anualidad en curso, se remitirá a la Oficina de Contabilidad (Regla 19.1 IOC).

Una vez efectuado su registro contable, y por los importes solicitados mediante el documento RC de ejercicios posteriores, se producirá la minoración de los límites existentes en las aplicaciones presupuestarias afectadas, quedando a partir de este momento reservadas las respectivas cuantías para su posterior utilización en el citado expediente.

Asimismo, del Sistema de Información Contable se obtendrá un certificado de suficiencia de límite de compromisos que será remitido al Servicio Gestor para su incorporación al respectivo expediente.

Posteriormente, una vez aprobado el gasto, se debe realizar un documento contable "A" de ejercicio corriente y los documentos "A" de ejercicios posteriores por la parte que deba ser aplicada en dichos ejercicios (Regla 21.2 IOC)

Comprometido el gasto, se expedirá un documento contable "D" de ejercicio corriente así como los documentos "D" de ejercicios posteriores (Regla 22.2 IOC).

Por el importe de las bajas obtenidas o, en general, por las anulaciones que se acuerden en las distintas anualidades posteriores, se expedirá un documento contable negativo con el fin de anular el exceso de gastos autorizados sobre ejercicios posteriores.

Cuando los actos de autorización y disposición se acumulan, los compromisos de gastos de ejercicios futuros se registran mediante documentos mixtos "AD" en los que figuren los importes de todas las anualidades.

Al iniciarse un nuevo ejercicio económico, las autorizaciones y compromisos de gastos de ejercicios futuros adquiridos en ejercicios anteriores que deban imputarse al corriente se registran con imputación al nuevo presupuesto.

Cuando se reconozca la obligación, se hará un documento contable "OK" del ejercicio corriente (Regla 23.3 IOC). No pueden hacerse documentos "OK" para ejercicios posteriores.

Finalmente, la orden de pago y el pago material puede realizarse en el ejercicio actual o en el siguiente. Si el documento "OK" se hace a finales del ejercicio actual, probablemente no dará tiempo a que se realice el pago en ese ejercicio y se pagará en el ejercicio siguiente.

## **6. TRAMITACIÓN ANTICIPADA DE EXPEDIENTES DE GASTO.**

Como ya se ha repetido en varias ocasiones, la gestión de los créditos presupuestarios debe realizarse durante la ejecución del ejercicio presupuestario. Los expedientes de gasto suponen el cumplimiento de diversos trámites que requieren de un tiempo para su tramitación, a veces significativo. Si se espera a iniciar la tramitación a que esté aprobado el presupuesto del ejercicio, puede generar numerosos problemas. Por un lado, al comienzo del año no se podrá iniciar la ejecución de muchos gastos porque previamente habría que tramitar el expediente de gasto. Y por otro, el plazo para la realización de algunos expedientes de gasto puede resultar insuficiente si de la duración del ejercicio presupuestario se deduce el tiempo de tramitación del expediente de gasto.

Para solucionar estos problemas, la normativa presupuestaria establece la posibilidad de iniciar la tramitación en el ejercicio anterior a aquel en el que vaya a tener lugar su ejecución. Es lo que se denomina tramitación anticipada del expediente de gasto y que se regula en el art. 47.6 LGP y en las Regla 41 a 43 de la IOC. Estos artículos contienen una remisión directa a la normativa de contratación, que en la actualidad se correspondería con el art. 117.2 LCSP. De esta regulación se extraen algunas diferencias entre la tramitación anticipada de expedientes de gasto en el ámbito contractual y fuera del ámbito contractual.

Fuera del ámbito contractual pueden realizarse todas las actuaciones internas de la Administración e incluso aquellas externas que no creen vínculo obligacional por ser solo preparatorias de la resolución final, sin que pueda llegarse a la disposición del gasto. Pueden ser objeto de tramitación anticipada todos los gastos anuales y los que puedan extenderse a ejercicios futuros de conformidad con el art. 47 LGP.

Sin embargo, en el ámbito contractual, el art. 117.2 de la LCSP dispone que *"los expedientes de contratación podrán ultimarse incluso con la adjudicación y formalización del correspondiente contrato, aun cuando su ejecución, ya se realice en una o en varias anualidades, deba iniciarse en el ejercicio siguiente"*<sup>81</sup>. A estos efectos podrán comprometerse créditos con las limitaciones que se determinen en las normas presupuestarias de las distintas Administraciones Públicas.

Cuando se introdujo el apartado 6 del art. 47 LGP, a través de la Disposición final octava de la Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas se planteó si la expresión «comienzo de la ejecución» a efectos del art. 47.1 LGP y de la Regla 41 IOC debía entenderse «en términos de ejecución

---

<sup>81</sup> Por ejemplo, un contrato de servicios que se tramita en el ejercicio presupuestario actual (2021), pero que no comienza su ejecución hasta 2022 y termina en 2025 (no afecta al ejercicio presupuestario actual de 2021, pero sí afecta a los presupuestos de los ejercicios 2022, 2023, 2024 y 2025).

presupuestaria», o si, alternativamente, lo podía ser «en términos de ejecución material» del objeto de la relación jurídica. En la normativa contractual, la «ejecución» atiende a un concepto -el de «ejecución material de la prestación»- que difiere del previsto en la LGP (ejecución presupuestaria y exigibilidad de la prestación). Dado que existe un concurso de normas, de acuerdo con la argumentación dada por la IGAE, ha de prevalecer la norma especial sobre la general, es decir, el régimen especial previsto en el artículo 117.2 LCSP sobre el que deriva del art. 47 LGP, de forma que habrá de ser la «ejecución material de la prestación», y no su ejecución presupuestaria, lo determinante en cuanto a la procedencia de acudir al procedimiento de tramitación anticipada o al de compromisos plurianuales.<sup>82</sup>

Por tanto, cabe la tramitación anticipada de los siguientes supuestos de expedientes de contratación:

- Expedientes de contratación que se inicien y se aprueben en el año x (fase de aprobación del gasto), se adjudiquen-formalicen igualmente en el año x (fase de compromiso del gasto), siempre que su ejecución material se inicie en el año x+1; y
- Expedientes que iniciados y aprobados en el año x-1 o anteriores (fase de aprobación del gasto), se adjudiquen-formalicen en el año x (fase de compromiso del gasto), y su ejecución material se inicie a partir del año x o del año x+1.

Con este procedimiento se llega como máximo hasta el momento inmediatamente anterior a la autorización del compromiso del gasto, quedando condicionada la existencia de crédito adecuado y suficiente en el momento de la adquisición del compromiso del gasto. No obstante, los expedientes de contratación podrán ultimarse incluso con la adjudicación y formalización del correspondiente contrato.

### **6.1. Expediente de contratación.**

La documentación del expediente de contratación que se tramite anticipadamente incorporará especialidades entre las que destacan (Regla 42.2 IOC):

- Constancia en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares o documento equivalente de que la adjudicación y formalización del contrato queda condicionada a la existencia de crédito adecuado y suficiente para financiar las obligaciones derivadas del contrato en el ejercicio correspondiente (en el momento de la adquisición del compromiso de gasto).
- Se deberá incluir un certificado de cumplimiento de los límites o importes autorizados a los que se refiere el art. 47 LGP (del 70%, 60%, 50% y 50% de los ejercicios posteriores). Para ello, el Servicio gestor competente para la tramitación del gasto debe expedir y remitir a la correspondiente Oficina de Contabilidad, un documento "RC" de "tramitación anticipada" detallando el importe que del gasto en cuestión corresponde a cada uno de los ejercicios posteriores afectados. Este documento "RC" podrá ser registrado por el propio Servicio gestor en el Sistema de Información Contable. Una vez registrado el documento "RC" de "tramitación anticipada", se obtendrá del Sistema de Información Contable el certificado de cumplimiento de límites o importes autorizados para su incorporación al respectivo expediente.

---

<sup>82</sup> CIRCULAR 9/2013, de 18 de octubre, de la IGAE, a efectos de unificar el criterio en relación con la tramitación anticipada y compromisos plurianuales de expedientes de gasto correspondientes a contratos del sector público, encomiendas de gestión [artículo 24.6 del texto refundido de la ley de contratos del sector público], subvenciones y ayudas públicas, así como convenios de colaboración.

## **6.2. Documentos contables.**

Autorizado el gasto, el Servicio gestor expedirá, y remitirá a la Oficina de Contabilidad, un documento "A" de "tramitación anticipada" en el que se detallará la distribución por anualidades del gasto que se aprueba con cargo a presupuestos futuros.

Posteriormente, si se adjudica y formaliza el contrato dentro del mismo ejercicio, dicho Servicio gestor formulará un documento "D" de "tramitación anticipada". En el caso de que se acumulen las fases de aprobación y del compromiso del gasto, se expedirá un documento "AD" de "tramitación anticipada".

Al comienzo de cada ejercicio presupuestario, el Sistema de Información Contable controlará que para los expedientes de contratación tramitados anticipadamente existen para la anualidad corriente los oportunos créditos presupuestarios y que, para las sucesivas anualidades, se cumplen los límites o importes autorizados de compromisos de gasto.

Todos los trámites del expediente de gastos se entenderán condicionados a que se mantengan las circunstancias existentes al dictar la autorización del compromiso de gasto.

## **7. ADQUISICIONES, OBRAS CON PAGO APLAZADO Y OTROS COMPROMISOS DE CARÁCTER PLURIANUAL.**

La LGP contempla otras dos excepciones a la temporalidad de los créditos que consisten en el pago aplazado de obligaciones, una vez recibida la prestación por la Administración (art. 48 LG).

La primera de las excepciones se refiere al pago aplazado en la compra de bienes inmuebles: *"podrá ser diferido el vencimiento de la obligación de pago del precio de compra de bienes inmuebles adquiridos directamente cuyo importe exceda de seis millones de euros"*. El desembolso inicial a la firma de la escritura tendrá que ser de al menos el 25 por ciento del precio y el resto puede distribuirse en los cuatro ejercicios siguientes dentro de las limitaciones porcentuales establecidas para los compromisos de gasto de carácter plurianual (art. 48.1 LGP).

La segunda excepción se refiere a los contratos de obras que se efectúan en la modalidad prevista en el art. 198.2 LCSP de abono total (art. 48.2 LGP), es decir, que el pago se realice una vez concluida y recibida la obra. De esta manera, se permite que el gasto se realice en un ejercicio posterior a aquel en que se compromete (como todo gasto plurianual) y se autoriza el pago en un ejercicio posterior a aquel en que las prestaciones o parte de las mismas se realizan.

Los trámites contables que se siguen en estos casos son los mismos que para la realización de gastos plurianuales, aunque son situaciones jurídicas diferentes. En el compromiso de gasto plurianual cada presupuesto soporta gastos realizados durante su vigencia, aunque el compromiso provenga de un ejercicio posterior, mientras que en el caso de adquisiciones y obras con pago aplazado el gasto se compromete y realiza en un ejercicio y se imputa a otro posterior.

## 8. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE GASTOS.

Junto con el procedimiento general del gasto, que como hemos visto es aquel en el que se suceden secuencialmente los actos de autorización, compromiso, reconocimiento de la obligación, propuesta de pago, ordenación del pago y pago material, la LGP regula una serie de procedimientos especiales, cuyo fundamento es la necesidad de atender eficazmente determinadas situaciones y compromisos. Los más importantes son:

- a) Los anticipos de caja fija y fondos de maniobra.
- b) Los pagos a justificar.
- c) Pagos en el extranjero.

En el procedimiento general de gasto público, se ha indicado que el reconocimiento de la obligación con la correspondiente propuesta de pago se efectúa si se cumple la regla general del “servicio hecho”, una vez que el acreedor del Estado ha cumplido la prestación que constituía el objeto de su relación obligacional con el Estado (art. 21.2 LGP). En este sentido, el art. 73.4 LGP dispone que *“El reconocimiento de obligaciones con cargo a la Hacienda Pública estatal se producirá previa acreditación documental ante el órgano competente de la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día aprobaron y comprometieron el gasto”*. Pero existen casos en los que es necesario pagar sin que el servicio se haya prestado y para ello se emplea el procedimiento especial de pagos a justificar.

Además, hay gastos que suelen tener carácter periódico y repetitivo, suelen ser de pequeña cuantía y están relacionados con el funcionamiento diario de los servicios, que exigen un trámite más sencillo. Estos gastos también están eximidos del procedimiento general. En este caso se utiliza el procedimiento especial de anticipos de caja fija o el de fondos de maniobra.

En ambos casos, anticipos de caja fija y pagos a justificar, el pago no se efectúa por la DGTPF, sino que se realiza por las cajas pagadoras existentes en los órganos gestores. Para ello, es necesario que previamente esta caja haya recibido los fondos de la DGTPF. Por tanto, el acreedor no recibe el pago del Tesoro, sino de las Cajas pagadoras de los órganos gestores.

Sin embargo, el momento de la aplicación de los gastos a los créditos presupuestarios difiere. En el caso de los pagos a justificar, la aplicación es previa al pago e incluso puede ser previa a la aprobación del gasto. En el anticipo de caja fija, la aplicación al presupuesto es posterior a la realización del pago.

Conviene señalar que al tratarse de procedimientos especiales, sólo se pueden utilizar en los casos previstos en la ley.

A continuación se expone el funcionamiento de estos procedimientos y cuáles son los órganos competentes que intervienen en los procesos.

### 8.1. Los anticipos de caja fija.

Este procedimiento especial se regula en el art. 78 LGP y se desarrolla en el Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija, y la Orden de 26 de julio de 1989 por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija.

### **8.1.1. Concepto de anticipos de caja fija.**

Los anticipos de caja fija se definen como las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realizan a las cajas pagadoras para la atención inmediata de gastos periódicos o repetitivos. Posteriormente, han de aplicarse presupuestariamente al concepto de que se trate del capítulo 2, gastos corrientes en bienes y servicios, del presupuesto del año en que se realicen los gastos.

En primer lugar, es preciso fijar el concepto de “gasto periódico o repetitivo”. El Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, indica entre estos gastos los relativos a dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, tracto sucesivo y otros de similares características, así como gastos de teléfono, energía eléctrica, combustibles o indemnizaciones por razón del servicio.

En la doctrina tradicional de la relación obligacional se ha distinguido entre unos contratos y unas obligaciones de ejecución instantánea y otras de tracto sucesivo. Las primeras se cumplen de forma inmediata, quedando extinguida la relación con la realización de la prestación prevista en ellos; las segundas suponen una serie de prestaciones periódicas que perviven durante el transcurso de un tiempo prolongado. No todos los gastos de tracto sucesivo quedan comprendidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sino sólo aquellos que, además, tengan la condición de gastos corrientes de funcionamiento. En este sentido, PASCUAL GARCÍA afirma que, a efectos del ordenamiento presupuestario, la delimitación del concepto de gasto periódico y repetitivo la establece la LGP indirectamente: “todos estos gastos han de ser imputables al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año”. Por tanto, estarán comprendidos los gastos ordinarios de funcionamiento de los servicios, que se materializan en una serie de prestaciones sucesivas, que tienen carácter habitual, “repetitivo”, para los cuales no estaría justificado seguir los procedimientos administrativos ordinarios de gestión de gasto y en particular las fases relativas a la ordenación del pago.<sup>83</sup>

### **8.1.2. Implantación del sistema de anticipos de caja fija.**

La implantación de este sistema en los Ministerios u OOAA se hará por acuerdo de los respectivos ministros y los presidentes o directores de los OOAA, previo informe de su Intervención Delegada, que determinará las normas que regulan los pagos satisfechos mediante anticipos de caja fija, entre otras:

- Los criterios generales de los gastos que puedan ser satisfechos mediante anticipos de caja fija.
- Los conceptos presupuestarios a los que serán aplicables así como sus límites cuantitativos.
- La distribución de los anticipos de caja fija por cajas pagadoras ministeriales o de OOAA, centrales y periféricas, siempre dentro del límite del 7 por 100 del total de

---

<sup>83</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, pág. 618-619.



los créditos del capítulo 2 destinado a gastos corrientes en bienes y servicios, o de los límites especiales que rijan en su caso<sup>84</sup>.

- La autorización a las cajas pagadoras, para el mantenimiento de existencias de efectivo con el fin de atender necesidades imprevistas y gastos de menor cuantía, pudiéndose establecer también los importes máximos.
- La autorización, en su caso, de la existencia de subcajas dependientes de una caja pagadora central ministerial o de OOAA.
- Órganos centrales a los que corresponde la aprobación de las cuentas, si la aprobación depende de éstos y no de los Jefes de las Unidades Administrativas a las que las Cajas pagadoras estén adscritas.

La distribución por cajas pagadoras del gasto máximo asignado para conceptos y períodos determinados, podrá hacerse en el acuerdo de adopción del sistema de anticipos de caja fija o en acuerdos posteriores.

El informe previo de la Intervención Delegada se limitará a comprobar que se cumple el límite del 7 por 100 del total de los créditos del capítulo 2 destinado a gastos corrientes en bienes y servicios de los presupuestos de gastos vigentes.

### **8.1.3. Funcionamiento del sistema de anticipos de caja fija.**

Este sistema se estructura sobre la base de la creación en los centros gestores de gasto de una red de cajas pagadoras cuyos fondos son públicos y forman parte del Tesoro Público. Las unidades administrativas responsables de estos fondos formarán parte del Tesoro Público o del patrimonio de la Seguridad Social. En la AGE, sus OOAA y el resto de entidades del sector público administrativo estatal, los fondos se depositan en el Banco de España, en cuentas corrientes abiertas dentro de la agrupación "Tesoro Público. Provisiones de fondos", sin perjuicio de la posibilidad de abrir cuentas corrientes en otras entidades de crédito previa autorización de la DGTPF, así como de la existencia en las Cajas pagadoras de cantidades de efectivo para atender necesidades imprevistas y gastos de menor cuantía si los Jefes de los Departamentos ministeriales y los Presidentes o Directores de los OOAA lo han autorizado. Estas cuentas corrientes sólo podrá admitir ingresos de la DGTPF, Delegaciones de Hacienda u Organismo autónomo o de transferencias entre cuentas de la misma agrupación «Tesoro Público. Provisiones de Fondos».

Los fondos de este sistema tienen carácter extrapresupuestario ya que se ponen a disposición de las cajas pagadoras para situarlos en el lugar del pago de las obligaciones, lo cual no comporta gasto, simplemente se trata de gestión de tesorería.

Los intereses que produzcan los fondos se ingresarán por los Cajeros pagadores en el Tesoro o en la Tesorería de los respectivos OOAA según proceda, con aplicación al concepto oportuno del presupuesto de ingresos.

Los fondos librados como anticipos de caja fija tendrán, en todo caso, el carácter de fondos públicos y formarán parte integrante del Tesoro Público.

En cada Ministerio u Organismo autónomo, puede haber una Caja Pagadora central de la que dependan a su vez una serie de subcajas periféricas, o una red de cajas

---

<sup>84</sup> Excepcionalmente, la Agencia Española de Cooperación Internacional está autorizada para que la cuantía global de los anticipos de caja fija pueda aumentarse hasta un máximo del 14 por ciento del total de créditos del capítulo destinado a gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto vigente en cada momento. Asimismo, podrá incrementarse hasta un máximo del 10 por ciento de los créditos del artículo 23, "indemnizaciones por razón del servicio", del programa 222A, "Seguridad ciudadana", del Ministerio del Interior. (art. 78.3 LGP)

pagadoras independientes. Las subcajas reciben los fondos de la caja de que dependen, y ésta los recibe de la DGTPF.

#### **8.1.4. Límites cuantitativos de los pagos.**

Una vez establecido el sistema de anticipos de caja fija, no podrán tramitarse libramientos aplicados al presupuesto a favor de perceptores directos, excepto los destinados a reposición del anticipo, por importe inferior a 600 euros, con imputación a los conceptos presupuestarios a los que se pueden aplicar los gastos a satisfacer con el anticipo.

Además, con cargo al anticipo de caja fija no podrán realizarse pagos individualizados superiores a 5.000 euros, excepto los destinados a gastos de teléfono, energía eléctrica, combustibles o indemnizaciones por razón del servicio. En este sentido, no podrán acumularse en un solo justificante pagos que se deriven de diversos gastos, ni fraccionarse un único gasto en varios pagos.

#### **8.1.5. Procedimiento.**

Los gastos que se atiendan con anticipos de caja fija deben seguir la tramitación establecida en función del tipo de gasto (contratos, indemnizaciones por razón del servicio, etc.).

Los Presidentes o Directores de los OOOA ordenarán los pagos no presupuestarios correspondientes a los anticipos de Caja fija de su respectivo Organismo.

En las facturas, recibos o cualquier otro justificante que refleje la reclamación o derecho del acreedor, deberá figurar el «Páguese» del Órgano de gestión correspondiente, dirigido al cajero.

Las disposiciones de fondos de las cuentas de anticipos de caja fija se efectuarán mediante cheques nominativos o transferencias bancarias, autorizados con las firmas mancomunadas del Cajero pagador y del funcionario que designe el Jefe de la Unidad Administrativa a la que esté adscrita la Caja pagadora o de los sustitutos de los mismos.

A medida que se van haciendo pagos, los cajeros pueden ir reponiendo los fondos utilizados. Para ello, los cajeros pagadores rinden cuentas por los gastos atendidos con anticipos de caja fija. Las cuentas justificativas se forman con las facturas y otros documentos que justifiquen la aplicación de los fondos y deben aprobarse por los Jefes de las Unidades Administrativas a las que las Cajas estén adscritas. La rendición de cuentas se hará a medida que sus necesidades de tesorería aconsejen la reposición de los fondos utilizados y, necesariamente, en el mes de diciembre de cada año.

Las cuentas de las cajas periféricas podrán ser aprobadas por las propias unidades territoriales o por los órganos centrales si la organización administrativa lo requiere.

Las operaciones de imputación presupuestaria siempre tienen lugar después de realizado el gasto. Las oficinas gestoras expedirán los correspondientes documentos contables de ejecución del presupuesto de gastos a favor del cajero pagador por el importe de los gastos justificados, y con imputación a las aplicaciones presupuestarias a que correspondan.

Posteriormente, la Intervención correspondiente comprobará sólo que el importe total de las cuentas justificativas coincide con el de los documentos contables citados y si coincide, autorizará su tramitación por las oficinas de contabilidad, sin entrar a comprobar si existen anomalías en la cuenta justificativa. La Intervención Delegada,

central o territorial, podrá hacer la comprobación utilizando procedimientos de muestreo cuando fiscalice las cuentas antes de su aprobación por parte de la Unidad.

Por el propio funcionamiento definido para el procedimiento de caja fija, no se produce la imputación presupuestaria de los gastos realizados hasta que se rinde la cuenta justificativa de los pagos realizados, momento en el que ya están realizadas todas las fases de ejecución del gasto, por lo que es procedente que se contabilice mediante un documento "ADOK", que se acompañará a la cuenta justificativa (regla 36 de la IOC). En consecuencia, en los anticipos de caja fija, primero se realiza el pago y posteriormente, la ejecución presupuestaria. El pago se realiza antes de que se haya determinado la cobertura presupuestaria del gasto, es decir, se invierte el *iter* general crédito-gasto-pago. No obstante, la determinación presupuestaria debe efectuarse dentro del mismo ejercicio presupuestario en el que se realizó el gasto.

Una vez efectuado y justificado el pago, el centro gestor repone los fondos en el anticipo de caja fija por los importes justificados, sin esperar el agotamiento de la dotación inicial, de tal manera que, si se han justificado todos los pagos hechos con cargo al mismo, se contará con los fondos necesarios para atender este tipo de obligaciones.

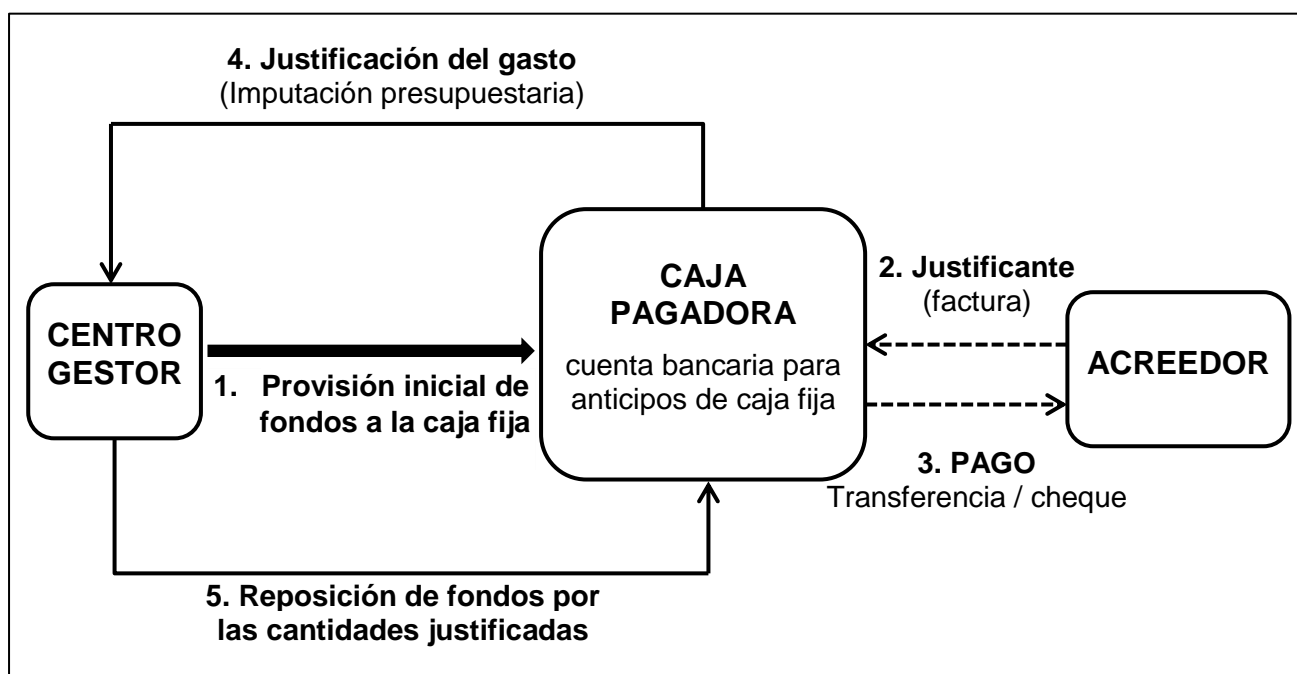


Figura 2. Esquema de anticipos de caja fija.

## 8.2. Los fondos de maniobra.

En el ámbito de la Seguridad Social existe un sistema equivalente a los anticipos de caja fija que se denomina fondos de maniobra, regulado en el Real Decreto 696/2018, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento general de la gestión financiera de la Seguridad Social.

El fondo de maniobra se define como "la provisión de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realice a favor de cada centro de gestión de la Seguridad Social, en una cuenta corriente específica abierta al efecto en una entidad financiera, para la atención inmediata y posterior aplicación contable de los gastos incluidos en el capítulo II, «Gastos corrientes en bienes y servicios», del Presupuesto de Gastos del Presupuesto de la Seguridad Social, así como de aquellos otros gastos o, en su caso, pagos por operaciones extrapresupuestarias que determine el Ordenador General de Pagos, por propia iniciativa o a propuesta de la

correspondiente entidad gestora o servicio común” (art. 22.1 del Reglamento general de la gestión financiera de la Seguridad Social).

La implantación de este sistema se hará por el Director General de la Tesorería General de la Seguridad Social, previo informe de la Intervención General de la Seguridad Social, que establecerá las normas que regulan los pagos satisfechos mediante estos fondos en el ámbito de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

La cuantía global de los fondos de maniobra asignados a todos los centros de gestión pertenecientes a la misma entidad gestora o servicio común, no podrá exceder del 3 por ciento del total de los créditos del capítulo destinado a gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto vigente en cada momento en la respectiva entidad gestora o servicio común. Este porcentaje podrá ampliarse hasta el 7 por ciento del total de dichos créditos por el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones.

Con cargo al fondo de maniobra no podrán realizarse pagos individualizados superiores a 12.020,24 euros, excepto los destinados a gastos de teléfono, energía eléctrica, combustibles, indemnizaciones por razón del servicio, comunicaciones postales y aquellos otros gastos que en supuestos excepcionales autorice expresamente el Ordenador General de Pagos.

### **8.3. Pagos a justificar.**

Esta especialidad se regula en el art. 79 LGP, el Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados «a justificar» y la Orden EHA de 23 de diciembre de 1987, por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados “a justificar”.

Además de esta normativa general, existen casos singulares en los que los pagos a justificar están contemplados por la normativa aplicable a cada uno de ellos como son los correspondientes a las indemnizaciones por razón del servicio.<sup>85</sup>

#### **8.3.1. Concepto de pagos a justificar.**

Los pagos a justificar consisten en pagos en los que no existe una aportación previa de la documentación justificativa de las obligaciones, porque en ese momento no se dispone de ella, pudiéndose tramitar propuestas de pagos presupuestarios y librar fondos con el carácter de a justificar posteriormente.

La finalidad de este sistema, es agilizar la tramitación de determinados gastos para evitar la “regla del servicio hecho” en los supuestos en los que resulte de difícil o imposible aplicación, permitiendo que el pago se efectúe sin que se haya aportado la documentación justificativa, la cual se presenta posteriormente.

Los pagos a justificar se diferencian de los anticipos de caja fija en que mientras los últimos tienen carácter extrapresupuestario, los primeros tienen carácter presupuestario, al imputarse directamente el pago al presupuesto de gastos, aunque no exista ninguna justificación o incluso no se conozca el acreedor final. Además, los supuestos a los que se aplican no son gastos periódicos o recurrentes como ocurre con los anticipos de caja fija, sino que se prevén para situaciones que son especiales por sus características: desconocimiento del acreedor o múltiples acreedores, pagos en el exterior, etc. Otra diferencia con los anticipos de caja fija es que los pagos a justificar pueden aplicarse a cualquier capítulo del presupuesto y no sólo al capítulo 2, de gastos corrientes en bienes y servicios y no tienen ninguna limitación de importe.

---

<sup>85</sup> Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

### 8.3.2. Supuestos.

Podrán tramitarse propuestas de pagos presupuestarios y librarse fondos con el carácter de pagos a justificar en los siguientes supuestos recogidos en el art. 79 LGP:

- cuando, excepcionalmente, no pueda aportarse la documentación justificativa de las obligaciones en el momento de su reconocimiento. Por ejemplo, este sería el caso de la compra de un bien inmueble. El pago del precio se realiza al firmar la escritura de compraventa, pero ésta no se puede firmar si al mismo tiempo no se entrega el precio. Otro ejemplo sería el pago de la cuota de inscripción a un curso o jornada de un empleado público.
- cuando los servicios y prestaciones a que se refieran hayan tenido o vayan a tener lugar en el extranjero.
- Para satisfacer gastos a realizar en una localidad donde no exista dependencia del ministerio, organismo, entidad gestora o servicio común de que se trate. Para este supuesto será necesaria la autorización por los Ministros, Presidentes o Directores de los OOA o de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, que designarán el órgano competente para gestionar estos pagos.

Además de los supuestos contemplados en el art. 79 LGP, existen otros supuestos en los que podrá tramitarse el procedimiento de pagos a justificar:

- Expropiaciones: no se incluye de manera explícita entre los supuestos del art. 79 LGP, pero el apartado 4 de este artículo, al referirse a los plazos para justificar dichos fondos, contiene una referencia expresa a los pagos de expropiaciones.
- Confederaciones Hidrográficas. La Disposición adicional octava de la LGP establece un procedimiento por el cual, determinados gastos de las Confederaciones Hidrográficas, OOA adscritos al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, se aplican al presupuesto del Ministerio del que dependen, en lugar de a sus propios presupuestos, por medio del libramiento, a favor de los cajeros pagadores de las Confederaciones, de fondos a justificar con cargo a los presupuestos de la Dirección General del Agua. Se trata de gastos de obras declaradas de emergencia, así como los pagos derivados de las expropiaciones necesarias para efectuar tanto dichas obras como, en general, las que les hayan sido encomendadas por el citado departamento ministerial.
- Gastos de emergencia. La normativa de contratos del sector público recoge la posibilidad de atender gastos de emergencia mediante pagos a justificar (art. 120.1 de la LCSP).<sup>86</sup> Es importante resaltar que no establece que los fondos librados

---

<sup>86</sup> El art. 120.1 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, dispone lo siguiente:

*“1. Cuando la Administración tenga que actuar de manera inmediata a causa de acontecimientos catastróficos, de situaciones que supongan grave peligro o de necesidades que afecten a la defensa nacional, se estará al siguiente régimen excepcional:*

*a) El órgano de contratación, sin obligación de tramitar expediente de contratación, podrá ordenar la ejecución de lo necesario para remediar el acontecimiento producido o satisfacer la necesidad sobrevenida, o contratar libremente su objeto, en todo o en parte, sin sujetarse a los requisitos formales establecidos en la presente Ley, incluso el de la existencia de crédito suficiente. En caso de que no exista crédito adecuado y suficiente, una vez adoptado el acuerdo, se procederá a su dotación de conformidad con lo establecido en la Ley General Presupuestaria.*

*b) Si el contrato ha sido celebrado por la Administración General del Estado, sus Organismos Autónomos, Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social o demás entidades públicas estatales, se dará cuenta de dichos acuerdos al Consejo de Ministros en el plazo máximo de treinta días.*

*c) El plazo de inicio de la ejecución de las prestaciones no podrá ser superior a un mes, contado desde la adopción del acuerdo previsto en la letra a). Si se excediese este plazo, la contratación de dichas prestaciones requerirá la tramitación de un procedimiento ordinario.*

tengan que tener necesariamente carácter de a justificar, sino que se trata de una posibilidad.

- Pagos en el exterior.

### **8.3.3. Normas reguladoras del sistema de pagos a justificar.**

Para que se pueda acudir a expedir un libramiento a justificar a favor de una caja pagadora cuando se den cualquiera de los supuestos expuestos, es necesario que el Ministro del Departamento Ministerial correspondiente o en su caso los Presidentes o Directores de los OOAA, hayan establecido las normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar, previo informe del Interventor Delegado, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo. El ámbito de aplicación de estas normas se limitará al Ministerio u Organismo de que se trate.

Estas normas, que no podrán contravenir otras disposiciones dictadas con carácter general, podrán regular los siguientes extremos:

- gastos y pagos que pueden tener el carácter de «a justificar» con indicación expresa de los conceptos presupuestarios a los que previsiblemente serán aplicables.
- criterios de gestión en relación con la realización de gastos y pagos, elaboración de previsiones sobre el flujo de fondos y necesidades de tesorería, mecanismos de custodia de fondos,
- funcionamiento de las Cajas pagadoras
- rendición de cuentas.

### **8.3.4. Procedimiento.**

Los gastos serán acordados por los centros gestores competentes en cada caso, quienes expedirán una orden de pago a justificar a favor de la caja pagadora. Ésta se encargará de efectuar el pago al acreedor. Previamente habrá recibido los fondos necesarios a través de la orden de pago a justificar expedida por el gestor del gasto.

El importe de las órdenes de pago que se expidan se abonará por transferencia a las cuentas corrientes que las respectivas Cajas pagadoras tendrán abiertas en el Banco de España dentro de la agrupación «Tesoro Público.-Anticipo de fondos a justificar», o si existen causas que lo justifiquen, en cuentas corrientes abiertas en Entidades de crédito debidamente autorizadas. Los fondos librados tendrán, en todo caso, el carácter de fondos públicos.

Las órdenes de pago a justificar, como ya se ha anticipado, tienen carácter presupuestario, es decir, la imputación presupuestaria se realiza antes del pago material, a pesar de no contar con la documentación justificativa.

Las disposiciones de fondos de las cuentas de anticipos de fondos a justificar se efectuarán mediante cheques nominativos o transferencias bancarias, autorizados con las firmas mancomunadas del Cajero pagador y del funcionario que designe el Jefe de la Unidad Administrativa a la que esté adscrita la Caja pagadora.

---

*d) Ejecutadas las actuaciones objeto de este régimen excepcional, se observará lo dispuesto en esta Ley sobre cumplimiento de los contratos, recepción y liquidación de la prestación. En el supuesto de que el libramiento de los fondos necesarios se hubiera realizado a justificar, transcurrido el plazo establecido en la letra c) anterior, se rendirá la cuenta justificativa del mismo, con reintegro de los fondos no invertidos.*

Con cargo a todos los libramientos a justificar, solo se podrán imputar las obligaciones derivadas de las actuaciones realizadas y exigibles en el ejercicio presupuestario al que corresponde el libramiento aprobado. Excepcionalmente, y si se considera de interés general, el Consejo de Ministros podrá acordar que, con los fondos librados a justificar para gastos en el extranjero imputados a un presupuesto, sean atendidos gastos realizados en el ejercicio siguiente.

No se podrán expedir órdenes de pago a justificar a favor de las Cajas pagadoras cuando transcurridos los plazos reglamentarios o los de prórroga, en su caso, no se haya justificado la inversión de los fondos percibidos con anterioridad.

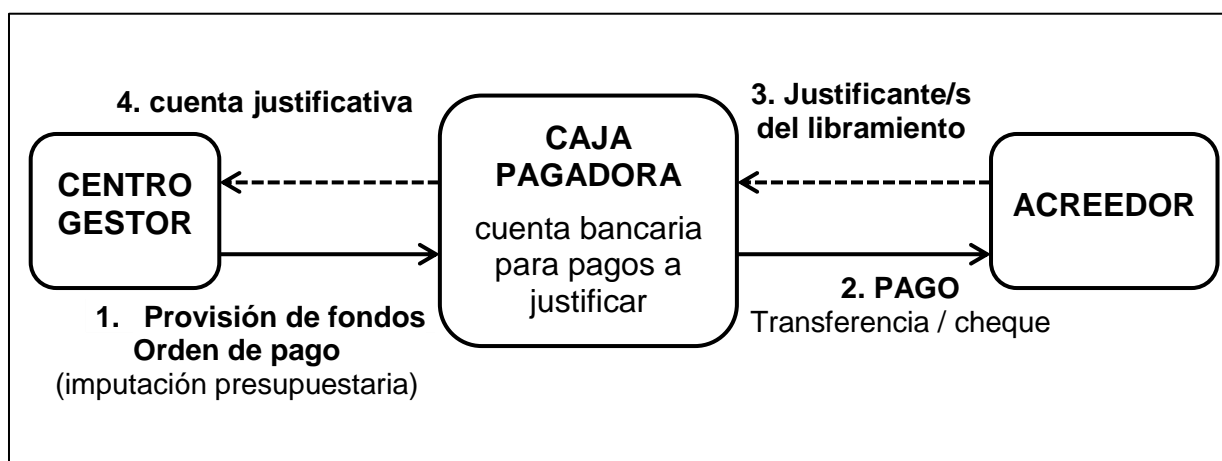


Figura 3. Esquema de pagos a justificar.

### 8.3.5. Fiscalización de la orden de pago a justificar.

En la fiscalización de las órdenes de pago a justificar se comprobarán las siguientes cuestiones:

- Que el libramiento se base en orden o resolución de la autoridad competente para autorizar el gasto.
- Que exista crédito suficiente y que el propuesto sea el adecuado
- Que se adapte a las normas establecidas por el Ministro o el Presidente o Director del Organismo Autónomo correspondiente sobre la regulación de estos pagos.
- Que la caja pagadora a cuyo favor se libre la orden de pago no tengan otras órdenes pendientes de justificar habiendo vencido ya el plazo reglamentario o la prórroga.

### 8.3.6. Reconocimiento de la obligación.

Según la regla 29 IOC, la contabilización de las propuestas de pago a justificar se realizará mediante documento "ADOK", o en su caso "OK", expedido a favor de la Caja Pagadora que deba efectuar el pago a los acreedores finales.

La posibilidad de utilizar el documento contable "ADOK" en las propuestas de pago a justificar sólo se debe producir cuando se unen en un único acto el libramiento a justificar con las fases anteriores "A" y "D". En la medida que el libramiento a justificar sea posterior a los actos por los que han dictado la autorización y compromiso de gasto, se deberán contabilizar previamente los documentos "A" y "D", o, en su caso, "AD", y posteriormente el documento "OK" cuando se efectúe el libramiento a justificar. No obstante, en el caso de pagos a justificar al exterior podrá estar justificada la expedición de documentos contables "ADOK" en atención a la singularidad de este tipo pagos.

### **8.3.7. Control.**

Los cajeros pagadores tendrán que justificar la aplicación de las cantidades recibidas dentro de los plazos previstos, debiendo devolver la cantidad sobrante: dentro del mes siguiente a la inversión de las mismas y en todo caso en el plazo de tres meses desde la percepción de los fondos. Pero hay excepciones: en el caso de los pagos a justificar correspondientes a expropiaciones y pagos en el extranjero, las cuentas justificativas podrán ser rendidas en el plazo de seis meses. Estos plazos pueden ampliarse hasta el doble del inicialmente previsto respectivamente, por el Ministro y, en su caso los Presidentes o Directores de los OOAA, a propuesta del órgano gestor del crédito y con informe de sus respectivas Intervenciones.

En el plazo de dos meses desde la fecha de aportación de los documentos justificativos, se llevará a cabo la aprobación o reparo de la cuenta por la autoridad competente.

Por otro lado, trimestralmente se formularán estados de situación de Tesorería, en concreto, en las primeras quincenas de los meses de enero, abril, julio y octubre, referidos al último día del trimestre inmediato anterior.

### **8.3.8. Cuentas justificativas.**

Los Cajeros Pagadores formarán y rendirán las cuentas justificativas de la inversión, en las que figurará en el debe el importe percibido y en el haber el de las obligaciones satisfechas con cargo a aquél. Los Jefes de las Unidades Administrativas a las que las Cajas estén adscritas, darán su conformidad y las remitirán a la Unidad Central<sup>87</sup> que coordina a las distintas Cajas.

La Intervención Delegada examinará las cuentas y una vez fiscalizadas las devolverá a la Unidad Central, que recabará la aprobación de las mismas si fuera necesario y una vez aprobadas, las enviará al Tribunal de Cuentas.

## **8.4. Gastos y pagos en el exterior.**

Pagos en el exterior son aquellos que den hacerse fuera de nuestras fronteras. Tienen ciertas particularidades propias derivadas de la organización y competencias de la Administración exterior española y la incidencia del Derecho Internacional en las relaciones jurídicas externas. En este sentido existen varias disposiciones que regulan este tipo de gastos: los tratados y convenios internacionales, los contratos que se formalicen y ejecuten en el extranjero, regulados en la Disposición adicional primera de la LCSP, la adquisición, arrendamiento y explotación de bienes inmuebles contemplada en el Real Decreto 1373/2009, de 28 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas y las retribuciones de funcionarios destinados en el extranjero cuya regulación se encuentra en el Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero.

Respecto a los pagos en el exterior, su normativa reguladora se recoge, principalmente, en el Real Decreto 591/1993, de 23 de abril, por el que se regulan

---

<sup>87</sup> El art. 4.3 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados «a justificar», dispone que *"en los Ministerios u Organismos en que exista más de una Caja pagadora se adscribirá a una Unidad Central, dependiente de la Subsecretaría o Centro que realice funciones similares en los Organismos autónomos, la misión de coordinar a las distintas Cajas y de canalizar sus relaciones con la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de Cuentas"*.



determinados aspectos relacionados con la gestión de gastos y pagos en el exterior; el Real Decreto 938/2005, de 29 de julio, por el que se dictan normas sobre el seguimiento y aplicación contable de los fondos disponibles en los servicios del exterior, dictado en base a lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta LGP; y la Resolución de 23 de marzo de 2006, de la IGAE, para la aplicación del Real Decreto 938/2005, de 29 de julio, por el que se dictan normas sobre el seguimiento y aplicación contable de los fondos disponibles en los servicios del exterior.

La actividad de gestión en países extranjeros se somete a normas y procedimientos especiales, con mayores peculiaridades en la fase de “ordenación del pago”, ya que todos los pagos en el extranjero pueden acogerse al sistema de pagos a justificar (art. 79.1 LGP).

Se contemplan especialidades derivadas de la necesidad de usar divisas. El objetivo es limitar al mínimo indispensable el movimiento de divisas y los pagos transnacionales. Para ello se prevé que los servicios del exterior deberán destinar los fondos de que dispongan al pago de obligaciones que, dentro de las consignaciones presupuestarias que se les asignen, deban satisfacer (D.A. 5ª LGP). Si bien, se debe respetar el “principio de presupuesto bruto” establecido en el art. 27.4 LGP según el cual todos los ingresos, aun cuando no entren físicamente en España, se deben imputar al presupuesto de ingresos y todos los gastos, al presupuesto de gastos. Para ello, los servicios del exterior deben rendir periódicamente cuentas de su gestión, que incluirán los fondos recibidos de los PGE, los ingresos obtenidos, los gastos realizados y el saldo (que no debe reintegrarse al Tesoro Público).

Para las representaciones acreditadas ante terceros países u organismos internacionales, Consulados y Oficinas españolas de comercio en el exterior, se prevé la posibilidad de conceder, a finales del ejercicio presupuestario, anticipos de fondos, para que los servicios en el exterior puedan afrontar obligaciones de pago en los primeros meses del año<sup>88</sup>. Pueden destinarse a dos tipos de gastos:

- gastos corrientes en bienes y servicios de carácter periódico y repetitivo que den lugar a libramientos a justificar,
- gastos del personal laboral en el extranjero durante los dos primeros meses del ejercicio siguiente (nóminas, seguridad social y otros seguros locales similares).

Estos anticipos tienen carácter no presupuestario y se realizan a cuenta de los PGE para el ejercicio siguiente al de su concesión.

La justificación de gastos en el exterior en los que no sea posible obtener un documento que acredite el pago (factura, recibo u otro), y que individualmente tengan poca importancia cuantitativa, se pueden justificar en base a un certificado expedido por el responsable del servicio en el exterior. Con carácter general, cada servicio en el exterior puede justificar mediante certificado como máximo 120,02 € al mes. Este importe puede actualizarse por Orden del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

## **9. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE LA HACIENDA PÚBLICA.**

Ya hemos visto anteriormente que junto con el pago, la LGP reconoce la compensación y la prescripción como formas de extinción de las obligaciones.

---

<sup>88</sup> Estos anticipos se regulan en el Real Decreto 591/1993, de 23 de abril, por el que se regulan determinados aspectos relacionados con la gestión de gastos y pagos en el exterior.

## 9.1. La compensación.

La LGP prevé que *“en los casos y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente podrán extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública estatal que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva, con los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor”* (art. 14 LGP).

También podrán compensarse otro tipo de deudas cuando lo prevean las normas reguladoras de los tributos y demás recursos de derecho público. Así, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula la compensación como mecanismo extintivo, total o parcial, de las obligaciones públicas (art. 71 y ss. LGT). Esta compensación puede realizarse a instancia de parte o de oficio en el caso de que los deudores de la Hacienda Pública sean entidades de derecho público y haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso.<sup>89</sup> Por tanto, la compensación puede darse entre la Hacienda Pública y un particular o entre dos Administraciones públicas.

Las obligaciones públicas a cargo de la Hacienda Pública pueden compensarse con obligaciones tributarias del contribuyente frente a esa misma Hacienda. La LGT exige que los créditos frente a la Hacienda Pública estén reconocidos por un acto administrativo.

Asimismo, el Real Decreto 1081/1985, de 19 de junio, regula el procedimiento para la compensación y deducción de débitos y créditos entre diferentes Entes Públicos, que permite compensar el importe de los débitos y créditos recíprocos que existen entre la Administración Central e Institucional, Seguridad Social, Empresas Públicas, Corporaciones Locales y demás Entes Públicos, con sujeción al principio de presupuesto bruto.

Por otro lado, la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado, establece el procedimiento de compensación de deudas a petición de los interesados cuando éste sea al mismo tiempo deudor y acreedor de la AGE. Para ello, debe justificar que el procedimiento de pago se encuentra suspendido mediante certificado. Una vez dictado el acuerdo de compensación, el órgano que lo hubiera aprobado deberá remitirlo a la DGTPG para que se ejecute. Una vez recibido el acuerdo de compensación, la DGTPF modificará la propuesta de pago introduciendo los descuentos necesarios para la ejecución del acuerdo de compensación. Seguidamente, se ordenará el pago y se pagará en formalización la parte correspondiente a la compensación acordada.

## 9.2. La prescripción.

La LGP establece un plazo de prescripción de los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública de cuatro años, salvo lo establecido por leyes especiales<sup>90</sup> y se regulan dos supuestos (art. 25.1 LGP):

1. La prescripción del derecho al reconocimiento o liquidación de la obligación pública.

---

<sup>89</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

<sup>90</sup> Por ejemplo, en materia de responsabilidad patrimonial, conforme al artículo 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el derecho a reclamar prescribirá al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o se manifieste su efecto lesivo. En caso de daños de carácter físico o psíquico a las personas, el plazo empezará a computarse desde la curación o la determinación del alcance de las secuelas.

2. La prescripción del derecho a exigir el pago de obligaciones ya reconocidas y liquidadas.

En ambos casos, si el derecho prescribe, la obligación pública se extingue. En el primero, el cómputo del plazo se inicia desde que se concluyó el servicio o prestación y no se solicitó el reconocimiento o no se presentaron los documentos que lo permitieran o desde el día en que el derecho al reconocimiento pudo ejercitarse. No obstante, aunque el acreedor no haya aportado estos documentos justificativos, no implica que el plazo de prescripción no pueda comenzar a correr de acuerdo con el principio *in illiquidis non fit mora*. Al contrario, porque precisamente lo que prescribe es el derecho al reconocimiento o liquidación de la obligación y la prescripción comienza a contar desde que el acto del acreedor pudo ser realizado<sup>91</sup>.

En el segundo caso, el plazo comienza a computarse desde la fecha de la notificación del reconocimiento o liquidación de la obligación y el derecho del acreedor de la Hacienda Pública prescribe por dejación o inactividad de éste.

Asimismo, las causas de interrupción del plazo de prescripción se regulan en el Código Civil, salvo lo dispuesto en leyes especiales.

En relación con las obligaciones a cargo de la Hacienda Pública estatal que hayan prescrito, se prevé su baja en las respectivas cuentas, previa tramitación del oportuno expediente administrativo. Una vez que haya sido declarada, no será admisible la renuncia a la prescripción ganada. Esto implica que, aunque quisiera, la Hacienda Pública no puede pagar las obligaciones públicas prescritas.

---

<sup>91</sup> Op. cit. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. (4ª ed.), pág. 538.

## 10. CONCLUSIONES.

1. El gasto público no se produce mediante una acción puntual o aislada de la Administración, sino que requiere de un conjunto de actos o trámites tendentes a la satisfacción de las necesidades públicas que se ordenan en el procedimiento administrativo de ejecución del gasto público y que van acompañados de una serie de controles específicos.
2. El gasto público forma parte de la actividad financiera de los entes públicos, tiene por finalidad satisfacer las necesidades colectivas a través de un elenco de potestades atribuidas a los entes públicos y para ello requiere el empleo de fondos públicos y por tanto, supone una salida de fondos del Tesoro Público. Los poderes públicos, cuando ejercen las potestades atribuidas en materia de gasto público (el poder legislativo tiene atribuida la aprobación del presupuesto y el poder ejecutivo, su ejecución) lo harán con sujeción a la ley y cumpliendo las funciones encomendadas por el ordenamiento jurídico, que tienen como máxima alcanzar la igualdad de oportunidades, cuya realización es una de las finalidades que inspira al Estado Social y Democrático de Derecho definido en la Constitución.
3. El principio de equidad o de asignación equitativa de los recursos públicos, debe presidir toda la vida del gasto público, desde la decisión sobre su aprobación hasta su ejecución. Este principio implica una serie de exigencias que tienen como fin último el interés general: se debe garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas, por encima de intereses particulares, el gasto público tiene que tener como objetivo reducir la desigualdad y redistribuir la riqueza, por lo que están prohibidos los gastos que promuevan la desigualdad; y no deben producirse situaciones arbitrarias.
4. Tanto en la toma de decisiones o programación del gasto público como en la ejecución del mismo, deben tenerse en cuenta los criterios de eficiencia y economía que configuran el principio de racionalidad, conforme a los cuales, y dado que los recursos públicos son escasos, se debe procurar la consecución de la mayor satisfacción social posible de las necesidades públicas o colectivas empleando la menor cantidad de recursos posibles.
5. El principio de estabilidad presupuestaria, exigido por la normativa europea y consagrado en el art. 135 CE, ocupa una posición fundamental en la fase de programación del gasto público, en particular, en la elaboración del presupuesto. Este principio se refiere a todas las Administraciones públicas, con el objetivo de alcanzar un equilibrio presupuestario a largo plazo, en el contexto de un ciclo económico. El objetivo es limitar el déficit estructural, que no tiene en cuenta el déficit que puede atribuirse a la coyuntura del ciclo económico.
6. Para cumplir el límite de déficit estructural es necesario llegar a un equilibrio entre los gastos estructurales (como por ejemplo, pensiones y sueldos de funcionarios) e ingresos estructurales (esencialmente, impuestos). Por eso, medidas que supongan un aumento del gasto estructural (como subir las pensiones o el sueldo de los funcionarios) se deben compensar con ingresos adicionales. Si se aumenta el gasto estructural y no se cubre con ingresos adicionales, el déficit estructural aumentará. Y no se debe olvidar que este déficit estructural se financia con deuda pública. En definitiva, que se dependerá de la deuda para mantener los gastos estructurales.
7. El gasto público está sometido a control desde su nacimiento, a través de la aprobación del Presupuesto por las Cortes Generales; cuando se ejecuta, mediante una serie de actos administrativos que son fiscalizados; mediante el acto contable, que cumple también con un objetivo de control; y una vez realizado, mediante la fiscalización de las cuentas y de la gestión presupuestaria de los

entes públicos. Existen varios tipos de control: el que realiza la propia Administración, a través de la Intervención General de la Administración del Estado (control interno); el realizado por el Tribunal de Cuentas, órgano independiente (control externo); y el que tiene lugar por las Cortes Generales.

8. Para que una Administración pueda adoptar una decisión de gasto y ejecutarla, en el presupuesto tiene que existir un crédito presupuestario adecuado y suficiente con cargo al cual se realizará el gasto. Por eso se dice que el crédito presupuestario tiene carácter de autorización. Dado que los presupuestos son elaborados por el Gobierno y aprobados por el Parlamento, es importante que los ciudadanos, en el momento de las elecciones, nos planteemos si aquellos a los que con nuestro voto estamos dando el poder de orientar el gasto público, lo harán en el sentido de lograr mayores niveles de justicia y de igualdad en la distribución de los recursos públicos, siempre escasos, y que en su mayor parte proceden de las aportaciones que hacemos a través de los impuestos.
9. El crédito presupuestario habilita a la Administración a disponer de fondos públicos, pero no se trata de una autorización genérica e incondicionada, ya que está limitada cuantitativa, cualitativa y temporalmente, lo que se conoce como principio de especialidad. La autorización no habilita a la Administración a decidir discrecionalmente en qué se va a gastar ese crédito, cómo y cuánto. Cada crédito presupuestario consignado solo puede gastarse por el centro gestor al que pertenezca según la clasificación orgánica. Además, este centro gestor deberá aplicarlo a las actividades necesarias para ejecutar el programa que le haya sido encomendado según la clasificación por programas. Y tendrá que aplicarlo en el tipo de gasto autorizado según la clasificación económica.
10. El procedimiento de utilización de los créditos presupuestarios se regula en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, estableciendo un procedimiento general y una serie de procedimientos especiales.
11. Dentro del procedimiento general de utilización de los créditos presupuestarios se pueden distinguir dos etapas. En la primera etapa, la ordenación del gasto se acuerda la realización del gasto. En esta etapa se produce el nacimiento de la obligación de pago, se compromete la cuantía del crédito presupuestario necesaria para satisfacer la obligación y finaliza con el reconocimiento de la obligación a cargo de la Hacienda Pública. La segunda etapa incluye la ordenación del pago y el pago material de la consiguiente deuda. Tanto el reconocimiento de la obligación con la correspondiente propuesta de pago, como la ordenación de éste, se realizan conforme a la regla del servicio hecho, es decir, una vez que el acreedor ha cumplido la prestación a la que se obligó.
12. Durante el procedimiento de ejecución de los créditos presupuestarios se realizan actuaciones de control dirigidas a asegurar la legalidad del procedimiento, y anotaciones contables mediante las cuales se registra la ejecución.
13. Existen casos en los que es necesario pagar sin que el servicio se haya prestado, como puede ocurrir con el gasto relativo a la cuota de inscripción en un curso, y para ello se contempla el procedimiento especial de pagos a justificar.
14. Además, para los gastos que tienen un carácter periódico y repetitivo, pequeña cuantía y están relacionados con el funcionamiento diario de los servicios, como son los gastos relativos a dietas, gastos de locomoción, gastos de teléfono, energía eléctrica, etc., se prevé el procedimiento especial de anticipos de caja fija.

## **11. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.**

### **NORMATIVA**

Constitución Española. «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados «a justificar».

Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija.

Real Decreto 591/1993, de 23 de abril, por el que se regulan determinados aspectos relacionados con la gestión de gastos y pagos en el exterior.

Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Real Decreto 696/2018, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento general de la gestión financiera de la Seguridad Social.

Orden EHA de 23 de diciembre de 1987, por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados “a justificar”.

Orden de 26 de julio de 1989 por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija.

Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado.

Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.

Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado.

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Orden HAC/641/2020, de 14 de julio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2021.

Resolución de 20 de enero de 2014, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica.

CIRCULAR 9/2013, de 18 de octubre, de la IGAE, a efectos de unificar el criterio en relación con la tramitación anticipada y compromisos plurianuales de expedientes de gasto correspondientes a contratos del sector público, encomiendas de gestión [artículo 24.6 del texto refundido de la ley de contratos del sector público], subvenciones y ayudas públicas, así como convenios de colaboración.

Disponible en: <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/FI/Documents/Circular%209-2013.pdf>

Reglamento (CE) nº 1466/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas.

Reglamento (CE) nº 1467/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo

Reglamento (CE) nº 1055/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1466/97 del Consejo relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas.

Reglamento (CE) nº 1056/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1467/97 relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo.

Resolución del Consejo Europeo, de 17 de junio de 1997, sobre el Pacto de estabilidad y crecimiento.

## **LIBROS Y MANUALES**

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1990). *Temas de Derecho Presupuestario*. Alicante: Librería Compás.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1991). *El derecho de los gastos públicos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

FUENTES VEGA, S. (1994). *La ejecución del gasto público : procedimientos y control*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

MARTÍNEZ GINER, L. A. *et al.* (2018). *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos* (3ª ed.). Valencia: Tiranto lo Blanch.

MENENDEZ MORENO, A. (2014). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*. (15.ª ed.). Valladolid: Lex Nova.

PASCUAL GARCÍA, J. (2005). *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. (4ª ed.). Madrid: Boletín Oficial del Estado.

## **ARTÍCULOS DE REVISTAS**

BAYONA DE PEROGORDO, J. (1982). El procedimiento de gasto público y su control. *Presupuesto y gasto público* (13), 31.

PARDO, P. A. (2016). El procedimiento administrativo de gasto ante las nuevas leyes de procedimiento administrativo. *Revista española de control externo*, 18 (54), 187-227.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1992). El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*(36).

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (2015). Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria. *Crónica Presupuestaria*(3), 157-190.

## OTROS DOCUMENTOS

BAYONA DE PEROGORDO, J., SOLER ROCH, M. T., NAVARRO-FAURE, A., ALIAGA AGULLÓ, E., & MARTÍNEZ GINER, L. A. (2002). *La estabilidad presupuestaria (un análisis jurídico-financiero)*. Disponible en:

<https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/85627/3/La-estabilidad-presupuestaria.pdf>

LAGO PEÑAS, S. (28 de agosto de 2011). Y a pesar de todo, poco de nuevo. *El País*. Disponible en:

[https://elpais.com/diario/2011/08/28/economia/1314482403\\_850215.html](https://elpais.com/diario/2011/08/28/economia/1314482403_850215.html)

MARTÍNEZ GINER, L. A. (2013). La ordenación constitucional del gasto público en España. En Á. Galán Sánchez, & J. M. Carretero Zamora (Edits.), *El alimento del Estado y la salud de la "res publica": orígenes, estructura y desarrollo del gasto público en Europa* (págs. 27-49). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en:

[https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/52527/3/2013\\_Martinez\\_Ordenacion-constitucional-gasto-publico.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/52527/3/2013_Martinez_Ordenacion-constitucional-gasto-publico.pdf)

Libro de introducción a la lectura de los PGE 2021. Disponible en:

<https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/PGE2021/Documents/Libro%20de%20Introduccion%20a%20los%20Presupuestos.pdf>

Diario de Sesiones del Senado de 29 de agosto de 1978, nº 45. Disponible en:

[https://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/SEN/DS/S\\_1978\\_045.PDF](https://www.congreso.es/public_oficiales/L0/SEN/DS/S_1978_045.PDF)





**ANEXO II. Modelo de documento contable A.**



OFICINA CONTABLE (1)    □□ □□

A	(3)	Código	(2)
	Signo (4)		□ □
(5)			

<b>CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE GASTOS</b>
<b>EJERCICIO CORRIENTE</b>

OPERACIÓN ENLACE (6)	□□□□□□□□□□□□□□□□
Nº EXPEDIENTE (7)	□□□□□□□□□□□□
Nº APLICACIONES (8)	□□
EJERCICIO (10)	□□□□

AÑO DEL PRESUPUESTO (11)	□□□□	SECCIÓN (12)	□□	
ORGÁNICA (13)	PROGRAMA (14)	ECONÓMICA (15)	IMPORTE (16)	
□□ □□	□□□□ □ □□	□□□ □□ □□	□□□□□□□□	
□□ □□	□□□□ □ □□	□□□ □□ □□	□□□□□□□□	
□□ □□	□□□□ □ □□	□□□ □□ □□	□□□□□□□□	
□□ □□	□□□□ □ □□	□□□ □□ □□	□□□□□□□□	
□□ □□	□□□□ □ □□	□□□ □□ □□	□□□□□□□□	
IMPORTE (en letra). En caso de más de 5 aplicaciones consignar el importe total del Anexo. (18)			IMPORTE (19)	
_____			□□□□□□□□	

CÓDIGO PROYECTO GASTO (37)	□□□□□□□□□□□□□□	Nº EXPTE. GASTO (38)	□□□□
Nº CONTRATO / SUBEXPEDIENTE (39)	□ □ □	TIPO OPERACIÓN (41)	□□

TEXTO LIBRE DE LA OPERACIÓN (42)

---



---



---



---



---


(46) Autorización:

(47) Sentado en diario de operaciones

Fuente: Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.



**ANEXO IV. Modelo de documento contable AD de ejercicio corriente.**

	OFICINA CONTABLE (1)    □□ □□□	<b>AD</b> (3) Código (2) <input style="width: 40px;" type="text"/>	
		Signo (4) <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/>	
<b>CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE GASTOS</b>	OPERACIÓN ENLACE (6) □□□□□□.□□□□.□□□□□□□□□□		
<b>EJERCICIO CORRIENTE</b>	N° EXPEDIENTE (7) □□□□□□□□□□□□		
		N° APLICACIONES (8) □□      EJERCICIO (10) □□□□      (5)	
AÑO DEL PRESUPUESTO (11) □□□□      SECCIÓN (12) □□			
ORGÁNICA (13) □□ □□	PROGRAMA (14) □□□□ □ □□	ECONÓMICA (15) □□□ □□ □□	IMPORTE (16) <input style="width: 100%;" type="text"/>
□□ □□      □□□□ □ □□	□□ □□      □□□□ □ □□	□□□ □□ □□	<input style="width: 100%;" type="text"/>
□□ □□      □□□□ □ □□	□□ □□      □□□□ □ □□	□□□ □□ □□	<input style="width: 100%;" type="text"/>
□□ □□      □□□□ □ □□	□□ □□      □□□□ □ □□	□□□ □□ □□	<input style="width: 100%;" type="text"/>
□□ □□      □□□□ □ □□	□□ □□      □□□□ □ □□	□□□ □□ □□	<input style="width: 100%;" type="text"/>
IMPORTE (en letra). En caso de más de 5 aplicaciones consignar el importe total del Anexo. (18)			IMPORTE (19) <input style="width: 100%;" type="text"/>
INTERESADO (20) □□□□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□			
CÓDIGO PROYECTO GASTO (37) □□□□□□□□□□□□□□□□		N° EXPTE. GASTO (38) □□□□	
N° CONTRATO / SUBEXPEDIENTE (39) □□□		TIPO OPERACIÓN (41) □□	
TEXTO LIBRE DE LA OPERACIÓN (42)			
_____			
_____			
_____			
_____			

(46) Autorización:

(47) Sentado en diario de operaciones

Fuente: Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.



