



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Derecho
Maestría en Administración Pública Estatal y Municipal

ANÁLISIS DE LA SEPARACIÓN DE LA LEY DE INGRESOS Y DEL
PRESUPUESTO DE EGRESOS DEL ESTADO DE QUERÉTARO

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Administración Pública Estatal y Municipal

Presenta:

José Landeros Arteaga

Dirigido por:

Mtro. Arturo Altamirano Alcocer.

SINODALES

Mtro. Arturo Altamirano Alcocer.
Presidente

Mtro. Eduardo Alcocer Luque.
Secretario

Mtro. Raúl Ruiz Cañizalez.
Vocal

Mtro Gerardo Servín Aguillón.
Suplente.

Mtro. Jesús Uribe Cabrera.
Suplente

Dr. César García Ramírez.
Director de la Facultad

Dr. Luis Gerardo Hernández Sandoval
Director de Investigación y
Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Marzo, 2009.
México

Firma
Firma
Firma
Firma
Firma

RESUMEN

En el ámbito común, el Presupuesto tiene un aspecto dual, por un parte se compone de los ingresos y por la otra de los egresos. Bajo esta tesitura, en la mayoría de los países modernos, el Presupuesto se presenta como un documento único, con carácter de Ley, en el que no sólo se establece el catálogo de ingresos a percibir y gastar por parte del Estado, sino que se fijan reglas relativas al ejercicio de los recursos públicos. En México, de conformidad con el texto constitucional, encontramos que el Presupuesto se contiene en dos documentos diversos, por un lado la Ley de Ingresos de la Federación y por la otra el Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación. Lo mismo sucede en el Estado Querétaro, en el que el contenido presupuestario se encuentra en dos instrumentos jurídicos como lo son: la Ley de Ingresos y el Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado Querétaro que año con año emite la Legislatura local. La presente investigación tiene por objeto dilucidar si existe sustento jurídico que justifique la separación del Presupuesto del Estado de Querétaro, es decir, que por un lado se contenga la Ley de Ingresos del Estado y por otro lado el Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro; así como determinar si el marco normativo de la institución presupuestaria en el Estado de Querétaro logra regular adecuadamente la totalidad de los aspectos que conforman el ciclo presupuestario.

(Palabras clave: Ley, presupuesto, separación, ingresos, decreto.)

SUMMARY

Commonly, a budget has two aspects; on the one hand, it is comprised of income and on the other, of expenditures. Therefore, in the majority of modern countries, the budget is presented as a single document and is considered a law in which not only is a catalog of income to be obtained and spent by the State established, but in which rules related to the use of public resources are also stipulated. In Mexico, in compliance with the Constitution, we find that the budget is contained in two separated documents; on the one hand, there is the Federal Internal Revenue Law and on the other, the Budget for Federal Expenditures Rule. The same holds true for the State of Queretaro where the content of the budget is found in two juridical instruments – the Internal Revenue Law and the Budget for Expenditures Rule for the State of Queretaro, both of which are issued annually by the local legislature. The objective of this research work is to ascertain whether or not is a legal foundation which justifies the separation of the Budget for the State of Querétaro; in other words, the existence of the State Internal Revenue Law, as well as the Budget for Expenditures Rule for the State of Queretaro. In addition, we seek to determine whether or not the legal framework of the budget institution in the State of Queretaro achieves the appropriate regulation of all aspects included in the budget cycle.

(Key words: Law, budget, separation, revenue, rule)

Índice

Resumen.....	i
Summary.....	ii
Índice.....	iii
Introducción.....	1
Capítulo I.....	3
El Presupuesto.....	3
1.1 Qué se entiende por presupuesto.....	3
1.1.2 Concepto de presupuesto.....	3
1.1.2.1 El concepto de presupuesto en las diversas doctrinas (francesa, alemana, italiana y española).....	4
1.1.2.2. Doctrina Francesa.....	5
1.1.2.3 Doctrina Alemana.....	5
1.1.2.4 Doctrina Italiana.....	6
1.1.2.5 Doctrina Española.....	6
1.1.2.6 Otras definiciones de presupuesto.....	8
1.2 Naturaleza jurídica del presupuesto.....	12
Capítulo II.....	16
De la evolución y regulación del presupuesto.....	16
en el Estado de Querétaro.....	16
2.1 Regulación de la formación del presupuesto en el Estado de Querétaro....	16
2.1.1 Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público publicada en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro, “La Sombra De Arteaga”, el 31 de diciembre de 1987.....	16
2.1.1.1 Formulación del Presupuesto.....	18
2.1.1.2 Contenido del Presupuesto.....	21
2.1.1.3 Elaboración de anteproyectos.....	22
2.1.1.4 Formulación del Proyecto de Presupuesto de Egresos.....	22
2.1.1.5 Aprobación.....	24
2.1.1.6 Ejercicio del presupuesto.....	24
2.1.1.7 Participación financiera del Estado en empresas y de participación estatal y otros organismos.....	27
2.1.1.8 Deuda Pública.....	27
2.1.1.9 Garantías.....	28
2.1.1.10 Registro y Control.....	28
2.1.1.11 Contabilidad.....	29
2.1.1.12 Cuenta Pública.....	31
2.1.1.13 Evaluación del Gasto Público.....	32
2.1.1.14 Responsabilidad en materia de ejercicio del gasto.....	33
2.2 Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público publicada en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro, “La Sombra De Arteaga”, el 22 de diciembre de 1994.....	34

2.2.1 Planeación y programación.....	35
2.2.2 Presupuestación del gasto público.....	36
2.2.3 Elaboración del presupuesto.....	37
2.2.3.1 Elaboración de anteproyectos.....	37
2.2.3.2 Contenido de la propuesta de Presupuesto de Egresos.....	37
2.2.3.3 Regulación de la elaboración del Presupuesto de Egresos.....	38
2.2.3.4 Contenido del proyecto del Presupuesto de Egresos.....	38
2.2.4 Aprobación.....	39
2.2.5 Ejercicio.....	39
2.2.6 Transferencia de recursos.....	40
2.2.7 Modificaciones al presupuesto.....	40
2.2.8 Administración de los recursos públicos.....	40
2.2.9 Ejercicio del Presupuesto en los organismos paraestatales.....	40
2.2.10 Deuda Pública.....	41
2.2.11 Ingresos propios.....	41
2.2.12 Evaluación.....	41
2.2.13 Cuenta Pública.....	42
2.2.14 Responsabilidades.....	43
2.2.15 Contabilidad.....	43
2.3 Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro publicada en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado “La Sombra De Arteaga” el 27 de septiembre de 2002.....	44
2.3.1 Objeto de la ley.....	44
2.3.2 Conceptos novedosos.....	44
2.3.3 Disposiciones generales.....	45
2.3.3.1 Recursos excedentes.....	45
2.3.3.2 Disposiciones administrativas para el ejercicio del presupuesto.....	46
2.2.3.4 Fideicomisos públicos y entidades paraestatales.....	46
2.2.4 Deuda Pública.....	46
2.2.4 Asignación de recursos.....	46
2.2.5 Obligaciones de los sujetos de la ley.....	47
2.2.6 Ingresos.....	47
2.2.7 Elaboración del Anteproyecto de Ley de Ingresos.....	48
2.2.8 Formulación de la Iniciativa de Ley de Ingresos del Estado.....	48
2.2.8.1 Elaboración de Iniciativa de la Ley de Ingresos del Estado.....	49
2.2.9 Aprobación del presupuesto.....	50
2.2.10 Regulación de las Leyes de Ingresos de los Municipios.....	50
2.2.11 Presupuesto de Egresos.....	51
2.2.11.1 Reglas comunes para la elaboración del presupuesto.....	51
2.2.11.2 Dictamen de la Iniciativa de Decreto de Presupuesto de Egresos ...	52
2.2.11.3 Contenido del Presupuesto de Egresos.....	52
2.2.11.4 Formulación de la Iniciativa de Presupuesto de Egresos.....	53
2.2.11.5 Contenido de la Iniciativa de Presupuesto de Egresos.....	54
2.2.12 Destino específico de algunos ingresos.....	57
2.2.13 Aprobación del Presupuesto de Egresos.....	57
2.2.14 Publicación.....	57
2.2.15 Recursos excedentes.....	58

2.2.16	Modificación del presupuesto.....	58
2.2.17	Ausencia de Decreto de Presupuesto y de Ley de Ingresos aprobados	58
2.2.18	Regulación en materia de remuneraciones de los servidores públicos.....	59
2.2.19	Recursos para la transición	60
2.2.20	Regulación de los recursos públicos correspondientes al último año del periodo Constitucional.....	60
2.2.21	Ejercicio del Presupuesto.....	61
2.2.22	Limitaciones en el ejercicio del presupuesto	61
2.2.23	Transferencias presupuestales.....	62
2.2.24	Control.....	62
2.2.25	Evaluación.....	63
2.2.26	Subsidios y donaciones.....	63
2.2.27	Contabilidad Pública.....	65
2.2.28	Evaluación del ejercicio del gasto	67
2.2.29	Rendición de la Cuenta Pública	67
2.2.30	Responsabilidades en el ejercicio del presupuesto.....	67
Capítulo III.....		69
Análisis de la separación de ingresos y egresos en el presupuesto del Estado....		69
3.1	Efectos del Presupuesto	69
3.1.1	Respecto de los ingresos	70
3.1.2	Respecto de los egresos.....	74
3.2	Análisis de la separación del presupuesto	75
3.2.1	Naturaleza jurídica de la ley de presupuesto	75
3.2.1.1	Origen de la controversia acerca de la naturaleza de la ley de presupuesto.	75
3.2.1.1.2	La obra de Gneist.....	78
3.2.1.2	Tesis de la ley del presupuesto como ley en sentido formal principales representantes por escuelas nacionales.	79
3.2.1.2.1	La obra de Laband	79
3.2.1.2.2	Doctrina Alemana	81
3.2.1.2.3	Doctrina Italiana	83
3.2.1.2.4	Doctrina Francesa.....	87
3.2.1.3	Tesis de la Ley del Presupuesto como ley en sentido material principales representantes por escuelas nacionales.	89
3.2.1.3.1	La Doctrina Alemana (Myrbach-Rheinfeld y Haenel).....	90
3.2.1.3.2	La Doctrina Italiana	91
3.2.1.3.3	La posición de Giuliani Fonrouge.....	93
3.2.1.3.4	Doctrina Española.....	93
3.2.1.4	La distinción entre ley en sentido formal y ley en sentido material.....	96
3.2.1.5	Análisis de las normas presupuestarias del Estado de Querétaro	97
Capítulo IV.....		101
Conclusiones.....		101
4.1	Conclusiones y propuestas relativas a la legislación Presupuestaria en el Estado de Querétaro.....	101

4.1.2 Análisis de la separación del presupuesto del Estado de Querétaro...	101
4.2 Conclusiones relativas al contenido que debe comprender el marco regulatorio en la legislación presupuestaria en el Estado de Querétaro a la luz de las tendencias globales.	104
4.2.1 Tendencias mundiales	104
4.2.1.1 La nueva gerencia pública.	104
4.2.1.2 La rendición de cuentas	106
4.2.1.3 La transparencia en el Presupuesto.....	107
4.2.1.4 Las reformas implementadas	110
Referencias bibliográficas	112

Introducción

La presente investigación tiene por objeto dilucidar si existe sustento jurídico que justifique la separación del Presupuesto del Estado de Querétaro, es decir, que por un lado se contenga la Ley de Ingresos del Estado y por otro lado el Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro; así como determinar si el marco normativo de la institución presupuestaria en el Estado de Querétaro logra regular adecuadamente la totalidad de los aspectos que conforman el ciclo presupuestario.

Para estos efectos, este trabajo se desarrolla a través de cuatro capítulos apartados a saber:

En el Capítulo I denominado “El Presupuesto”, se exponen el concepto de presupuesto, así como las principales doctrinas formadas en torno a esta institución y la naturaleza jurídica de la misma.

En el Capítulo II, denominado “La Evolución y Regulación del Presupuesto en el Estado de Querétaro”, se realiza un estudio sobre la evolución de la institución presupuestaria en el Estado de Querétaro, a través del análisis de las leyes presupuestarias de esta entidad.

Apoyados de los postulados de destacados tributaristas europeos, a lo largo del Capítulo III, realizamos una revisión a las diferentes teorías que se han formado en torno a la naturaleza del presupuesto, sus efectos sobre los ingresos y egresos públicos y su carácter de ley desde el punto de vista formal y material.

Finalmente, en el Capítulo IV, encontramos las conclusiones a las que nos ha permitido llegar la investigación, consistiendo principalmente en la modificación del marco regulatorio presupuestal del Estado de Querétaro con la expedición de dos nuevos ordenamientos:

- ❖ La Ley General de Presupuesto del Estado de Querétaro, que viene a sustituir a las actuales Ley de Ingresos y Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado

- ❖ La Ley de Presupuesto, Contabilidad, Gasto Público y Responsabilidad Hacendaria, derogatoria de la actual Ley para el Manejo de los Recursos Públicos.

Capítulo I

El Presupuesto

1.1 Qué se entiende por presupuesto

1.1.2 Concepto de presupuesto

Según el profesor Eusebio González García, una simple ojeada al panorama financiero internacional bastará para comprobar que hoy todos los Estados disponen de lo que en nuestro país se conoce con el nombre de Presupuesto.¹

Por medio de él prevén los Estados el conjunto de sus gastos e ingresos para un período de tiempo determinado, es decir, anticipadamente calculan cuál va a ser su actividad en ese espacio de tiempo y de qué recursos se van a valer para hacer frente a la misma. Esto no es ni más ni menos que decir cuál va a ser su política, pues si política es el arte del buen gobierno y gobernar es gastar, conocer el cuadro de gastos de un Estado es contemplar como en un libro abierto la política que él mismo intenta desarrollar.²

La definición de presupuesto que diera Say como balance de las necesidades y recursos del estado, recoge con más precisión que cualesquiera otras palabras la idea expresada.

Sin embargo, este plan que realiza el Estado con vistas a la gestión y buena administración de la hacienda, empieza por manifestar una primera peculiaridad que lo distingue de cualquier otro plan realizado por una empresa privada. Ello es que debe ser sometido al control de otro órgano del Estado mismo, esto es: a las Cortes, Cámaras, Asambleas, Dietas o Parlamentos (en general el órgano

¹ GONZÁLEZ, García Eusebio, *Introducción al Derecho Presupuestario*, España, Editorial de Derecho Financiero, 1973, p. 7.

² *Ibidem*.

legislativo que se considera ostenta la representación popular).³

Otra característica de este plan propuesto por el Estado, que le distingue de cualquier otro tipo de plan expedido una empresa privada, es que su obligatoriedad, ya que el presupuesto vincula a la Administración del Estado, en principio, a actuar conforme a esas previsiones, va en sus efectos mucho más allá de lo que pudiera hacerlo un simple plan guía u orientación.⁴

Por último nos encontramos con que ese documento que recoge el plan financiero del estado, que es controlado por el órgano que ostenta la representación popular y que reviste un carácter obligatorio para la Administración del Estado, viene aprobado en forma solemne por el órgano legislativo del Estado, adquiriendo en su virtud el carácter jurídico de norma reguladora de la actividad del estado durante el período de tiempo al cual dicho documento se refiere.⁵

Más allá de las complicaciones que pudieran resultar de lo anterior, al amparo de las ideas funcionalistas, hoy se le pide al Estado que promueva condiciones económicas favorables, que incremente el ritmo de desarrollo, que establezca el proceso económico una vez alcanzado el pleno empleo y el cúmulo de medidas que la realización de esas nuevas tareas significa y el estado las plasma fundamentalmente a través del Presupuesto, convertido en la actualidad en el principal instrumento de política económica.

1.1.2.1 El concepto de presupuesto en las diversas doctrinas (francesa, alemana, italiana y española)

Los elementos anteriormente expuestos se funden en la institución presupuestaria, de ahí su extraordinaria complejidad y el sinfín de dispares definiciones dadas

³ *Ibidem.*

⁴ *Ídem*, p. 8.

⁵ *Ibidem.*

acerca de la misma.⁶

1.1.2.2. Doctrina Francesa

La doctrina francesa en general gira en torno a la definición plasmada en el artículo 5° de su Código de Contabilidad de 31 de mayo de 1862, según el cual: *“El Presupuesto es el acto por el cual son previstos y autorizados los ingresos y gastos anuales del Estado o de otros servicios que las leyes sometan a las mismas reglas.”*⁷

Para Stuorm, el Presupuesto es el acto que contiene la aprobación previa de los ingresos y de los gastos públicos, mientras que para Duverger⁸, es el acto de previsión de ingresos y gastos.⁹

1.1.2.3 Doctrina Alemana

La doctrina alemana tradicional con hondas raíces en el cameralismo y tomando como punto de partida la distinción que en su día establece Laband entre leyes formales y materiales, ha venido considerando el Presupuesto como un acto administrativo, en recuerdo de las instrucciones que el Emperador solía dar a sus funcionarios, y posteriormente símbolo de confianza depositadas por el Parlamento en el Gobierno. Valga como representativa de esta tendencia la definición de Blumenstein (tan ligado a la corriente germana) para quien el Presupuesto es *“un acto administrativo por el cual se designa de modo obligatorio y por tiempo determinado los recursos financieros destinados para la atención de los servicios públicos de una comunidad.”*¹⁰

⁶ *Ídem*, p. 9.
⁷ *Ídem*, p. 10.
⁸ *Ibidem*.
⁹ *Ibidem*.
¹⁰ *Íbidem*.

Neumark define el Presupuesto como *“una reconstrucción sistemática de gastos que tiene carácter obligatorio para el ejecutivo y la estimación de recursos correspondientes”*.¹¹

1.1.2.4 Doctrina Italiana

Esta doctrina tiene una de las perspectivas más amplias en torno a este tema, ofreciendo las más variadas definiciones sobre el presupuesto.

Griziotti, representante de esta corriente integradora que define el Presupuesto como un *“documento jurídico y contable”*.¹²

Ingrosso lo concibe como una Ley de organización.

Por su parte Bentivenga dice que el Presupuesto es *“una cuenta en la que vienen consignados, comprendidos, comparados entre sí y expresados en cifras, los elementos activos y pasivos de un ciclo o de un momento dados de la gestión financiera”*¹³.

1.1.2.5 Doctrina Española

En esta corriente Naharro considera el presupuesto como *“la expresión contable del plan económico de la hacienda para un período de tiempo determinado”*¹⁴.

Para Rodríguez Bereijo el Presupuesto, en su sentido más amplio, es el plan u ordenación racional de la actividad financiera de Estado¹⁵.

¹¹ *Ídem*, p. 11.

¹² *Ibidem*.

¹³ *Ídem*, p. 12.

¹⁴ *Ídem*, p. 13.

¹⁵ RODRÍGUEZ, Bereijo Álvaro, *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, 1970, Editorial TECNOS, p. 15.

De los conceptos anteriormente expuestos, podemos apreciar el énfasis que cada uno de ellos hace de la definición del Presupuesto como plan o como instrumento de control. *“Toda la doctrina gira en torno a uno de estos dos conceptos, y la falta de unanimidad, las recíprocas incomprensiones y equívocos observados, derivan precisamente de esa diferente perspectiva en que cada observador se coloca para mirar el Presupuesto.”*¹⁶

Sin embargo, como dice Rodríguez Bereijo¹⁷, todo concepto rigurosamente jurídico del Presupuesto ha de resaltar dos aspectos:

En primer lugar, que respecto a los ingresos públicos el Presupuesto no es más que un acto de mera previsión o cálculo contable, carente de efectos jurídicos limitativos en cuanto a su exacción y cuantía.¹⁸

En segundo lugar, que respecto a los gastos públicos, el Presupuesto produce efectos jurídicos bien precisos, en un triple sentido: autorizar a la administración a realizar el gasto público, limitar las cantidades a gastar hasta la cifra consignada en el Presupuesto y fijar el empleo o destino que haya de darse a los créditos aprobados en el Presupuesto.¹⁹

Conforme a lo anterior, *“el concepto jurídico de Presupuesto debe centrarse en sus elementos, caracteres y efectos jurídicos como institución de derecho Público, eludiendo aspectos extrajurídicos (económicos, contables...) que, aun siendo de innegable relevancia práctica no pueden servir de apoyo para definir jurídicamente la institución presupuestaria. Por tanto, definimos el Presupuesto del estado como el acto legislativo mediante el cual se autoriza el monto máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios*

¹⁶ *Ídem*, p. 14.

¹⁷ *Ídem*, p. 17.

¹⁸ *Íbidem*.

¹⁹ *Ídem*, p. 18.

para cubrirlos.²⁰

Las características de este concepto, son las siguientes:

- a) Es un acto legislativo, una ley (o decreto) que da eficacia y valor jurídico a los estados de previsión de ingresos y gastos.²¹
- b) Es un acto administrativo que contiene la previsión financiera del Estado.
- c) Es un acto de autorización de gastos, ya que limita la ejecución del gasto público en sentido temporal, ya que el Presupuesto se refiere a las obligaciones que hayan de satisfacerse dentro de un período de tiempo determinado, cualitativamente: la Administración sólo puede gastar en las atenciones o necesidades especificadas en el estado de gastos del Presupuesto, pero no en otras distintas y cuantitativamente: por cuanto las cifras consignadas en el Presupuesto constituyen el máximo que el Gobierno puede gastar dentro del ejercicio.²²
- d) Es una mera estimación contable o cálculo de los ingresos públicos.

Finalmente es una manifestación del control jurídico-político del Poder Legislativo sobre el Ejecutivo, como corolario del sometimiento de la actividad financiera del Estado al imperio de la ley, propio de todo estado de derecho, y como expresión de la teoría de la separación de poderes.

1.1.2.6 Otras definiciones de presupuesto

La evolución de las ideas acerca de la función del Estado en la actividad

²⁰ *Ídem*, p. 19.

²¹ *Ibidem*.

²² *Ídem*, p. 20.

económica, ha determinado modificaciones sustanciales en el concepto presupuesto.

Es natural que los numerosos autores que se refieran al tema del presupuesto propongan una definición que consulte sus características fundamentales. También lo es que al hacerlo, pongan de manifiesto sus posiciones en torno a la naturaleza jurídica que cabe reconocer en las leyes del presupuesto

Para Sáinz De Bujanda el presupuesto es *“Es el instrumento que impide, dentro de un Estado de Derecho, que los poderes públicos administren los intereses económicos de la comunidad bajo el impulso de criterios empíricos y, en ocasiones, arbitrarios”*²³.

Por su parte, Belisario Villegas, conceptualiza al presupuesto de la forma siguiente: *“Presupuesto es un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y los gastos estatales, y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año”*.²⁴

Para Petrei *“Presupuesto es el punto central de confluencia de las acciones del estado para la satisfacción de las necesidades sociales y, en combinación con otros instrumentos, para velar por la estabilidad de precios, influir en la distribución del ingreso y favorecer el crecimiento”*²⁵.

Rodríguez Bereijo entiende por presupuesto el *“acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar*

²³ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho. Introducción al Estudio Financiero de Nuestro Tiempo*, cit. por PRIEGO, Álvarez, Freddy A, *Introducción al Derecho Presupuestario*, México D.F., Ed. Porrúa, 2004, p. 91.

²⁴ BELISARIO, Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed., Buenos Aires, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2005, p. 125.

²⁵ PETREI, Humberto, RATNER, Gabriel, PETREI, Romeo E., *Presupuesto y Control: Las mejores Prácticas para América Latina*, 1ª ed., Buenos Aires Argentina, Ed. Osmar D. Buyatti, 2005, p. 3.

durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos”²⁶.

En la doctrina mexicana, De La Garza expresa que el presupuesto es *“un sistema en que se presta especial atención a las cosas que un gobierno realiza, más bien que a las cosas que adquiere. Las cosas que un gobierno adquiere, tales como servicios personales, provisiones, equipos, medios de transporte, etc., no son naturalmente, sino medios que emplea para el cumplimiento de sus funciones. Las cosas que un gobierno realiza en cumplimiento de sus funciones pueden ser carreteras, escuelas, tierras bonificadas, casos tramitados y resueltos, permisos expedidos, informes preparados, o cualquiera de las innumerables cosas que se pueden definir”*²⁷.

En cuanto a la definición del presupuesto en el ámbito normativo, la Constitución española en el artículo 134.2 *“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 afectan a los tributos del Estado”*²⁸

Por último cabe señalar que en la Constitución mexicana no se define de ninguna forma lo que es el presupuesto y tampoco se señala el contenido del mismo. Ello tiene una razón muy simple, en México no se cuenta con una ley de presupuesto, sino que se separan los ingresos de los gastos en dos documentos totalmente distintos, la Ley de Ingresos y el Decreto de Presupuesto de Egresos.

Tal como se puede apreciar, resulta evidente que las definiciones de presupuesto

²⁶ RODRÍGUEZ, Bereijo, Álvaro, *ob. cit.*, p.19.

²⁷ DE La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª ed., México D.F., Ed. Porrúa, 2005, p.100.

²⁸ Constitución Española, Art. 134. 2, cit. Por FERREIRO, Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español-Instituciones-*, 25ª ed., Madrid, Ed. Marcial Pons, 2006, p. 191.

que expresan los juristas citados, contrasta con las apreciaciones esencialmente económicas que suelen proponerse.

Entre ellas cabe mencionar la tesis de Jacinto Tarantino conforme al cual el presupuesto es un instrumento financiero para el desarrollo, quien al decir de Papi a quien acude Tarantino, comprende lo siguiente “El inventario retrospectivo de los recursos y de su empleo, la estimación prospectiva de las rentas, de su empleo y de la planificación de las inversiones”²⁹

De igual forma, una definición no jurídica del presupuesto es la expuesta por Eduardo César Leone. Para quien *“Presupuesto es un proceso administrativo que comprende planificar, organizar, proveer el personal, dirigir y controlar.”*

Este concepto es básico, elemental y sirve para ser utilizado por una persona física, una familia, una pequeña actividad comercial, productiva o de servicios, una PyME, una gran empresa, entidades gubernamentales, entidades no lucrativas, entes en general.

“A ese plan de actividades, expresado en unidades monetarias (UM) se le conoce como presupuesto”.³⁰.

Cabe mencionar que para los fines del presente trabajo, toman una mayor relevancia las definiciones jurídicas del presupuesto, toda vez que a través de dicho instrumento se puede realizar la actividad financiera del Estado, y por ende lo que importa es el andamiaje jurídico a través del cual discurre dicha actividad.

²⁹ PLAZAS, Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, tomo I, 2ª ed., Bogotá, Colombia, Ed. Temis, S.A., 2006, p. 437.

³⁰ LEONE, Eduardo C., *Presupuesto y Control de Gestión*, 1ª ed., Buenos Aires Argentina, Ed. Osmar D. Buyatti, 2006, p. 21.

1.2 Naturaleza jurídica del presupuesto

En los Estados modernos el presupuesto adopta la forma de una ley; en consecuencia, para su elaboración deben cumplirse todos los requisitos exigidos por la legislación general de cada país.

Se discute doctrinalmente si el presupuesto es una ley sólo formal, sin contenido material, o si se trata, por el contrario, de una ley perfecta con plenos efectos jurídicos, al igual que todas las leyes materiales.

La mayoría de la doctrina (Jéze, Giannini, Sáinz de Bujanda, Baleeiro, Bielsa, Ahumada) se inclina por la primera postura, mientras que otros autores (Ingrosso, Mortara, Giuliani Fonrouge) optan por la segunda posición.

“Ésta es una cuestión cuya solución debe buscarse en el marco del derecho positivo de los distintos países. Aceptando que fuera válida la distinción entre “ley material” y “ley formal”, lo cual de por sí ya es discutible, y tomando como base el significado que se atribuye a tales expresiones, el hecho de que la ley presupuestaria sea sólo una ley formal, o que contenga –por el contrario- normas sustanciales creadoras de reglas jurídicas generales o especiales, depende del alcance o limitaciones que cada país asigne a la ley de presupuesto”³¹.

No cabe duda que es una ley formal en aquellos países cuyas instituciones o leyes disponen que la ley presupuestaria no puede incluir disposiciones extrañas a la fijación de gastos y a la previsión de ingresos, por lo cual el presupuesto sólo debe limitarse a calcular y autorizar, sin que sea lícito incluir disposiciones de otro tipo, entre ellas las de carácter sustancial.

En cambio, en aquellos sistemas en que el presupuesto incluye la creación de tributos que, para mantener vigencia, deben ser votados anualmente es indudable

³¹ BELISARIO, Villegas, Héctor, *ob. cit.*, p. 126.

que la ley presupuestaria no es meramente formal, pues contiene normas jurídicas sustanciales.

Al respecto, Haenel sostiene que: *"todo acto revestido de la forma de ley contiene siempre preceptos jurídicos, ya que la forma de ley lleva en sí misma el contenido jurídico"*. Tesis con la que, a la vez que consideraba errónea la denegación total del Presupuesto por considerarla contraria a la vida financiera del Estado, le atribuye también las disposiciones legislativas suficientes para el manejo de los recursos dentro de un ejercicio fiscal.³²

Por su parte Vitagliano, quien siguiendo básicamente al auto anteriormente citado desarrolla su idea en torno a la naturaleza jurídica del Presupuesto, llegando a la conclusión de que se trata de una ley que brinda competencia al Gobierno para llevar a cabo la actividad financiera del Estado³³.

Para Carré De Malberger, *"la ley no se caracteriza por su contenido, sino por su forma y por la fuerza inherente a dicha forma y ella debe definirse, no por su materia propia, sino por su potencia especial de decisión inicial"*³⁴.

*"Una obra de singular impacto dentro de la doctrina a la que actualmente nos estamos refiriendo, y con la que compartimos postulados, es la de GIULIANI FONROUGE. En ella, de manera directa se considera al Presupuesto como una ley perfecta, de contenido y efectos jurídicos normales, por lo que no deben diferenciarse los estados de previsión de la ley que sobre ellos recae porque ambos, tanto la ley como los estados de previsión, constituyen un acto unitario."*³⁵

"De esta forma es como llegamos a la doctrina española, donde nos encontramos con dos obras encargadas del estudio de la materia presupuestaria; la primera de

³² HAENEL, Daz Gesetz im formellen und materiellen, Sinne, cit. por PRIEGO, Álvarez, Freddy A, *Introducción al Derecho Presupuestario*, México D.F., Ed. Porrúa, 2004, p. 175.

³³ *Ibidem.*

³⁴ *Ibidem.*

³⁵ *Ibidem.*

ellas elaborada por RODRÍGUEZ BEREIJO comparte casi en su totalidad lo expuesto por los representantes de este segmento de la doctrina al restarle importancia a la teoría dualista de la ley, pues no considera apropiado separar un segmento de otro del Presupuesto, como son su articulado y los estados de previsión. Con lo que debe atribuírsele carácter de ley formal y material, o simplemente de ley”³⁶

La segunda es publicada sólo tres años después bajo la autoría de González García, dicha obra abarca no sólo cuestiones referentes a la naturaleza jurídica del Presupuesto, en lo que por cierto coincide en gran parte con lo antes expuesto, sino que comprende un basto estudio sobre sus antecedentes y concepto. Obra de la que se concluye que a través de la Ley de Presupuesto puede modificarse la legislación financiera vigente y que el hecho de ser una ley ordinaria se puede denotar ya sea por sus disposiciones de gasto como por las de ingreso. Siendo esta última cuestión, la verdadera discrepancia existente con la mayoría de la doctrina que considera al Presupuesto como una ley material o ley en el sentido estricto de la palabra, esto es, el diferente alcance otorgado a los efectos jurídicos que del instituto presupuestario emanan³⁷.

Freddy Priego considera que “no puede, desde nuestro punto de vista, restársele valor de ley a una disposición contenida en el mismo Presupuesto, ya que desde la disputa con la teoría dualista de la ley se pugnaba por unificar los criterios del acto de previsión de ingresos y de egresos con la ley que sobre éstos recaía, para que ahora, considerando superada dicha controversia, se venga a mermar la trascendencia de un segmento de un instituto tan importante como lo es el presupuestario. Lo anterior se puede apreciar en la consagración en el ámbito constitucional de dos principios presupuestarios, el de unidad y el de universalidad, que tienen una estrecha relación entre ellos y en los que no se hace distinción entre el valor que unos y otros rubros (ingresos y egresos) tienen dentro

³⁶ RODRÍGUEZ, Bereijo, Álvaro, *ob. cit.*, pp. 19-21.

³⁷ PRIEGO, Álvarez, Freddy A, *ob. cit.* pp. 179-180.

de la ley anual presupuestaria.”

El mismo Freddy Priego señala *“que en función de lo dicho con anterioridad y considerando que la Ley de Presupuesto es una ley formal y material, tendremos que las leyes sustantivas o propias de cada tributo están siendo limitadas por otra norma de igual jerarquía y de posterior promulgación como lo es la presupuestaria, por lo cual, aun cuando cada norma específica imponga las obligaciones respectivas de cada tributo, por ser la de Presupuesto la que le otorga al Estado la posibilidad de prever y realizar la recaudación de los ingresos y llevar a cabo el gasto, debe por tanto suspenderse la exacción de aquella entrada, tributaria o no, que no haya sido contemplada en nuestra norma”*³⁸.

Con ello no se quiere decir que la legislación tributaria preexistente dependa cada año de la votación del instituto presupuestario, por el contrario, tenemos de esta manera una Ley de Presupuesto que faculta al Gobierno para que actúe de conformidad con la legislación preestablecida.

Así las cosas, tenemos una ley ordinaria en la figura de la Ley de Presupuestos con plenos efectos jurídicos en sus disposiciones tanto de ingresos como de gastos. Efectos jurídicos gracias a los que puede concluirse que la norma en cuestión es indispensable para el normal desarrollo de la vida financiera del Estado.

³⁸ *Ídem*, p.181.

Capítulo II

De la evolución y regulación del presupuesto en el Estado de Querétaro

2.1 Regulación de la formación del presupuesto en el Estado de Querétaro

2.1.1 Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público publicada en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro, “La Sombra De Arteaga”, el 31 de diciembre de 1987.

Según se advierte de la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, los objetivos de este ordenamiento consistían en establecer normas jurídicas que regularan las mencionadas materias de presupuesto, contabilidad y gasto público, que permitieran el manejo honrado y eficiente de los recursos públicos, pretendiendo también a través de este ordenamiento otorgar a los actos del gobierno local, congruencia con el entonces vigente Plan Estatal de Desarrollo Estatal y Municipales.

De conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Estatal vigente, existía una Secretaría de Finanzas y una Coordinación de Planeación, a quienes correspondía la aplicación directa de esta Ley.

La Coordinación de Planeación se avocaba a la planeación, programación y evaluación del gasto público, mientras que la Secretaría de Finanzas, debía encargarse del establecimiento y formulación de lineamientos para la elaboración del Presupuesto de Egresos del Estado.

En materia de gasto público estatal, este se definía como un instrumento político, jurídico y económico compuesto por 5 etapas:

1. Planeación.
2. Programación.
3. Presupuestación.
4. Evaluación
5. Cuenta Pública.

Asimismo la regulación y el ejercicio relacionado con estas áreas, según el contenido de dicho ordenamiento, se encontraba estructurado de la siguiente forma:

Etapa	Dependencia	Actividad	Directriz
Planeación	Coordinación de Planeación	Regulación	Plan Estatal de Desarrollo
Programación	Coordinación de Planeación	Regulación	Plan Estatal de Desarrollo
Programación	Coordinación de Planeación	Regulación	Plan Estatal de Desarrollo, Programas Sectoriales de Mediano plazo formulados por el Ejecutivo del Estado por conducto de la

			Coordinación de Planeación
Evaluación	Coordinación de Planeación	Regulación	Plan Estatal de Desarrollo
Presupuestación	Secretaría de Finanzas	Regulación y emisión de disposiciones para el cumplimiento de sus funciones	No señala
Cuenta pública	Secretaría de Finanzas	Elaboración	No señala.
Contabilidad, seguimiento y control financiero del ejercicio del Gasto Público	Secretaría de Finanzas	Seguimiento y Control	No señala.
Fiscalización de los ingresos y del ejercicio de gasto público	Poderes Legislativo y Ejecutivo	Fiscalización	No señala.

2.1.1.1 Formulación del Presupuesto

Con respecto al Presupuesto de Egresos, la Ley en comento lo conceptualizaba

como el instrumento de elaboración anual, fundado en costos y formulado en una plataforma programática, en el que el Gasto Público del Estado se encontraba basado.

La estructura programática del Presupuesto, consistía en abarcar la totalidad de las funciones públicas a través de programas y eran la Secretaría de Finanzas y la Coordinación de Planeación, quienes debían aprobarla.

El proceso de formulación del Presupuesto de Egresos, se componía de dos fases: la primera de ella consistía en la elaboración del Anteproyecto de Presupuestos y la última finalmente en la del Proyecto de Presupuesto de Egresos.

Por lo que ve a la primera etapa, el Ejecutivo del Estado, a través de la Secretaría de Finanzas y la Coordinación de Planeación, era el encargado de establecer los lineamientos de gastos, normas y políticas para la conducción a realizar durante la formulación del anteproyecto, mientras que los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal mayoritaria, los fideicomisos públicos y las empresas de participación estatal mayoritaria, elaboraban sus respectivos Anteproyectos de Presupuestos, a través de las unidades administrativas a ellos adscritas

Las tareas de orientación y coordinación, en materia de planeación, programación y formulación de anteproyectos de presupuesto, así como el control y evaluación del gasto de las unidades administrativas, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos públicos del Estado, corría a cargo de las dependencias del Poder Ejecutivo titulares del sector de que se tratase.

La aprobación de los referidos anteproyectos, se realizaba conforme a las normas establecidas por la Secretaría de Finanzas.

Una vez que las dependencias del Ejecutivo emitían su conformidad respecto de los anteproyectos elaborados por las entidades ubicadas en su sector, estos se remitían a la Secretaría de Finanzas.

En caso de que las entidades no presentaran sus correspondientes anteproyectos, la Secretaría de Finanzas, quedaba facultada para formular el Proyecto de Presupuesto de dichas entidades, tomando como base la estructura programática aprobada por la Coordinación de Planeación.

Habiendo recibido los Anteproyectos de Presupuesto, la Secretaría de Finanzas, procedía a su revisión, debiendo definir simultáneamente el tipo y fuente de recursos para su financiamiento.

A efectos de la revisión, la Secretaría de Finanzas y la Comisión de Planeación, contaban con facultades para solicitar y obtener de las entidades la información necesaria para efectuar la selección de los programas a incluirse en el Proyecto de Presupuesto de Egresos del Estado.

Así mismo, el Ejecutivo del Estado, a través de la Coordinación de Planeación, efectuaba la selección de los programas a incluirse en el Proyecto de Presupuesto de Egresos del Estado en base a su prioridad o jerarquía, factibilidad y su beneficio económico y social, todo ello de conformidad con lo establecido en el Plan Estatal de Desarrollo.

Recibida la totalidad de los Anteproyectos de Presupuestos formulados por las entidades a que nos hemos venido refiriendo, la Secretaría de Finanzas procedía a su integración en el Proyecto de Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro.

2.1.1.2 Contenido del Presupuesto

El artículo 31 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, señalaba que la programación y presupuestación del Gasto Público del Estado de Querétaro debía ser lo suficientemente explícita y detallada, de manera que permitiera conocer y analizar tanto la racionalidad de los programas integrantes del Presupuesto, como su congruencia con los objetivos y metas de los planes de mediano y largo plazo, en los términos de los Planes Estatal y Municipales de Desarrollo.

Las apuntadas condiciones, en este instrumento debían consignarse únicamente los programas operativos anuales tomando en cuenta los ingresos disponibles para el mismo ejercicio, debiendo comprender las erogaciones por concepto de:

Gasto corriente.	Realizada por	}	○ Poder Legislativo
Inversión Física			○ Poder Judicial
Inversión financiera			○ Poder Ejecutivo
Pago de pasivo y deuda pública			○ Organismos descentralizados
			○ Empresas de participación estatal mayoritaria
			○ Fideicomisos en el que el fideicomitente sea el Gobierno del Estado o empresas de participación estatal mayoritaria.

El presupuesto además debía contener en un capítulo especial relativo a las previsiones de gasto público de los organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos públicos.

2.1.1.3 Elaboración de anteproyectos

La revisión de los Anteproyectos de Presupuesto corría a cargo de la Secretaría de Finanzas, quien simultáneamente debía definir el tipo y fuente de recursos para su financiamiento.

A efectos de la revisión, la Secretaría de Finanzas y la Coordinación de Planeación, contaban con facultades para solicitar y obtener de las entidades la información necesaria para efectuar la selección de los programas a incluirse en el Proyecto de Presupuesto de Egresos del Estado.

El Ejecutivo del Estado, a través de la Coordinación de Planeación, efectuaba la selección de los programas a incluirse en el Proyecto de Presupuesto de Egresos del Estado en base a su prioridad o jerarquía, factibilidad y su beneficio económico y social, de conformidad con lo establecido en el Plan Estatal de Desarrollo.

2.1.1.4 Formulación del Proyecto de Presupuesto de Egresos

La formulación del Presupuesto de Egresos, correspondía, tal como ahora, a la Secretaría de Finanzas.

En este sentido, el artículo 30 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Querétaro, este documento debía contener lo siguiente:

“Artículo 30. ...

- I. Descripción clara de los programas que sean la base del Proyecto, en los que se señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, así como su estimación valuada por programa.*

- II. *Explicación y comentarios de los principales programas y en especial aquellos que abarquen dos o más ejercicios fiscales.*
- III. *Estimación de Ingresos y proposición de gastos del ejercicio fiscal para el que se proponen, con la indicación de los empleos que incluye.*
- IV. *Ingresos y gastos reales del ejercicio fiscal a que corresponde el proyecto.*
- V. *Situación de la deuda pública al fin del último ejercicio fiscal y estimación de la que se tendrá al fin del ejercicio al que corresponde el Proyecto.*
- VI. *Comentarios sobre condiciones económicas, financieras y hacendarias actuales y las que se prevean para el futuro, y*
- VII. *En general, toda la información que se considere útil para mostrar la proposición en forma clara y completa.”*

Es de mencionarse que los documentos relativos a la descripción y comentarios de los programas contenidos en el proyecto, eran provistos por la Coordinación de Planeación.

Como sucede en nuestros días, el Proyecto de Presupuesto de Egresos se sometía a consideración del Ejecutivo del Estado, a través de la Secretaría de Finanzas, para ser enviado a la Legislatura del Estado.

2.1.1.5 Aprobación

La aprobación del Presupuesto de Egresos era competencia de la Legislatura del Estado, quien incluso podía realizar modificaciones al Proyecto durante el proceso.

En esta etapa, la Ley incorpora el principio de equilibrio presupuestal, al disponer que a todo aumento o creación de partidas propuesto por la Legislatura, debía corresponder un aumento en la Ley de Ingresos.

A efecto de brindar los elementos necesarios para la aprobación del Presupuesto, establecía a la Secretaría de Finanzas y a la Coordinación de Planeación, la obligación de proporcionar, previa solicitud de la Legislatura del Estado, todos los datos estadísticos e información general que pudiera contribuir a una mejor comprensión de las propuestas contenidas en el Proyecto de Presupuestos de Egresos del Estado,

Una vez aprobado por la Legislatura, el Presupuesto de Egresos debía remitirse al Ejecutivo para su promulgación, publicación y ejecución.

2.1.1.6 Ejercicio del presupuesto

Antes de comenzar el análisis de la regulación del ejercicio del presupuesto contenida en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público vigente de 1987 a 1994, debe mencionarse que para efectos de la interpretación de la Ley, en caso de duda en cuanto a su aplicación, el ordenamiento remitía a los criterios administrativos emitidos por la Secretaría de Finanzas y la Coordinación de Planeación, por lo que la totalidad del ciclo presupuestario se encontraba de manera indirecta regulada por dichos criterios.

En este ámbito, la precitada ley presupuestaria, contemplaba la figura de la reasignación de recursos obtenidos por el Estado y no previstos en el Presupuesto, a programas prioritarios, así como la transferencia de partidas presupuestales.

Los movimientos presupuestales debían hacerse del conocimiento de la Legislatura, a través de la rendición de la cuenta pública.

La determinación del destino de los apoyos financieros realizados a favor de los municipios, las instituciones o particulares, correspondía al Ejecutivo del Estado, quien además, a través de la Secretaría de Finanzas y la Coordinación de Planeación, se encontraba facultado para solicitar información relativa a la aplicación de dichos recursos.

Asimismo, en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, se contienen disposiciones que proscriben la extralimitación en el ejercicio de los recursos contenidos en el Presupuesto de Egresos del Estado, considerando para estos efectos, algunas excepciones, como las denominadas partidas o conceptos de gastos de ampliación automática, en las que se permite exceder los límites máximos de erogación contenidos en el Presupuesto de Egresos.

En este aspecto y para el caso de aquellas partidas presupuestales respecto de las cuales se requiriera una ampliación automática, la Ley otorgaba facultades al Ejecutivo Estatal para emitir los acuerdos relativos a las transferencias de recursos.

Por lo que ve a los pagos con cargo al Presupuesto de Estado realizados por las dependencias del Ejecutivo, si bien se faculta a dichas entidades para solicitar el pago correspondiente, también se establecen requisitos relativos a la disponibilidad presupuestaria y calendarización financiera.

Dichos trámites de pago con cargo al Presupuesto, con excepción a los nombramientos y adquisiciones, debían ser autorizados por la Secretaría de Finanzas y la Coordinación de Planeación.

El ejercicio de las asignaciones presupuestales de las dependencias pertenecientes al Poder Ejecutivo del Estado, a la luz de este ordenamiento, debía realizarse en estricto apego a los calendarios de pago que para tales fines dichas dependencias acordaban con la Secretaría de Finanzas y la Coordinación de Planeación, los cuales podían ser sujetos de modificación.

En materia de pagos, correspondía a la Secretaría de Finanzas efectuar los pagos correspondientes a las dependencias del Ejecutivo, así como las retenciones y enteros a favor de terceros, mientras que en el caso de los Poderes Legislativo y Judicial, dichos pagos se realizaban por conducto de sus respectivas cajas. Lo anterior, atendiendo a la autonomía presupuestal de estos dos últimos poderes estatales.

No obstante lo anterior, la administración de fondos, era autorizada por la Secretaría de Finanzas y/o la Coordinación de Planeación, con excepción de los fondos relativos a los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos públicos estatales, quienes los administraban a través de sus propios órganos.

En este sentido, debe mencionarse que la administración de los fondos de las entidades paraestatales arriba mencionadas, podría realizarse centralizadamente, a través de la Secretaría de Finanzas.

Por cuanto ve a la comprobación de los egresos, este ordenamiento contemplaba justificación de los mismos, mediante los documentos legales en los que se contuviera la obligación de realizar un pago y el comprobante debidamente requisitado por la suma de dinero correspondiente.

Una vez concluida la vigencia del Presupuesto de Egresos, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, establecía la posibilidad de realizar pagos con cargo a este, siempre que se tratara de conceptos efectivamente devengados en el año correspondiente, de los cuales se hubiere informado a la Secretaría de Finanzas, para su respectiva contabilización.

2.1.1.7 Participación financiera del Estado en empresas y de participación estatal y otros organismos.

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, regulaba a demás la participación del Estado en empresas de participación estatal, sociedades o asociaciones civiles o mercantiles, así como el aumento o disminución en el patrimonio de las mismas, sujetando dichas operaciones a la autorización de la Secretaría de Finanzas.

De igual forma se señalaba como requisito para la constitución de fideicomisos públicos, la autorización del Gobernador del Estado y la participación de la Secretaría de Finanzas como fideicomitente único del Gobierno del Estado.

2.1.1.8 Deuda Pública

Si bien debe mencionarse que el objeto de la Ley no era el de establecer bases en materia de deuda pública, a través de lo previsto en el artículo 14 del ordenamiento que nos ocupa, se establecía una relación entre el Presupuesto de Egresos y la aplicación de recursos a créditos, de forma que la concertación de créditos era posible si estos se destinaban al financiamiento de programas incluidos en los Presupuestos de Egresos del Poder Ejecutivo, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos públicos del Estado.

La Ley que nos ocupa, obligaba además a los tres poderes del Estado y las entidades paraestatales, a informar a la Secretaría de Finanzas, a más tardar el 31 de diciembre de cada año, el monto y características de su deuda pública flotante o pasivo circulante del ejercicio en curso.

2.1.1.9 Garantías

En materia de garantías, el ordenamiento en comento encomienda al Ejecutivo del Estado, a través de la Secretaría Finanzas, el establecimiento de normas generales relativas a las garantías que debían constituirse a favor de las entidades estatales, con motivo de los actos y contratos por ellas celebrados.

Asimismo, la ley preveía la facultad discrecional del Ejecutivo, para exentar de la obligación de garantizar algunos actos y contratos, cuando a su juicio, esta excepción estuviese justificada.

2.1.1.10 Registro y Control

Según se desprende de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, con el objeto de comprobar que la aplicación de los recursos públicos se realizara con apego a lo establecido en los programas autorizados y de conformidad con las disposiciones legales vigentes, el registro y control del ejercicio del Presupuesto del Estado, descansaba en la Secretaría Finanzas.

Lo anterior, sin perjuicio de algunas facultades conferidas a la Coordinación de Planeación por la propia ley.

Con el objeto de establecer mecanismos de control en el ejercicio del gasto público, la Ley encomendaba a la Oficialía Mayor de Gobierno del Estado la creación de un registro del personal perteneciente a las entidades que realizaban

el gasto público del Estado; correspondiendo a la Secretaría de Finanzas dictar las normas que considere procedentes para el ejercicio y control del presupuesto relativo al personal del Poder Ejecutivo.

De igual forma, la Ley establecía a aquellos entes que ejercieran el Gasto Público, la obligación de proporcionar a la Secretaría de Finanzas y/o a la Coordinación de Planeación, la información que estas les solicitaran, así como permitir la práctica de visitas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la misma, así como de las disposiciones expedidas con base en ella.

Asimismo, se faculta a la Contaduría Mayor de Hacienda para realizar inspecciones, auditorías y evaluaciones a las dependencias del Ejecutivo Estatal, a los organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos públicos, con el objeto de verificar la evolución y el cumplimiento de los programas, así como para proveer lo necesario en los casos de incumplimiento.

Por otra parte, la Ley exceptúa a los Poderes Legislativo y Judicial de la sujeción a las previsiones en ella contenidas, señalando que dichas entidades observarán para tales efectos, las disposiciones emitidas por la Coordinación de Planeación y la Secretaría de Finanzas.

2.1.1.11 Contabilidad

De acuerdo a lo previsto en el Capítulo IV de la entonces vigente Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, la contabilidad de las operaciones realizadas por las dependencias del Poder Ejecutivo, correspondía a la Secretaría de Finanzas, quien debía registrar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, asignaciones, compromisos y ejercicios relativos a sus partidas presupuestales y programas autorizados.

Con relación a la contabilidad de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, la Secretaría de Finanzas debía emitir los catálogos de cuentas que estas debían utilizar, mientras que las correspondientes a los organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos públicos, debían ser autorizadas por dicha Secretaría.

Con el fin de determinar costos y facilitar la formulación, ejercicio y evaluación de los presupuestos y programas, sus metas y a las unidades responsables de su ejecución, la contabilidad pública, debía atender a una base acumulativa, debiendo además establecerse un Sistema de Contabilidad que facilitara la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos, avances en la ejecución de programas y permitiera medir la eficacia y eficiencia del gasto.

Por otra parte y en un aspecto más general, el ordenamiento que nos ocupa señala que los fines de la contabilidad gubernamental eran los siguientes:

1. Registrar el gasto público.
2. Proporcionar información sobre la aplicación de fondos públicos, a fin de coadyuvar a la toma de decisiones.
3. Detectar desviaciones si las hubiere, a efecto de corregirlas o deslindar responsabilidades.
4. Servir como fuente de información para la evaluación de los programas y para la planeación y programación y futuro.
5. Informar a la H. Legislatura del Estado del destino y manejo del gasto público.

Igualmente, el referido Capítulo IV, otorgaba a la Secretaría de Finanzas a girar las

instrucciones relativas a la forma y términos en que las entidades debían llevar sus registros presupuestales y contables.

Como otro medio de evaluación, se establecía la obligación de los Poderes Legislativo y Judicial, así como de las entidades paraestatales de proporcionar la información presupuestal, contable y de cualquier otra índole a la Secretaría de Finanzas.

2.1.1.12 Cuenta Pública

De conformidad con el artículo 58 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, la elaboración de la cuenta pública de la hacienda del Estado, recaía sobre la Secretaría de Finanzas, quien la presentaba ante el Gobernador del Estado para su aprobación y posterior envío a la Legislatura del Estado.

La cuenta pública debía comprender la totalidad de las operaciones efectuadas en el ejercicio presupuestario y contener lo siguiente:

1. Estado de situación financiera.
2. Estado de origen y aplicación de recursos.
3. Estado de rectificaciones a resultados de ejercicios anteriores.
4. Estado de costo de programas.
5. Situación programática en su aspecto financiero.
6. Estado analítico de ingresos.
7. Estado analítico de egresos.
8. Estado de deuda pública.
9. Estados complementarios.

2.1.1.13 Evaluación del Gasto Público

En términos del ordenamiento en comento, la evaluación debía tender a medir dos variables: la eficiencia y la eficacia del gasto público, a fin de apreciar sus efectos, antes, durante y después de realizadas las erogaciones, creando y permitiendo la continuidad del ejercicio presupuestario.

La Coordinación de Planeación, se colocaba como figura clave en materia de evaluación, estando a su cargo las siguientes funciones:

- a) El establecimiento de los mecanismos para llevarla a cabo.
- b) La ejecución de dichos mecanismos, a través de la evaluación del grado de cumplimiento de los objetivos y metas establecidas en el Plan Estatal de Desarrollo y del análisis de los efectos económicos que originen las inversiones realizadas por las entidades.
- c) Llevar a cabo el seguimiento de las realizaciones financieras y de las metas periódicas de los programas aprobados, para determinar la eficacia y eficiencia en su cumplimiento de sus objetivos.
- d) Analizar los efectos financieros del gasto público a nivel estatal y municipal.

Para tales fines, las entidades y dependencias del Ejecutivo debían proporcionar a la Coordinación de Planeación, la información sobre el grado de avance físico y financiero de los programas, sub-programas, actividades, tareas, proyectos y obras, así como las metas realizadas, en caso de negativa, la Coordinación podía obtener dicha información, a través de la práctica de visitas.

Asimismo, la Ley contemplaba la suspensión de asignación de recursos en dos casos: cuando las dependencias no proporcionaran la información solicitada por la

Secretaría de Finanzas y/o por la Coordinación de Planeación, y cuando se hubiesen excedido los techos presupuestales autorizados.

Además de lo anterior, esta disposición legal, contemplaba la evaluación al interior de las dependencias del Ejecutivo, las que permanentemente debían examinar sus programas, con el objeto de mejorar la eficiencia y eficacia de los recursos empleados y controlar su avance.

2.1.1.14 Responsabilidad en materia de ejercicio del gasto

En materia de responsabilidad en el ejercicio de gasto público, si bien se encuentran algunas disposiciones dispersas a lo largo de la Ley, que atienden a la estructura programática del Presupuesto de Egresos, como aquella que establece la responsabilidad de los encargados de programas de las dependencias y entidades del Ejecutivo del Estado respecto del avance de los programas y la administración de los recursos a ellos asignados; también se encuentra un Capítulo dedicado a este tema.

En este Capítulo, se faculta a los Poderes Legislativo y Ejecutivo, para dictar dentro de sus respectivas competencias las medidas sobre responsabilidades que pudiesen afectar a la Hacienda Pública Estatal, así como aquellas derivadas del incumplimiento de las disposiciones contenidas en la propia Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, de las cuales se tuviera conocimiento a través de la práctica de auditorías, visitas e investigaciones.

Asimismo, en este ordenamiento, se estableció la responsabilidad de los funcionarios y el personal de los tres Poderes del Estado, de los organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos públicos, y de cualquier entidad que ejerciera Gasto Público, respecto de cualquier daño o perjuicio estimable en dinero, que sufriera la Hacienda Pública del Estado, por actos u omisiones que les pudieran ser imputados, o bien por incumplimiento o

inobservancia de las obligaciones derivadas del mismo, en que se incurriera con motivo de sus funciones.

De igual manera, se establece la figura la responsabilidad solidaria, la cual resultaba aplicable a los particulares, cuando estas participaban deliberadamente en los actos de los cuales derivaba la responsabilidad.

Es importante destacar, que la Ley señalaba expresamente que el objetivo de la responsabilidades, era el de indemnizar al Estado por los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública o a las entidades encargadas de la realización del Gasto Público.

La fijación en cantidad líquida de los daños y perjuicios eran fijados por la Secretaría de Finanzas.

Una vez fijadas, dichas cantidades se exigían a través de los procedimientos administrativos de ejecución establecidos para tales efectos.

Finalmente, la Ley establecía la vía administrativa como el medio para la determinación y exigibilidad de las responsabilidades en materia de gasto público, sin dejar de considerar, las sanciones de carácter penal que pudiesen imponer las autoridades judiciales o las previstas por la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado.

2.2 Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público publicada en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro, “La Sombra De Arteaga”, el 22 de diciembre de 1994.

Según se desprende de la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo estatal, los objetivos de esta Ley son entre otros:

- a) Actualizar los conceptos relativos al presupuesto.
- b) Definir con mayor técnica jurídica del gasto público.
- c) Redefinir la base del Presupuesto de Egresos del Estado, señalando las erogaciones por concepto de gasto social, gasto administrativo, participaciones, transferencias, pago de deuda pública a su servicio.
- d) Redefine el concepto de gasto público.

Este ordenamiento norma el Presupuesto, la Contabilidad y el Gasto Público del Estado de Querétaro y a diferencia de la Ley de 1987, su ejecución corresponde al Ejecutivo estatal, a través de la Secretaría de Planeación y Finanzas, sin embargo, remite a los criterios administrativos emitidos por la Secretaría de Planeación y Finanzas, como medio de interpretación, en aquellas cuestiones relativas al Poder Ejecutivo.

La ley que nos ocupa, define al Gasto Público del Estado como el instrumento de carácter político, económico y jurídico que permite dar cumplimiento a los compromisos del Plan Estatal de Desarrollo.

Asimismo, señala que el Gasto Público, se compone de las siguientes fases:

1. Planeación
2. Programación
3. Presupuesto
4. Evaluación

2.2.1 Planeación y programación

Este debe basarse en las directrices del Plan Estatal de Desarrollo, los proyectos

estratégicos y los programas gubernamental que se deriven de dicho Plan.

Para efectos de esta Ley, los proyectos estratégicos, se consideraban aquellos con un impacto significativo en el ámbito económico, político y social, mientras que los programas, son instrumentos, a través de los cuales se logran los objetivos de los referidos proyectos.

En este sentido la Secretaría de Planeación y Finanzas, determinaba los proyectos estratégicos y programas, propuestos por las entidades y dependencias a que se refiere el párrafo anterior, susceptibles de incluirse en el Presupuesto de Egresos del Estado.

2.2.2 Presupuestación del gasto público

Bajo la óptica de este ordenamiento, esta fase comprende la elaboración e integración del anteproyecto y proyecto del Presupuesto de Egresos del Estado, el Presupuesto de Egresos del Estado (aprobado por la Legislatura), su ejercicio y control.

En esta nueva Ley se recoge el principio de equilibrio del Presupuesto, al señalar que el Presupuesto de Egresos del Estado, debía tomar como base los ingresos disponibles para el ejercicio fiscal correspondiente.

Define al Presupuesto de Egresos, como la expresión económica de la política gubernamental, la organización de actividades, en función de prioridades y una forma ordenada de distribuir y controlar los recursos, que se elabora anualmente.

Se establece además, la estructura programática, como base para la formulación del Presupuesto.

La elaboración de la estructura programática corresponde a la Secretaría de

Planeación y Finanzas.

2.2.3 Elaboración del presupuesto

2.2.3.1 Elaboración de anteproyectos

La coordinación de la elaboración de presupuestos de los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y fideicomisos del sector, pudiendo en todo momento, la Secretaría de Planeación y Finanzas, solicitar la información soporte de los anteproyectos de presupuesto de cada una de estas entidades.

En caso de que alguna dependencia o entidad, fuera omisa en la presentación de su anteproyecto de presupuesto, la Secretaría de Planeación y Finanzas se encontraba facultada para elaborarlo.

La integración de los Anteproyectos, se encontraba a cargo de la Secretaría de Planeación y Finanzas, quien a su vez, debía presentarla ante el Titular del Ejecutivo Estatal, para que este se encontrara en condiciones de remitirla a la Legislatura del Estado, para su aprobación.

2.2.3.2 Contenido de la propuesta de Presupuesto de Egresos

Este debía contener la documentación relativa a:

- a) La fase de planeación: Objetivos de la dependencia o entidad, o sus Direcciones proyectos estratégicos y programas a ejecutar.
- b) Datos correspondientes al costo de cada Dirección y sus respectivos programas.
- c) Ingresos y gastos reales del último ejercicio fiscal.

- d) Estimación de los ingresos y gastos del ejercicio fiscal al que correspondía el proyecto.
- e) Situación de la deuda pública al fin del último ejercicio fiscal y estimación de esta al final del ejercicio a que correspondía el proyecto.
- f) Comentarios sobre las condiciones económicas, financieras y hacendarias vigentes y las que se preveían para el futuro.
- g) En general toda aquella información que resultara relevante para el proyecto.

2.2.3.3 Regulación de la elaboración del Presupuesto de Egresos

Además de apegarse a lo establecido en la ley que se analiza, la formulación del Anteproyecto del Presupuesto de Egresos del Estado, debía basarse en los en los lineamientos y políticas fijadas por la Secretaría de Planeación y Finanzas.

Asimismo correspondía a la precitada Secretaría, la definición del programa y método de trabajo correspondiente a la formulación del Anteproyecto del Presupuesto de Egresos del Estado

2.2.3.4 Contenido del proyecto del Presupuesto de Egresos

Este instrumento debía contener las erogaciones correspondientes a los siguientes supuestos:

- a) Gasto social
- b) Gasto administrativo
- c) Participaciones

- d) Transferencias
- e) Pago de deuda pública y su servicio realizado por el Poder Ejecutivo, pudiendo incorporar a los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos.

Asimismo, define los conceptos de gasto social y administrativo:

Gasto social

Erogación que está orientada directamente a soportar los servicios, de salud, educación, procuración de justicia, asistencia social, concertación, seguridad, recreación, deporte, investigación y promoción del empleo.

Inversión en obra pública de infraestructura urbana y rural y el servicio de la deuda pública.

Gasto administrativo

Erogaciones que se realizan por concepto de salarios del personal directivo y administrativo, servicios de apoyo, materiales, mobiliario y suministros utilizados como soporte para la gestión pública.

2.2.4 Aprobación

Para efectos de la aprobación del presupuesto se establecía la obligación de la Secretaría de Planeación y Finanzas para proporcionar a la Legislatura, los datos estadísticos y la información necesaria para la mejor comprensión de la propuesta de Presupuesto de Egresos del Estado.

2.2.5 Ejercicio

De conformidad con este ordenamiento, el desarrollo de los programas y la administración de los recursos asignados, se encontraba a cargo de las

dependencias y entidades.

2.2.6 Transferencia de recursos

La transferencia de recursos se realizaba entre Poderes a través de la transferencia de recursos y en el caso de los municipios, a través de las participaciones.

2.2.7 Modificaciones al presupuesto

En este tópico, nuevamente podemos apreciar la presencia del principio de equilibrio presupuestal, ya que todo aumento o creación de partidas en el Presupuesto de Egresos del Estado, debía incluir la correspondiente iniciativa de ingresos.

Por otra parte, el ordenamiento analizado permitía al Ejecutivo del Estado, la asignación de recursos adicionales a los previstos en el Presupuesto de Egresos del Estado, a programas prioritarios, así como transferencia de recursos.

Las asignaciones y modificaciones realizadas al Presupuesto, en los términos del párrafo anterior, debían comunicarse a la Legislatura del Estado, a través de la rendición de la Cuenta Pública.

2.2.8 Administración de los recursos públicos

Se otorga a la Secretaría de Planeación y Finanzas, la vigilancia y control, financiero y administrativo del ejercicio del Presupuesto de Egresos.

2.2.9 Ejercicio del Presupuesto en los organismos paraestatales

La disposición analizada, otorgaba a la Secretaría de Planeación y Finanzas la

facultad de autorizar la participación estatal en empresas, sociedades, asociaciones civiles o mercantiles, así como su creación, aumento y adquisición total de su capital y patrimonio, mientras que sometía a la autorización del Gobernador del Estado la creación, modificación y extinción de fideicomisos públicos.

Asimismo la Ley establece mecanismos de control en el ejercicio del presupuesto a través de la afectación de recursos públicos a fideicomisos, estableciendo como fideicomitente única del Gobierno del Estado a la Secretaría de Planeación y Finanzas.

2.2.10 Deuda Pública

En este ordenamiento, encontramos una clara remisión a la Ley de Deuda Pública del Estado de Querétaro, por cuanto ve la regulación en materia de contratación de créditos, financiamientos, así como la ampliación de transferencias del Presupuesto de Egresos del Estado.

2.2.11 Ingresos propios

Esta Ley, preveía la regulación del manejo de los ingresos generados por organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos.

2.2.12 Evaluación

Dependencia	Facultad
Secretaría de Planeación y Finanzas	Implementación un sistema de evaluación de programas.
Dependencia del Poder Ejecutivo del sector	Evaluación y seguimiento del gasto de los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y

fideicomisos

Órganos competentes
de los Poderes
Ejecutivo, Legislativo y
Judicial

Práctica de auditorías, inspecciones verificaciones físicas, respecto del ejercicio del presupuesto de las entidades y dependencias.

Secretaría de
Planeación y Finanzas

Solicitud de información a entidades y dependencias y práctica de visitas para comprobación de las obligaciones derivadas de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.

2.2.13 Cuenta Pública

El proceso de elaboración de la Cuenta Pública era el siguiente:

La formulación y preparación de la Cuenta Pública, correspondía a la Secretaría de Planeación y Finanzas, quien se encargaba de someterla a consideración del Gobernador del Estado, para su posterior presentación ante la Legislatura local.

La Cuenta Pública debía contener:

- a) Estado de situación financiera.
- b) Estado de origen y de aplicación de recursos.
- c) En su caso, estado de rectificaciones a resultados de ejercicios anteriores.
- d) Situación financiera de los programas.
- e) Estado analítico de ingresos.

- f) Situación de la deuda pública.

2.2.14 Responsabilidades

La Ley facultaba a los Poderes Legislativo y Ejecutivo, a dictar en el ámbito de su competencia, las medidas sobre responsabilidad, en los casos en que se afectara a la hacienda pública del Estado.

2.2.15 Contabilidad

Con la finalidad de evaluar los proyectos y programas previstos en el Presupuesto de Egresos del Estado, la contabilidad de las dependencias del Ejecutivo, se debía realizar sobre una base acumulativa.

La Secretaría de Planeación Finanzas, además de llevar a cabo la contabilidad de las dependencias del Ejecutivo, se encontraba facultada para emitir los lineamientos sobre los cuales los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y fideicomisos públicos, debían llevar sus registros contables.

Se establecían como fines de la contabilidad gubernamental los siguientes:

- a) Registro de la totalidad de las operaciones realizadas por las entidades reguladas por la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.
- b) Informar a la Legislatura del Estado, sobre el destino y manejo del Gasto Público.
- c) Constituir un elemento para la evaluación del gasto.

2.3 Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro publicada en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado “La Sombra De Arteaga” el 27 de septiembre de 2002

2.3.1 Objeto de la ley

El objeto de esta Ley, consiste en establecer las bases generales para:

- a) La formulación de la Ley de Ingresos del Estado y del Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado.
- b) Llevar a cabo la contabilidad gubernamental.
- c) El manejo de recursos en la transición.
- d) La ejecución del gasto público en general,
- e) La rendición de la cuenta pública, y.
- f) La programación y ejecución de los recursos públicos durante el último año del periodo constitucional de los gobiernos municipal y estatal.

2.3.2 Conceptos novedosos

En este ordenamiento, encontramos un número más de grande destinatarios, señalándose con este carácter a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial; las Entidades Paraestatales establecidas en la Ley de Entidades Paraestatales del Estado de Querétaro, Organismos Autónomos, Municipios, Secretarías, Direcciones y Áreas y cualquier otro que maneje, utilice, recaude, ejecute o administre recursos públicos.

Asimismo, es de destacarse que en este ordenamiento, aparece la Legislatura del Estado, -a través de la Entidad Superior de Fiscalización del Estado- como figura fundamental en la etapa de verificación de la evaluación del ejercicio de los recursos públicos.

De igual forma, podemos advertir la incorporación del principio de equilibrio presupuestal en el artículo 4 del ordenamiento en cita que señala: en el manejo de los recursos públicos los sujetos de esta Ley, en el ámbito de su competencia, guardarán el equilibrio entre los ingresos aprobados y los egresos presupuestados a que se refieren la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos aprobados anualmente.

Resulta además novedoso el concepto de recursos públicos, que se prevé en este ordenamiento y que incluye la totalidad de los ingresos obtenidos por el Estado y Municipios, así como cualquier bien que conforme a la Hacienda Pública.

2.3.3 Disposiciones generales

2.3.3.1 Recursos excedentes

La Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, en el caso de la existencia de dinero en efectivo resultado de ejercicios anteriores en la hacienda pública estatal o municipal; o por la percepción de ingresos extraordinarios o adicionales a los establecidos en la Ley de Ingresos Estatal o Municipal, contempla la posibilidad de la afectación del equilibrio presupuestal al cual nos hemos referido en párrafos anteriores, debiendo efectuarse en consecuencia una ampliación del presupuesto aprobado.

2.3.3.2 Disposiciones administrativas para el ejercicio del presupuesto

En este rubro debe hacerse notar que esta disposición, sujeta la emisión de disposiciones administrativas y manuales operativos al contenido de la propia Ley, a diferencia de las Leyes de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público de 1987, que para efectos de su interpretación nos remitían a los criterios administrativos que expedían la entonces Secretaría de Finanzas y la Comisión de Planeación.

2.2.3.4 Fideicomisos públicos y entidades paraestatales

En el caso de constitución, incremento, modificación o extinción de fideicomisos públicos, si bien esta Ley, al igual que la de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público de 1994, retoma lo dispuesto en la Ley presupuestaria vigente en 1987, exigiendo la autorización expresa del Gobernador del Estado y señalando a la Secretaría de Planeación y Finanzas como fideicomitente única de Gobierno del Estado, también fija, por primera vez, las bases para la creación y extinción de fideicomisos públicos municipales.

De igual forma, la Ley dispone que sólo podrán crearse entidades paraestatales, cuando se haya aprobado la partida correspondiente en el Presupuesto de Egresos.

2.2.4 Deuda Pública

En esta materia, no existen cambios respecto de lo previsto por la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público publicada en 1994.

2.2.4 Asignación de recursos

La Ley reconoce expresamente la autonomía presupuestal de los Poderes Legislativo y Judicial, a quienes según lo establecido, se les proporcionarán los

recursos para su operación y en los plazos que para tal efecto se acuerden.

En el caso de los Municipios, el Ejecutivo del Estado les proporcionará sus recursos económicos en los términos de las Leyes vigentes aplicables.

2.2.5 Obligaciones de los sujetos de la ley

Si bien el ordenamiento que nos ocupa, no contiene un Capítulo específico relativo a las obligaciones de los sujetos de la Ley, del análisis de su Título Primero denominado “Disposiciones Generales”, se advierten las siguientes:

- a. Obligación de optimizar recursos.
- b. Obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y llevar contabilidad.
- c. Obligación de cubrir las contribuciones, con cargo al presupuesto.
- d. Obligación de coordinarán, en el ámbito de su competencia, las actividades de programación, presupuestación, ejecución, control, seguimiento y evaluación del gasto público.
- e. Obligación de otorgar todas las facilidades a la Entidad Superior de Fiscalización del Estado.

2.2.6 Ingresos

Uno de los aspectos innovadores de este ordenamiento, consiste en la regulación que en materia de ingresos contiene.

En este sentido, establece lo siguiente:

a. Limita la obtención de ingresos del Estado y los Municipios, a los conceptos establecidos en las respectivas Leyes de ingresos que la Legislatura apruebe cada año.

b. Impone la obligación de los sujetos de la Ley de expedir recibos oficiales con requisitos fiscales que exigen las disposiciones fiscales federales, por todos los ingresos, bienes y recursos que reciban, con excepción de aquellos que por la naturaleza de su origen generen su propio comprobante.

2.2.7 Elaboración del Anteproyecto de Ley de Ingresos

De conformidad con lo previsto en esta Ley, la elaboración de los proyectos de ingresos:

- El Poder Legislativo.
- El Poder Judicial.
- Los Organismos Autónomos.
- Entidades Paraestatales

Según lo dispuesto por el ordenamiento en cita, estas entidades deben remitir dichos proyectos a más tardar el 31 de octubre de cada año, con la información necesaria al Titular del Poder Ejecutivo, para su debida integración en la iniciativa de Ley de Ingresos del Estado y turnando copia de los mismos, a la Legislatura del Estado para su conocimiento y análisis correspondiente.

2.2.8 Formulación de la Iniciativa de Ley de Ingresos del Estado

De acuerdo a lo dispuesto por la Ley que nos ocupa, el Titular del Poder Ejecutivo, por conducto de la Secretaría de Planeación y Finanzas, formulará la iniciativa de Ley de Ingresos para el Estado, con base en la Ley cuyo análisis nos ocupa y en

la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro.

2.2.8.1 Elaboración de Iniciativa de la Ley de Ingresos del Estado

La formulación del proyecto de iniciativa de Ley de Ingresos del Estado, corresponde según la Ley a la Secretaría de Planeación y Finanzas, quien deberá efectuarlo con base en los proyectos recibidos.

La Ley establece que dicho documento deberá contener:

- Los Impuestos, Derechos, Productos y Aprovechamientos que recibirá el Estado.
- Las Participaciones, Aportaciones Federales y otras Transferencias.
- Los Ingresos Extraordinarios
 - Las solicitudes de autorización de desafectación para enajenación que pretendan efectuarse durante el ejercicio.
 - Las solicitudes de autorización de endeudamiento que pretendan realizarse durante el ejercicio, y
 - Cualquier otro concepto contenido en la Ley de Hacienda del Estado.
- Los ingresos propios que cada sujeto de la Ley de Manejo de Recursos Públicos del Estado de Querétaro, excepto los Municipios proyectó recibir detalladamente para el ejercicio del que se trate.

2.2.9 Aprobación del presupuesto

Para estos efectos la Ley dispone que:

- A más tardar el 15 de diciembre, la Legislatura del Estado resolverá lo conducente a las iniciativas de Leyes de Ingresos presentadas tanto por el Ejecutivo, como por los Municipios del Estado de Querétaro.
- El Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado deberá ser aprobado a más tardar el 15 de diciembre del año que corresponda.

En esta etapa se impone a la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado y a los Municipios, la obligación de proporcionar, a través de las dependencias encargadas de las finanzas públicas, al órgano legislativo todos los datos estadísticos e información necesaria que contribuyan a la comprensión del contenido de las iniciativas de la Ley de Ingresos y de Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado.

El Titular del Ejecutivo enviará la iniciativa de Ley de Ingresos del Estado, a la Legislatura del Estado a más tardar el 30 de noviembre de cada año.

La Legislatura del Estado estudiará y en su caso aprobará, primero las Leyes de Ingresos y posteriormente el Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado.

2.2.10 Regulación de las Leyes de Ingresos de los Municipios

A diferencia de las leyes presupuestales de 1987 y 1994, la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, se aboca a la regulación de los ingresos de los Municipios.

En este sentido, la Ley señala que los Ayuntamientos elaborarán la iniciativa de

Ley de Ingresos con base a lo establecido en la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Querétaro Arteaga, remitiéndola a la Legislatura del Estado en la fecha que establezca al respecto la Ley para la Organización Política y Administrativa del Municipio Libre del Estado de Querétaro, debiendo enviar, a mas tardar el día 15 de noviembre de cada año, la propuesta de Tablas de Valores Unitarios de Suelo y Construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

En caso de no remitir la propuesta de tablas a que hace referencia el párrafo anterior en la fecha señalada para tal efecto, la Legislatura podrá aprobarlas en los mismos términos que el año anterior o modificar las mismas con base en razonamientos de carácter técnico, económico y social que estime necesarios.

2.2.11 Presupuesto de Egresos

2.2.11.1 Reglas comunes para la elaboración del presupuesto

Esta Ley, al igual que sus similares de 1987 y 1994, señala los Planes de Desarrollo Estatal y Municipal y los programas que de estos se deriven, como directrices para la planeación y programación del presupuesto, debiendo incorporar los objetivos y las metas establecidas como resultado de los procesos anteriores, se incorporarán a la iniciativa de Presupuesto de Egresos apegándose a los criterios de prioridad social y disponibilidad de los ingresos.

Asimismo, con relación a la planeación y ejecución del presupuesto, la Ley establece que deberán sujetarse a las necesidades de la sociedad y a los principios de racionalidad, austeridad y disciplina en el ejercicio del gasto público.

El ordenamiento que nos ocupa, redefine al Presupuesto de Egresos del Estado, como la expresión económica de la política gubernamental, señalando que será el que esté contenido en el Decreto de Presupuesto de Egresos para el Estado de

Querétaro para el ejercicio fiscal que corresponda, que apruebe la Legislatura del Estado.

Define además el Presupuesto de Egresos Municipal, señalando que este constituye la expresión económica de la política gubernamental y será el aprobado por los Ayuntamientos, conforme a lo establecido en la Ley para la Organización Política y Administrativa del Municipio Libre del Estado.

2.2.11.2 Dictamen de la Iniciativa de Decreto de Presupuesto de Egresos

En esta disposición, se encomienda a la Legislatura del Estado y a los Ayuntamientos, el estudio y dictamen de la iniciativa de Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado y de los Municipios, respectivamente.

Así mismo se retoma, el principio de equilibrio presupuestal al establecerse que la Legislatura y los Ayuntamientos deberán verificar que exista un equilibrio entre los ingresos proyectados y los gastos que se pretenden erogar en ese periodo presupuestal.

2.2.11.3 Contenido del Presupuesto de Egresos

El ordenamiento sujeto a análisis se ocupa además de definir el contenido del Decreto del Presupuesto de Egresos del Estado, señalando que este deberá contener:

- El presupuesto de los Poderes, los Organismos Autónomos y las Entidades, y
- Los recursos económicos que correspondan a los Municipios.

Establece la prohibición de los sujetos de la Ley, para efectuar ningún egreso que

no haya sido presupuestado y aprobado.

Otros requisitos que deberán cumplir los Presupuestos de Egresos son los siguientes:

- No contener partidas presupuestales secretas o confidenciales o cuyo fin no sea claro y específico.
- Contar con una estructura de integración programática y presupuestal y una sustentación lo suficientemente amplia, que abarque todas las responsabilidades de gobierno.

Esta Ley además, retoma los conceptos de gasto social y gasto administrativo, presentes en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público de 1994, y redefine el Gasto Público como el proceso de carácter político, jurídico, económico y administrativo que permite dar cumplimiento al plan estatal de desarrollo. Comprende las fases de planeación, programación, presupuesto y evaluación, dejando atrás las definiciones contenidas en las Leyes de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público 1987 y 1997, que lo conceptualizaban no como un proceso si no como un instrumento.

2.2.11.4 Formulación de la Iniciativa de Presupuesto de Egresos

Para la formulación del Presupuesto de Egresos del Estado, la Ley prevé la formulación de sus respectivos proyectos de presupuesto por parte de:

- a) Los Poderes Legislativo y Judicial.
- b) Los Organismos Autónomos,
- c) Entidades paraestatales.

La remisión de dichos proyectos al Ejecutivo del Estado debe realizarse, a más

tardar el 31 de octubre de cada año.

Para el caso de las entidades paraestatales, se establece además la obligación de remitir directamente a la Secretaría de Planeación y Finanzas, a más tardar el 31 de octubre de cada año, sus Programas Operativos Anuales.

De igual forma, este ordenamiento faculta a la Secretaría de Planeación y Finanzas, para solicitar y obtener de los entes a quienes regula, la información necesaria que respalde sus proyectos de presupuesto.

Una vez entregados los proyectos arriba mencionados, la Secretaría de Planeación y Finanzas se encargará de formular, con base en ellos a la Iniciativa de Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado.

En este sentido, la Ley contempla la posibilidad de que los Poderes, Organismos Autónomos y Entidades Paraestatales, omitan presentar sus respectivos proyectos, otorgando facultades a la Secretaría de Planeación y Finanzas de formular el Proyecto de Presupuesto de Egresos, en estos casos.

2.2.11.5 Contenido de la Iniciativa de Presupuesto de Egresos

Según lo dispone el artículo 40 de la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, la iniciativa de Presupuesto de Egresos contendrá la siguiente información:

I. Exposición de motivos, en la que se describan:

a) Las condiciones económicas, financieras y hacendarías actuales, así como las que se prevén para el futuro del Estado.

b) Situación de la Deuda Pública al término del último ejercicio fiscal

presupuestal y estimación de la que se tendrá al concluir el ejercicio fiscal en curso e inmediato siguiente.

c) Ingresos y gastos reales del 1 de octubre del año anterior al 30 de septiembre del año en curso.

d) Las estrategias a implementar y los propósitos a lograr con el presupuesto solicitado.

e) Estimación de ingresos y propuesta de egresos del ejercicio fiscal para el que se hace la proyección.

f) Definición, especificación y explicación de los programas, en especial de aquellos que abarquen dos o más ejercicios fiscales, determinando la aplicación de recursos correspondientes al ejercicio presupuestado.

II. Las partidas por objeto del gasto y por conceptos globales de gasto social y gasto administrativo que ejercerán los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, sus Dependencias y Entidades así como los Organismos Autónomos.

III. Descripción clara de los programas que integren la Iniciativa de Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado en donde se señalen objetivos, metas y unidades responsables de ejecución, así como su valuación estimada por programa y subprograma o sus equivalentes.

IV. El desglose por dependencia ejecutora y por programa de la obra pública y social.

V. Estado proyectado de origen y aplicación de recursos

VI. Reportes de saldos en cuentas bancarias al 30 de septiembre del año en curso y dinero en efectivo especificando su origen y, en su caso destino.

VII. Los anexos que contengan las remuneraciones que percibirán el Gobernador del Estado, Secretarios, Titulares de las Entidades, Organismos Autónomos, Procuradores, Oficial Mayor, Subsecretarios, Coordinadores, Directores, Sub-Directores, Agentes del Ministerio Público, Magistrado del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Presidente y Magistrados del Tribunal de Conciliación y Arbitraje; el Presidente y Magistrados del Tribunal Superior de Justicia, Jueces, Secretarios de Acuerdos, Secretarios Proyectistas, Oficial Mayor y Directores, los Diputados deberán estar contenidas en un anexo del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como los del Titular de la Entidad Superior de Fiscalización del Estado, Oficial Mayor, Tesorero, Coordinadores y Directores de las Dependencias del Poder Legislativo.

VIII. Resumen ejecutivo del presupuesto que refleje la suma del total presupuestado, y de los anexos mencionados en la fracción VII que antecede; y

IX. En general, toda la información que se considere útil para sustentar la propuesta en forma clara y completa.

Esta Ley además exige, que el anexo de la iniciativa de Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado, especifique cuáles son y dónde están incluidas las cantidades presupuestadas para erogar los equivalentes por concepto de los ingresos del Impuestos por la prestación de servicio de hospedaje, Impuestos para el fomento de la educación pública en el estado, caminos y servicios sociales, así como, por concepto de la expedición y refrendo de la licencia para el almacenaje, venta y consumo de bebidas alcohólicas en el Estado.

2.2.12 Destino específico de algunos ingresos

Sin tener precedente en los ordenamientos presupuestales de 1987 y 1994 a que nos hemos venido refiriendo, esta Ley fija el destino de algunos de los ingresos percibidos por el Estado.

Tal es el caso de los ingresos percibidos por concepto del Impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, Impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado, para Caminos y Servicios Sociales y los derivados de la expedición y refrendo de las licencias para el almacenaje, venta y consumo de bebidas alcohólicas en el Estado.

2.2.13 Aprobación del Presupuesto de Egresos

En los términos de la Ley, la Secretaría de Planeación y Finanzas deberá presentar oportunamente al Gobernador del Estado, el proyecto de Iniciativa de Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado para ser enviado a la Legislatura del Estado a más tardar el 30 de noviembre.

En cuanto ve al Presupuesto de Egresos aprobado por los Municipios, se dispone su remisión a la Entidad Superior de Fiscalización del Estado, con el objeto de realizar la fiscalización de sus cuentas públicas.

2.2.14 Publicación

En este rubro, debe mencionarse que si bien la obligación de publicar los presupuestos de egresos, no se encontraba contenida en las leyes anteriores a la que se analiza en este apartado, lo cierto es que tales documentos si se publicaban en el órgano de difusión del Estado.

En este sentido, la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, viene a regular al aspecto público de los presupuestos, estableciendo que la obligación de publicar dichos documentos dentro de los siguientes diez días hábiles contados a partir de su recepción, en el Periódico Oficial de Gobierno del Estado y así como un resumen ejecutivo de los mismos en un periódico de mayor circulación local en el Estado y en el Municipio de que se trate.

2.2.15 Recursos excedentes

Como ya lo veníamos observando en las leyes presupuestarias de 1987 y 1994, este ordenamiento, contempla la asignación de los recursos que obtenidos por el Estado, en exceso de lo previsto en la Ley de Ingresos, a los programas que considere prioritarios, por conducto de la Secretaria de Planeación y Finanzas quien además se encuentra facultada para autorizar las transferencias de partidas.

Asimismo, señala la obligación se informar, cuando sea procedente, de estos movimientos a la Entidad Superior de Fiscalización del Estado al rendir la cuenta pública. Ejecutivo.

2.2.16 Modificación del presupuesto

El Ejecutivo Estatal, en su caso, solicitará a la Legislatura la modificación del Presupuesto de Egresos del Estado, previa solicitud que realicen los sujetos de esta Ley, excepto los Municipios, manifestando de manera detallada la fuente de ingresos y el destino.

2.2.17 Ausencia de Decreto de Presupuesto y de Ley de Ingresos aprobados

Cuando por cualquier causa no sean aprobados por la Legislatura, la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos del Estado correspondiente, se aplicarán

los del ejercicio inmediato anterior, en todo lo que sea conducente, en tanto sean aprobados los nuevos.

2.2.18 Regulación en materia de remuneraciones de los servidores públicos

La ley impone la obligación de incluir en el Decreto de Presupuestos de Egresos, el monto total de las percepciones que reciba el Titular del Poder Ejecutivo, los Diputados, los Magistrados del Poder Judicial, los titulares o, en su caso, miembros de los consejos, de los Organismos Autónomos Constitucionales, así como el de los Presidentes Municipales y Regidores, en el respectivo Presupuesto de Egresos de cada Municipio.

Para tales efectos, la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos dispone que la Iniciativa de Presupuesto de Egresos del Estado señalará en un anexo, el resumen de las partidas presupuestales anuales y conceptos de las remuneraciones totales que por el desempeño del cargo percibirán el Gobernador del Estado, Secretarios, Titulares de las Entidades, Organismos Autónomos, Procuradores, Oficial Mayor, Subsecretarios, Coordinadores, Directores, Sub-Directores, Agentes del Ministerio Público, el Magistrado del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Presidente y Magistrados del Tribunal de Conciliación y Arbitraje.

Para el caso de los servidores públicos de elección popular en el Estado de Querétaro, proscribe la realización de modificaciones al Presupuesto de Egresos para cubrir compensaciones, gratificaciones, bonos o incentivos económicos durante y por conclusión del ejercicio del cargo o separación del mismo.

2.2.19 Recursos para la transición

Con motivo de las reformas efectuadas a la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos, publicadas en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado “La Sombra de Arteaga” el 28 de diciembre de 2007, se adicionó a este ordenamiento un nuevo Capítulo, denominado “De los Recursos para la Transición.”

En el objeto de este Capítulo, es crear una partida destinada a gastos de transición.

Para estos efectos, en el Decreto de Presupuesto de Egresos correspondiente al último año del periodo de ejercicio de la administración o del cargo, el Poder Ejecutivo, los Municipios y el Legislativo del Estado, establecerán una partida equivalente al 1% del Presupuesto del Sector Central del Poder Ejecutivo (los dos primeros) y al 5% del Presupuesto para el Poder Legislativo; del gasto corriente mensual promedio del periodo correspondiente a los primeros seis meses del año de que se trate sin incluir las partidas de servicios personales.

Lo anterior, con el objeto de asegurar la existencia de recursos suficientes para sufragar los gastos de capacitación y administrativos que se generen en virtud del proceso de entrega recepción.

2.2.20 Regulación de los recursos públicos correspondientes al último año del periodo Constitucional

En este mismo orden de ideas y con el objeto garantizar la suficiencia de recursos durante el año en que concluye el periodo constitucional, el ordenamiento que nos ocupa, se encarga de regular la programación y ejecución de los recursos públicos relativos a dicho periodo.

Así, la Ley, obliga a las entidades encargadas del manejo de los recursos públicos

del Estado, a garantizar el pago o amortización total de los pasivos que haya adquirido la administración pública, salvo aquellos endeudamientos que excedan el periodo constitucional, el pago del gasto corriente de la administración pública de que se trate y el cumplimiento de los compromisos adquiridos, las obligaciones por servicios personales y el gasto administrativo hasta el término del año presupuestado; prohibiendo además los incrementos salariales durante el Ejercicio Fiscal del último año del periodo constitucional de que se trate y el otorgamiento de bonos, compensaciones especiales o cualquier otro pago adicional a las prestaciones a que se tienen derecho por ley o convenio los servidores públicos, por término de administración del gobierno de que se trate.

2.2.21 Ejercicio del Presupuesto

En esta materia, la Ley, encomienda la administración de los recursos económicos a la Secretaría de Planeación y Finanzas del Poder Ejecutivo, a quien corresponde liberar los recursos económicos a los destinatarios de este ordenamiento de conformidad con el Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado y establece los objetivos y metas de los programas aprobados en el Presupuesto de Egresos del Estado y de los Municipios, como directrices en el ejercicio del gasto.

2.2.22 Limitaciones en el ejercicio del presupuesto

Otra de las innovaciones de esta Ley la encontramos en su artículo 20, que con el objeto de otorgar mayor transparencia al ejercicio del gasto público, establece la obligación de que la totalidad de las obras, programas y acciones realizadas por entes públicos, contengan en su publicidad o anuncio, contengan la leyenda: “Esta (obra, programa o acción) es de carácter público, no es patrocinado ni promovido por partido político alguno y sus recursos provienen de los ingresos que aportan todos los contribuyentes. Está prohibido el uso de esta (obra, programa o acción) con fines políticos, electorales, de lucro y otros distintos a los establecidos. Quien haga uso indebido de los recursos de ésta (obra, programa o acción) deberá ser

denunciado y sancionado de acuerdo con la ley aplicable y ante la autoridad competente”.

Esto con la finalidad de evitar el uso de recursos públicos para favorecer intereses particulares.

2.2.23 Transferencias presupuestales

Como habíamos venido observando en las disposiciones analizadas con anterioridad, esta Ley contempla también la posibilidad de realizar transferencias entre las dependencias y entidades del Poder Ejecutivo.

Sin embargo, este ordenamiento a diferencia de las Leyes de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público de 1987 y 1994, establece con mayor precisión los lineamientos para su procedencia, e incluso sujeta la realización de transferencias superiores a ciertos porcentajes a la autorización de la Legislatura del Estado.

Como aspecto novedoso en este rubro, debe destacarse la regulación de transferencias en el ámbito municipal, materia en la cual las legislaciones anteriores eran omisas.

Para efectos de control y evaluación, la Ley establece la obligación de informar de dichas transferencias a la Entidad Superior de Fiscalización del Estado, al momento de rendir la cuenta pública.

2.2.24 Control

Los pagos con cargo al Presupuesto de Egresos serán justificados y comprobados con documentos originales conforme lo establezcan las disposiciones fiscales federales. Los sujetos de esta Ley, llevarán el archivo y custodia de sus documentos.

En la ejecución del gasto público, los sujetos de la Ley que nos ocupa, deberán realizar sus actividades con sujeción a los objetivos y metas de los programas aprobados en el Presupuesto de Egresos del Estado y de los Municipios, en su caso.

Se encomienda el control del ejercicio del Presupuesto de Egresos a la Entidad Superior de Fiscalización del Estado, quien debe diseñar un Sistema de Control Programático y Presupuestal, mediante el cual se realiza el registro y la evaluación trimestral del avance de los programas contenidos en los Presupuestos de Egresos.

No obstante lo anterior, la ejecución de dicho sistema corresponde a los destinatarios de la Ley.

2.2.25 Evaluación

Para dar seguimiento y evaluar el ejercicio del Presupuesto de Egresos, la Ley faculta a la Secretaría de la Contraloría en el ámbito de su competencia y a la Entidad Superior de Fiscalización del Estado, para solicitar y obtener de las dependencias y entidades de la administración pública estatal o municipal, la información programática-presupuestal requieran, otorgando la misma atribución a los órganos de control interno de los sujetos de la Ley, respecto de sus planes y programas.

2.2.26 Subsidios y donaciones

En este ordenamiento por primera vez encontramos la definición y regulación de los subsidios y donaciones.

En esta tesitura, la Ley define a los subsidios como aquellos recursos económicos que se asignan para apoyar el desarrollo de actividades prioritarias de interés general como son, proporcionar a los consumidores los bienes y servicios básicos a precios y tarifas por debajo de los de mercado o de los costos de producción, así como para promover la producción, la inversión, la innovación tecnológica o el uso de nueva maquinaria y a las donaciones como las erogaciones para apoyar a los sectores social y privado en dinero o en especie otorgados por los sujetos de esta Ley y previstos en el Presupuesto de Egresos.

Este ordenamiento también establece límites para el otorgamiento de donaciones sujetándolos a la contribución en la consecución de los objetivos que complementen los programas aprobados o que se consideren de beneficio de la población más necesitada así como en actividades culturales, deportivas y de ayuda extraordinaria y excluyendo de tales beneficios a entidades que dependan económicamente del presupuesto o cuyos principales ingresos provengan del mismo.

La Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, impide el otorgamiento de estas donaciones y subsidios, sin la autorización del Gobernador del Estado o por los funcionarios públicos designados por este y les otorga el carácter de donaciones públicas.

Se establecen además como requisitos para el otorgamiento de subsidios o donativos, los siguientes:

- La identificación con precisión a la población a la que se destina, tanto por grupo específico como por región y el establecimiento de los mecanismos de operación que garanticen que los recursos se canalicen debidamente, evitando su desvío entre aquellos miembros de la sociedad que no los necesitan;

- Asegurar que el mecanismo de operación, administración y evaluación de la asignación y aplicación de los beneficios económicos y sociales no sea mayor al 7% del monto del donativo o subsidio, incorporando mecanismos periódicos de evaluación y seguimiento que permitan ajustar las modalidades de su operación o decidir sobre su terminación.
- Asegurar la coordinación de acciones entre las Dependencias y Entidades del Poder Ejecutivo y a su vez entre Poderes, para evitar duplicidades en el ejercicio de los recursos y reducir gastos administrativos.
- Procurar que los donativos y subsidios sea el medio más eficaz y eficiente para alcanzar los objetivos y metas que se pretenden en los programas prioritarios y estratégicos, después de analizar otras opciones.

Asimismo, se contempla el otorgamiento de subsidios a inversionistas, previo dictamen de la dependencia del Poder Ejecutivo al Estado encargada de atraer inversiones al Estado.

Debe señalarse que este ordenamiento también prevé medidas para asegurar que los subsidios o donaciones, se apliquen efectivamente a los objetivos, programas y metas autorizados, tales como la obligación de las dependencias que los otorguen de reportar el beneficio económico y social obtenido y su inclusión en la cuenta pública.

2.2.27 Contabilidad Pública

En este apartado, la Ley establece como objetivos de la contabilidad gubernamental los consistentes en registrar y clasificar el origen, destino y manejo

de los recursos públicos bajo los principios que establecen los artículos subsecuentes, generando los estados financieros, para su fiscalización.

Recoge los principios de contabilidad gubernamental, de importancia relativa, consistencia y cumplimiento de disposiciones legales como requisitos generales del sistema contable gubernamental y establece como base para cuantificar las operaciones de los sujetos de la Ley los siguientes:

- Costo histórico.
- Existencia Permanente.
- Base de Registro.
- Gastos devengados en el momento en que se formaliza la operación.
- Control Presupuestario.

Incorpora los principios de contabilidad gubernamental de revelación e integración de la información.

La contabilidad gubernamental, de acuerdo a la Ley para el Manejo de Recursos Públicos de Querétaro, se encuentra a cargo de las dependencias encargadas de las finanzas públicas de los sujetos de esta Ley, debe llevarse sobre una base acumulativa para facilitar la formulación, ejercicio, evaluación y fiscalización de los presupuestos.

Las facultades relativas a los lineamientos, manuales de contabilidad y catálogo de cuentas que utilizará el Poder Ejecutivo y sus entidades paraestatales, se encuentran a cargo de la Secretaría de Planeación y Finanzas.

Para efectos de control, los estados financieros y demás información y contable que emanen de las contabilidades de los sujetos de esta Ley, serán presentados de conformidad con lo establecido en la presente, para su fiscalización.

2.2.28 Evaluación del ejercicio del gasto

Según lo dispuesto en la disposición que nos ocupa, corresponde a la Secretaría de la Contraloría, dependiente del Gobierno del Estado, a la Contraloría Municipal Contralorías y los Órganos de Control Interno, dentro el ámbito de su competencia, la vigilancia del correcto y transparente ejercicio del gasto público, sin detrimento de las facultades constitucionales que le correspondan al Poder Legislativo del Estado.

2.2.29 Rendición de la Cuenta Pública

El ordenamiento en comento, se encarga además de la regulación de la cuenta pública, como instrumento de evaluación del ejercicio del presupuesto.

En este sentido, la cuenta pública es el informe que sobre su gestión financiera rinden los sujetos regulados por la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos, al Poder Legislativo, a través de la Entidad Superior de Fiscalización del Estado, para comprobar que la recaudación, administración, manejo, custodia, registro contable y aplicación de los ingresos y egresos, se ejercieron en los términos de las disposiciones legales y administrativas aplicables, conforme a los criterios y con base en los programas aprobados.

2.2.30 Responsabilidades en el ejercicio del presupuesto

En materia de responsabilidad en el ejercicio del presupuesto, si bien encontramos disposiciones muy similares a las contenidas en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público de 1994, este ordenamiento incorpora los conceptos de imprudencia o ignorancia en el manejo de los recursos públicos.

Asimismo, en la Ley se señala de forma genérica cuando es que se incurre en

responsabilidad daños o perjuicios a la Hacienda Pública; contempla las omisiones de los funcionarios encargados de la fiscalización de la cuenta pública causa generadora de responsabilidades y otorga a las Contralorías o los Órganos de Control Interno de los sujetos de la Ley, las facultades de atender las observaciones derivadas de la fiscalización de la cuenta pública y de fincar las responsabilidades que se generen con motivo de las irregularidades detectadas en el proceso de fiscalización de la cuenta pública.

Capítulo III

Análisis de la separación de ingresos y egresos en el presupuesto del Estado.

3.1 Efectos del Presupuesto

Con respecto a este punto, y en virtud, de que como lo hemos dicho en la Introducción de esta investigación, la materia presupuestaria en México es aún incipiente, y por lo tanto, también árida, es menester acudir a los postulados de algunos autores de origen ibérico como Carretero Pérez, González García y Rodríguez Bereijo, quienes desde la década de 1970 y a partir de un análisis de las leyes presupuestarias españolas, vienen elaborando algunas teorías en torno a la naturaleza del presupuesto y la consecuencia de ésta sobre los ingresos y los egresos del Estado.

Así veremos, algunas referencias a normas presupuestarias del Estado español, que nos permitirán acercarnos desde una perspectiva teórica a escudriñar el presupuesto de egresos desde dos posturas: aquella que le atribuye efectos jurídicos y aquella que lo considera como un mero documento contable.

No obstante, los planteamientos que encontraremos en lo siguientes apartados nos sirven para cumplir con el objetivo de esta investigación, debe precisarse que se realizan respecto de instituciones de un sistema presupuestario que conjunta a los ingresos y egresos del Estado en una solo documento jurídico.

En efecto, España, es una de aquellas naciones en las que los ingresos y los egresos públicos, conviven en una sola Ley, denominada Ley de Presupuestos, a partir de cuyo estudio podremos realizar un acercamiento a la figura del Presupuesto de Egresos del Estado.

3.1.1 Respetto de los ingresos

En sentido amplio, esta fase del presupuesto, es decir, la relativa a los ingresos, consiste en operaciones o actos reglamentados que tienen como objeto recaudar los distintos recursos públicos.

La diversidad de recursos del Estado y sus distintos regímenes de percepción hacen que los procedimientos de ejecución carezcan de la uniformidad que tienen los de gastos, no siendo del caso estudiar en esta oportunidad el régimen jurídico de determinación y recaudación de los diversos ingresos estatales, pues en esta ocasión nos avocaremos en analizar las diversas opiniones doctrinarias en torno al valor y los efectos jurídicos del Presupuesto respecto a los ingresos públicos pueden agruparse en dos posiciones:

1ª. El Presupuesto como autorización legislativa para recaudar los ingresos:

Esta corriente afirma, que el Presupuesto produce efectos jurídicos y no sólo contables respecto de los ingresos públicos, toda vez de que se trata de una autorización legislativa para recaudarlos.

Respetto a los ingresos escribe Carretero Pérez *“no cabe admitir una interpretación puramente contable de la Ley de Presupuestos. No es posible calificarla como un simple inventario de ingresos posibles, pues no basta que exista una Ley estableciendo un impuesto para que éste sea exigible, sino que, además, ha de recogerlo como uno de sus ingresos la Ley de Presupuestos”*.³⁹

Para Carretero, la ley presupuestaria tiene respecto a los ingresos (lo mismo que respecto a los gastos) un valor jurídico indiscutible, que se manifiesta en el hecho de que la no inclusión de un determinado tributo en el Presupuesto de ingresos produciría las consecuencias de: (i) una infracción de la legalidad presupuestaria;

³⁹ RODRÍGUEZ, Bereijo, Álvaro, *ob. cit.*, p. 188.

(ii) la ilegalidad de la exacción, con el consiguiente enriquecimiento ilegal de la Administración y (iii) Una “*vulneración de la especialidad presupuestaria que obliga a consignar el importe de los ingresos*” y “*la conexión de los ingresos y gastos se perdería si pudiesen recaudarse ingresos no especificados en el Presupuesto*”⁴⁰.

Por otra parte, en la misma posición se encuentra González García, quien apoya la tesis del presupuesto como autorización legislativa para recaudar los ingresos públicos, basándose para tales efectos en el último párrafo del artículo 1º de la Ley de Presupuestos y Reforma del Sistema Tributario de 26 de diciembre de 1957 que señala. “*La exacción de todos los impuestos consignados en el citado estado letra B, se efectuará con arreglo a las normas impositivas en vigor...*”

Sin embargo, para Rodríguez Bereijo, esta interpretación, no resulta correcta, pues como lo hemos señalado en el párrafo anterior, para llegar a ella González García, toma en consideración artículo 1o, párrafo 2 de la Ley de Presupuestos española de 26 de diciembre de 1957, pues afirma que: a) el precepto no dice (ni pretende decir) que solamente se recaudarán los impuestos que figuren en el Presupuesto reconocidos como tales, pero no aquellos otros que no se hallen incluidos; b) el artículo no pretende excluir de la recaudación anual dentro del ejercicio presupuestario a determinados tributos; tan sólo quiere decir (declaración, por lo demás innecesaria) cuál será la normativa a aplicar en la exacción de los impuestos que se incluyen en el estado de ingresos del Presupuesto, como norma aclaratoria de las dudas que pudieran resultar del hecho de incorporarse en el propio articulado de la Ley de Presupuestos normas modificativas del sistema tributario. Y ésta es -en nuestra opinión-, la interpretación que mejor concuerda con la «ratio legis» y c) la finalidad de las normas del articulado de las leyes de Presupuestos (y especialmente del artículo 1º de éstas), que no es otro que el de explicar y dar sentido a las cifras de los estados de precisión, así como dictar las normas necesarias para su manejo y

⁴⁰ PRIEGO, Álvarez, Freddy A., *ob. cit.*, p. 189.

administración.

En este sentido, continúa diciendo Bereijo: *“...la formulación actual, moderna, del principio de anualidad de los tributos no es incompatible - lo hemos dicho antes- con el carácter permanente de las leyes tributarias, puesto que se dirige a una finalidad distinta, a saber: subordinar el ejercicio de las potestades recaudatorias de la Administración (aunque no así la actividad administrativa de liquidación, inspección...) a la autorización anual del Legislativo mediante la Ley de Presupuestos. Sin que ello entorpezca la vigencia permanente e incondicionada de las normas tributarias y de las consecuencias jurídicas que legalmente se derivan de la realización de los hechos imposables.”*⁴¹

En conclusión, señala Bereijo, que a la vista de los efectos jurídicos del Presupuesto respecto a los ingresos públicos y ante el artículo 20 de la Ley General Tributaria española, es preciso distinguir entre el establecimiento o creación de un tributo y su exacción o recaudación. En ambos casos se requiere una autorización legislativa para ser llevados a cabo: Ley votada en Cortes, pero se trata de dos autorizaciones legislativas diferentes: 1) la Ley propia de cada tributo, en el primer caso y 2) la Ley presupuestaria, en el segundo.

De lo apuntado, por los autores arriba citados podemos concluir que para quienes sustentan esta postura, el Presupuesto produce efectos jurídicos respecto a los ingresos públicos, en cuanto atribuye a la Administración financiera competencia para recaudar los tributos (y demás ingresos públicos) existentes, con arreglo al ordenamiento jurídico vigente, que tiene carácter permanente y estable en tanto no sea derogado por otras normas de igual o superior rango jurídico.

2º El Presupuesto como simple estimación contable o cálculo aproximativo:

Desde esta postura, el Presupuesto carece de significación y efectos jurídicos

⁴¹ *Ídem*, p. 192.

respecto a los ingresos públicos. Es una simple estimación contable, un cálculo aproximativo de las cantidades que el Estado espera recaudar en un período de tiempo determinado sobre la base de la aplicación de las leyes financieras - principalmente tributarias- existentes.

Esta teoría, señala que en el derecho español, el presupuesto no tiene valor jurídico en materia de ingresos, pues de su aprobación, no dependen los ingresos, la recaudación o liquidación de los mismos.

Bajo este orden de ideas, García Añoveros, sostiene que del estudio del derecho positivo hispano, se aprecia que el presupuesto no es más que un nuevo cálculo contable, necesario para determinación del monto del gasto público.

Por otra parte, señala que todas las leyes de Presupuestos contienen una cláusula de estilo en el que se pone de manifiesto el distinto valor que la institución presupuestaria tiene respecto a los ingresos y a los gastos, como se advierte del artículo 1o de la Ley de Presupuesto española que dice: *«Se conceden créditos para los gastos ordinarios del Estado durante el año económico de..., hasta la suma de..., distribuidas en la forma que expresa el adjunto estado letra A. Los ingresos ordinarios para el mismo ejercicio se calculan en..., según se detalla en el adjunto estado letra B»*⁴².

De estas consideraciones pueden desprenderse - dice García Añoveros -las siguientes consecuencias:

1° La inclusión de un ingreso en el estado de ingresos del Presupuesto, no implica ningún deber ni obligación jurídica adicional de la Administración con relación a los mismos.

2° La no inclusión de un recurso en el estado de ingresos del Presupuesto no

⁴² *Ídem*, p. 193.

relevar a la Administración financiera, ni a los funcionarios específicamente competentes, del deber de realizarlo.

3° El deber o la obligación de realizar los ingresos no se deriva, por tanto, del Presupuesto, sino de las normas tributarias en cuanto tales, que pueden estar incluidas o no en la Ley de Presupuestos. El deber de recaudación y de ejecutar la ley tributaria procede de la propia ley tributaria, nunca del hecho de la inclusión o no inclusión de un recurso en el estado presupuestario de ingresos.

4°. *“La Administración financiera debe efectuar los ingresos tratando de recaudar las cantidades que resultan de la correcta aplicación de las leyes tributarias existentes, sin que esté jurídicamente vinculada por las cantidades de ingresos presupuestadas, que tienen valor meramente contable.”*⁴³

3.1.2 Respetto de los egresos

Al iniciar el análisis de los efectos jurídicos que la institución presupuestara produce en materia de gastos públicos, resulta inevitable su comparación con la significación jurídica del presupuesto en materia de ingresos.

En este sentido, es curioso constatar que históricamente el derecho de los ciudadanos, a través de sus representantes, a consentir los impuestos, nace y se consolida jurídicamente, mucho antes que el correspondiente derecho de dichos representantes a aprobar y controlar el empleo que el gobierno haya de dar al dinero recaudado de los contribuyentes. Paradójicamente hablando, la evolución del derecho presupuestario ha puesto de relieve la mayor incidencia jurídica que el presupuesto tiene respecto del empleo y manejo del gasto público, mientras que se ha perdido en gran medida el valor y la significación jurídicos de la institución presupuestaria respecto de los ingresos públicos.

⁴³ *Ídem*, pp. 195-196.

Así pues, en materia de gastos el presupuesto representa:

- a) El límite de lo que la administración puede gastar, y de cómo puede gastarlo. Ya no se trata de un simple cálculo aproximado, de una nueva estimación contable, sino de una limitación jurídica.
- b) El marco temporal dentro del cual ha de desarrollarse la actividad financiera del Estado. Salvo el caso en que normas constitucionales establezcan la aplicación de la ley presupuestaria a ejercicios financieros sucesivos.

Lo anterior, pone de manifiesto claramente que son los efectos que el presupuesto produce respecto de los gastos públicos - más que respecto a los ingresos- lo que nos permite contrastar el valor jurídico de la institución presupuestaria y, sobre todo, deducir cuál es su naturaleza jurídica.

3.2 Análisis de la separación del presupuesto

3.2.1 Naturaleza jurídica de la ley de presupuesto

A continuación examinaremos la polémica generada por la consideración de la Ley de Presupuesto como ley material o ley simplemente formal. Es decir se trata de determinar si el Presupuesto puede contener normas generales, o si simplemente se reduce a una autorización del legislativo al Ejecutivo en materia de gasto.

3.2.1.1 Origen de la controversia acerca de la naturaleza de la ley de presupuesto.

La vieja polémica sobre la naturaleza jurídica del Presupuesto considerando, en un principio, unitariamente como un acto administrativo al que, en parte por su importancia y en parte por tradición, se recubría de la forma de ley. Es decir, dentro de esta concepción, el Presupuesto intrínsecamente era un acto

administrativo, no teniendo la ley más que la apariencia externa. Esta es la primitiva formulación de la tesis que considera la ley del Presupuesto únicamente como ley en sentido formal.

Como es sabido, la controversia sobre la naturaleza jurídica de la ley del Presupuesto tuvo sus orígenes en Alemania a raíz de la publicación de los primeros textos constitucionales de Baviera, Württemberg, Baden y Hessen. La concurrencia de estos hechos, es decir, que el problema se plantease en Alemania y, precisamente, con ocasión de introducir en ese país las ideas liberales que a la sazón se enseñoreaban por Europa, presta a la polémica un interés y trascendencia que no pueden pasar inadvertidos.

Y así, ya en el lejano 1823, Malchus⁴⁴ afirmaba que el Presupuesto no era una Ley, sino simplemente una norma básica para la buena administración de la hacienda. Siete años más tarde, volviendo sobre el mismo tema, completaba el citado autor alemán su pensamiento diciendo que “el Presupuesto no podía ser Ley porque le faltaba aquella precisión y exactitud que caracterizan a la Ley, lo que significaba que el Presupuesto no debía ser considerado como norma invariable y permanente de la actividad financiera del Estado, sino más bien como criterio fundamental que presidiera la marcha general de la Administración pública.

En el año 1835, Rotteck declaraba *“que el Presupuesto era un acto de administración en virtud del cual determinados ingresos venían asignados a la satisfacción de determinadas necesidades, estableciendo en concreto las fuentes de las que se obtendrían dichos recursos, de lo que se desprendía que el Presupuesto no era en si y por si una ley, sino una cuenta que en lugar de reflejar hechos y resultados, estaba basada en disposiciones en parte administrativa y en parte legislativas.”*⁴⁵

⁴⁴ GONZÁLEZ García, Eusebio, *ob. cit.*, p. 123.

⁴⁵ *Ídem*, p. 124.

Con el discurso del canciller Bismarck de 27 de enero de 1863 entramos en una de las fases más agitadas que ha presidido la controversia acerca de la naturaleza jurídica del Presupuesto. Decía en aquella ocasión el enérgico canciller que la teoría carece de valor cuando la necesidad acucia, que asegurar el normal desenvolvimiento de los servicios públicos se imponía de modo absoluto en aquellas circunstancias, frente a cualquier otra consideración de tipo político o jurídico, y que, en definitiva el voto de las Cámaras nunca había tenido la fuerza de la Ley.⁴⁶

Lo que no ofrece duda es que la Ley del Presupuesto, a tenor del artículo 63 de la Constitución prusiana, no podía existir sin concurrir a su elaboración los tres poderes referidos. Pero al mismo tiempo, siendo la Ley del Presupuesto una ley anual constitucionalmente era de todo punto necesario aquel concurso de los tres poderes a que hacia referencia Bismarck:

“En estos últimos años el Presupuesto no ha podido ser establecido de acuerdo con la representación nacional. Los gastos públicos realizados durante este período de tiempo carecen de la suficiente base legal, base que al tenor del artículo 99 de la constitución no puede existir sin una Ley anualmente establecida entre mi Gobierno y las dos Cámaras, yo lo reconozco de nuevo. Si mi Gobierno ha administrado falto de base legal, ello ha sido con la convicción de que era absolutamente necesario haciendo así, pues estaba en juego la existencia misma de la monarquía. Confío en que los últimos acontecimientos habrán contribuido a facilitar un principio de acuerdo, para el cual es indispensable que el refrendo que se solicita de la representación del país, para la administración llevada a cabo sin ley de Presupuesto, sea concedida fácilmente. De este modo el conflicto quedará eliminado para siempre.”⁴⁷

⁴⁶ *Ídem*, p. 126.

⁴⁷ *Ídem*, p. 127.

3.2.1.1.2 La obra de Gneist

“Según GNEIST, la función de la Cámara de los Comunes ejercita el votar los créditos comprendidos en los “Estimates”, así como el acto final de su aprobación, no pertenece ni al ámbito de la legislación material, ni al de la formal, sencillamente significa el ejercicio de una función administrativa que tiene por objeto el control. Este es, a nuestro juicio, el centro de la argumentación de GNEIST acerca de la ley del Presupuesto.”⁴⁸

Para Gneist, las disposiciones presupuestarias representan meras instrucciones dadas a los funcionarios regios para que actúen de conformidad a órdenes preexistentes, y el Presupuesto es una especie de gran orden de ejecución cuya eficacia queda reducida al deber de oficio que tiene todo funcionario de actuar de acuerdo a las órdenes recibidas. De aquí se desprenden tres consecuencias importantes:⁴⁹

- a) El que un determinado gasto o ingresos no conste en el documento presupuestario votado por el Parlamento, no significa que quede prohibida su realización.
- b) No cabe que el Parlamento inglés rechace en bloque el Presupuesto que le ha sido presentado por el Gobierno.
- c) Rechazar en bloque el Presupuesto significa una renuncia del Parlamento a participar en el establecimiento de esas órdenes e instrucciones especiales de ejecución, tan necesarias para la buena marcha de la administración financiera.
- d) Ante semejante renuencia, y dada la importancia de detener la actividad del

⁴⁸ *Ídem*, p. 128.

⁴⁹ *Ibidem*.

estado, el Rey debe dirigirse directamente a la Tesorería y emitir las oportunas órdenes de pago en virtud de su sola autoridad.

A la vista de estas premisas, la conclusión de Gneist no puede ser más concluyente: Tanto en Alemania como en Inglaterra del Presupuesto tiene el carácter de una orden de ejecución.

3.2.1.2 Tesis de la ley del presupuesto como ley en sentido formal principales representantes por escuelas nacionales.

3.2.1.2.1 La obra de Laband

“La aparición de la obra de LABAND va a suponer el definitivo perfeccionamiento, en cuanto a los términos, de la controversia iniciada cuarenta años antes acerca de la naturaleza jurídica del Presupuesto. En efecto, podemos decir que la discusión sobre la naturaleza de la Ley del Presupuesto, por lo que hace referencia a su precisión conceptual, ha venido desarrollándose desde 1871 en términos muy semejantes a como quedara fijada por LABAND.”⁵⁰

La teoría del Presupuesto de Laband⁵¹ está íntimamente ligada a la clasificación de las leyes en materiales y formales. Pero el concepto de ley material que adopta este autor difiere bastante del que había sido hasta entonces habitual, cuyas principales características eran la generalidad y la abstracción, para Laband, ley en sentido material es el acto jurídico que establece una norma de derecho. Nos encontramos ante una verdadera ley -prosigue el citado autor- cuando la norma regula situaciones o hechos jurídicos. Lo de menos es que esta norma jurídica contenga reglas aplicables a la generalidad o a casos muy concretos.

Por tanto que en el Estado Constitucional no toda Ley en sentido material lo es al

⁵⁰ *Ídem*, p. 13.

⁵¹ *Ibidem*.

mismo tiempo en sentido formal.

“En este último significado -prosigue LABAND- la palabra Ley no representa una parte de las facultades comprendidas en la potestad estatal, sino simplemente la forma a través de la cual se mantiene la voluntad del Estado, al margen del contenido mismo de dicha voluntad.”⁵²

Laband considera el Presupuesto como una cuenta que se refiere a los ingresos y a los gastos que se deben realizar en el futuro, es decir, constituye un cálculo y es básico para la relación de ingresos y gastos que se confeccionará al final del ejercicio, pero ni la fijación de ingresos y gastos futuros, ni su control posterior -prosigue Laband- significan que se esté legislando, ambos son actos que pertenecen únicamente al ámbito de la Administración.

En consecuencia, la disposición de artículo 69 de la Constitución del imperio: *“el Presupuesto del Imperio será establecido por Ley⁵³”* significa que el Presupuesto del Imperio “será establecido de la misma forma que una ley, esto es, utilizando la vía legislativa. El artículo 69 determina, pues, la forma en que debe ser establecido el Presupuesto, pero no dice nada acerca de sus posibles efectos jurídicos, y no lo dice por que el Presupuesto no contiene normas jurídicas, porque, en una palabra, el Presupuesto es solo ley en sentido formal.

Dos son las consecuencias lógicas de este razonamiento:

1ª. Que el derecho de Reichstag a consentir los gastos viene condicionado y limitado por las leyes e instituciones a la sazón existentes.

2ª. Que los gastos necesarios para la ejecución y mantenimiento de las leyes e instituciones vigentes no podían ser negados por el Reichstag.

⁵² *Ídem*, p. 133.

⁵³ *Ibidem*.

Para una mejor comprensión de la influencia que la obra de Laband ejerció, y su desarrollo posterior a través de los seguidores del ilustre publicista alemán, es conveniente adoptar para su estudio el sistema de clasificación por escuelas nacionales. En este sentido comenzaremos por la doctrina alemana, continuaremos por la italiana y en último término nos enfrentaremos con la francesa.

3.2.1.2.2 Doctrina Alemana

Era natural que en Alemania la teoría de Laband fuera ampliamente recogida y aceptada: era una construcción lógica muy acorde con la tradición camarelista germana y, además, se adaptaba perfectamente a las necesidades del momento.

Arndt y Bornhak⁵⁴ se limitaron a seguir fielmente la línea marcada por Laband. El último de ellos dice que la Ley del Presupuesto no tiene otra utilidad que la de facilitar la tarea de los funcionarios; en consecuencia, la no aprobación presupuestaria carece de valor jurídico. Los impuestos legalmente establecidos continuarán siendo recaudados; los gastos necesarios, bien por ser legales o bien por exigencias de hecho, serán igualmente satisfechos. En resumen, la denegación presupuestaria sólo viene a significar una posición algo más delicada para el Gobierno. Como fácilmente se desprende del párrafo transcrito, la influencia de Laband en estos autores es realmente considerable.

El establecimiento del Presupuesto en su esencia -dice Jellinek⁵⁵ no es un acto de legislación material, sino de administración. El Presupuesto no contiene normas jurídicas, sino cifras, su objeto no es limitar recíprocamente las esferas de libertad de los distintos sujetos jurídicos, sino regular la actividad económica del Estado.

⁵⁴ GONZÁLEZ García, Eusebio, *ob. cit.*, p. 138.

⁵⁵ *Ídem*, p. 141.

Pero, y lo que es mucho más importante, Jellinek separa de un modo expreso la legislación financiera de su realización y el Presupuesto de su aprobación. Aprobación que en cuanto se funda en una legislación preexistente tiene el carácter de autorización, no confiere al Gobierno ningún derecho nuevo, representa simplemente una condición a la cual viene subordinado el derecho del Gobierno a administrar; la autorización presupuestaria no es causa “*eficiens*”, sino “*conditio*”. Por lo tanto, en la hipótesis de que faltase dicha condición, ello significaría el incumplimiento de un precepto constitucional (el Presupuesto debe ser aprobado) y dar entrada al juego de las diferentes fuerzas sociales que, en equilibrio, mantienen la legalidad en un país.

Al finalizar el siglo antepasado aparecen los “Comentarios” de Seydel⁵⁶, que representan dentro de la doctrina alemana la máxima radicalización de las ideas de Laband. En efecto, Seydel llega a negar al Presupuesto incluso su carácter de ley en sentido formal, considerándolo como una simple orden de servicio.

Dentro de la misma corriente doctrinal germánica, cabe citar la obra del profeso suizo Blumenstein⁵⁷. Para el citado autor, el Presupuesto “*es jurídicamente un acto administrativo por el que se designan de modo obligatorio y por tiempo determinado los recursos financieros destinados a cubrir los costos de los servicios públicos de la comunidad; conforme a su evolución histórica, este acto administrativo se inicia en el poder legislativo y suele tener la forma externa de una ley*”. Siguiendo las huellas de Laband, el citado autor suizo considera el Presupuesto como mera “*lista de los gastos y recursos previsibles*”⁵⁸.

Como vemos, para la doctrina alemana anteriormente comentada: el Presupuesto del estado es un plan de ingresos y gastos previsibles confeccionado por la administración a efectos primordialmente contables, al dar la representación nacional su conformidad a dicho plan en la misma forma con que emana las leyes,

⁵⁶ *Ídem*, p. 142.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ *Ibidem*.

el Presupuesto queda revestido de la apariencia de la ley, pero no se puede decir que sea una auténtica ley (material). Es decir, el Presupuesto es un acto administrativo, que al venir aprobado por los representantes de la nación adquiere la forma jurídica de la Ley.

Por otro lado debe destacarse el indudable trasfondo político que presidió la obra de Laband. La significación política del Presupuesto salta a la vista con sólo tener en cuenta el contenido de este documento, porque es evidente que al atribuir a uno u otro órgano del estado la competencia para aprobarlo se está resolviendo el propio tiempo una cuestión de supremacía política. Un pensamiento análogo al expresado debió estar presente en las mentes de Gneist y Laband al elaborar sus teorías presupuestarias. Se trataba de colocar en situación preeminente el poder ejecutivo, para ello nada tan eficaz como negar al Reichstag el derecho absoluto e ilimitado a votar el Presupuesto. La Constituciones del siglo XIX atribuyeron tal poder al Parlamento.

Otra observación de tipo genérico que cabría hacer a la doctrina alemana que siguió a Laband es que la esencia jurídica el Presupuesto no residía en el plan, o en la lista de ingresos y gastos que la Administración confeccionaba. Para quien haya observado el desarrollo histórico de la institución presupuestaria, aparecerá claro que su entraña jurídica reside en el control.

Es decir en un principio, el centro de gravedad de lo que podríamos denominar un Derecho presupuestario en embrión residía en el voto de los impuestos, posteriormente, aunque ello era lógico complemento, el centro de atención se trasladó a la autorización del gasto.

3.2.1.2.3 Doctrina Italiana

Acaso uno de los más felices seguidores en Italia de las teorías de Laband sea

Orlando⁵⁹. Este autor publicó en 1886 un interesante estudio sobre el régimen parlamentario.

La distinción que Orlando estableciera entre leyes propias o impropias tiene el mismo significado que la efectuada por Laband, pero su difusión ha sido mucho menor. Al igual que el citado autor alemán, Orlando considera el Presupuesto como un *“conto patrimoniale nel quale si determina periodicamente la situazione economica dello stato”*⁶⁰ y como tal cuenta, consiguientemente, carece de los atributos de la Ley propia porque no tiene un contenido jurídico.

La respuesta de Orlando no se hace esperar. Las leyes de Hacienda pertenecen a aquel tipo de leyes que sólo lo son en sentido formal o constitucional toda vez que es imposible determinar en ellas cuál sea la relación jurídica regulada.

El planteamiento del tema de Graziani⁶¹ en nada se aparta de la línea germánica que venimos comentando.

En efecto, para el citado autor el Presupuesto es solamente ley en sentido formal, porque en él no se recoge una declaración o sanción de derechos, sino un puro acto administrativo, que brinda a las Cámaras la ocasión de ejercitar una alta función de crítica e inspección sobre el poder ejecutivo. El objetivo primordial del Presupuesto no es regular situaciones de derecho subjetivo, sino limitar cuantitativa y cualitativamente la acción económica del Gobierno. La esencia del Presupuesto reside en el cálculo de ingresos y gastos que dicho documento representa; gastos e ingresos que tienen su base legal en la misma ordenación jurídica del Estado o en las necesidades políticas del momento.

En resumen *“el Presupuesto en cuanto concesión de facultades al poder ejecutivo es consecuencia indefectible de leyes, órdenes o hechos preexistentes, y en*

⁵⁹ *Ídem*, p.148.

⁶⁰ *Ídem*, p.149.

⁶¹ *Ídem*, p. 150.

*cuanto instrumento contable tiene el carácter de acto administrativo que regula las relaciones entre el Gobierno y la Cámara*⁶².

Quizá proceda de Santi Romano⁶³ una de las construcciones más profundas y acabadas en torno a la naturaleza jurídica de la Ley del Presupuesto, dentro de la línea doctrinal que nos ocupa.

El contenido fundamental de las ideas del autor sobre el tema ven la luz en el *“Principi di Diritto Costituzionale Generale”*⁶⁴.

Parte S. Romano de la distinción para él fundamentalmente entre Presupuesto y leyes de aprobación que sobre él recae. Considerando el Presupuesto en sí mismo es un acto sustancial y formalmente administrativo. La Ley de aprobación que sobre él recae es, naturalmente, un acto del Parlamento ajeno a la confección del Presupuesto, que no puede transformar éste en un acto legislativo.

En cuanto al carácter que deba atribuirse a cada acto de aprobación aisladamente considerando, debemos al autor una precisa calificación de los mismos. Las atribuciones ejecutivas ejercitadas colectivamente por las instituciones legislativas -dice Romano- asumen la forma de ley y se distinguen entre sí según el poder legislativo realice directamente dicho acto o se limite a aprobar actos realizados o que deben realizarse por el ejecutivo. En este segundo supuesto no encontramos con la categoría genérica “leyes de aprobación”, que pueden ser de “autorización”, si contemplan un acto que el poder ejecutivo deberá realizar después del consentimiento del legislativo o de “aprobación en sentido estricto”, si se refieren a un acto que el ejecutivo ha realizado ya, aunque todavía no sea eficaz.

De este modo los efectos de la ley de aprobación del Presupuesto se reducen a hacer posible la recaudación de los ingresos y la realización de los gastos

⁶² *Ídem*, p. 151.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ *Ibidem*.

previamente establecidos.

De donde se desprende que de un lado no se puede rechazar en bloque el Presupuesto, y de otro, es perfectamente posible, incluso desde un punto de vista jurídico, que dicho documento contable no alcance su aprobación.

Ranelletti⁶⁵ distingue, como viene siendo habitual, el Presupuesto de su ley de aprobación; ley de aprobación que se resuelve en acto de autorización del Parlamento al Gobierno para que éste recaude los tributos y erogue los gastos conforme a la legislación vigente, y cuya eficacia se agota en las relaciones entre el Gobierno y el Parlamento, pues para los súbditos no supone innovación jurídica alguna.

Una de las sistematizaciones más completas realizadas en torno a la teoría presupuestaria, desde el ángulo que nos ocupa, es sin duda alguna la de Zanobini⁶⁶. El citado autor, después de hacer la separación, común a este sector de la doctrina, entre el documento presupuestario, al que califica de acto administrativo y la ley de aprobación que sobre él recae, pasa a considerar cuál es la naturaleza de dicha ley. Ella es ante todo -dice Zanobini-, un acto de control y, como tal, no puede modificar el acto administrativo sobre el que recae. No caben las enmiendas, porque éstas no significan un retorno del proyecto al Gobierno, sino de inmediata deliberación de las Cámaras; no cabe una negación a aprobar determinados capítulos, siempre que éstos encuentren su justificación en la ley; ni mucho menos, puede considerarse admisible un denegación total del Presupuesto, toda vez que ello iría en primer lugar, contra la Constitución y que, en segundo lugar, la Ley del Presupuesto pertenece, según opinión unánime, a la categoría denominada "legislación vinculada".

Cierra el elenco de autores italianos considerados dentro de la concepción formal

⁶⁵ *Ídem*, p. 156.

⁶⁶ *Ídem*, p. 157.

de la Ley de Presupuesto Carlo Talice

En síntesis, el pensamiento de Talice⁶⁷ sobre la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuesto gira en torno a cinco principios fundamentales: 1° con la Ley del Presupuesto no se pueden introducir nuevos gastos ni nuevos ingresos; 2° las disposiciones de la Ley del Presupuesto encuentran su fundamento en la legislación preexistente; 3° la ley del Presupuesto no puede modificar la legislación vigente; 4° la Ley del Presupuesto se limita a regular las relaciones entre el Gobierno y el Parlamento por lo que su aprobación constituye una actividad de control, y 5° la eficacia de la Ley del Presupuesto se limita a hacer posible la ejecución de la legislación financiera preexistente.

3.2.1.2.4 Doctrina Francesa

La aparición en 1892 de los *“Précis de Droit Administratif et de Droit Public”*, de M. Hauriou, vinieron a aportar alguna mayor luz al tema.

Para Hauriou, el Presupuesto es aquel acto mediante el cual se prevén y autorizan los ingresos y gastos anuales del Estado.

Las palabras del propio Hauriou son terminantes: *“La aprobación parlamentaria que recae sobre el presupuesto es un acto administrativo que se presenta bajo la forma de ley, pero no es una ley ordinaria.”*⁶⁸

La posición sostenida por Jeze⁶⁹ ha venido a ser clásica dentro de la doctrina francesa y punto de referencia obligada para los estudiosos del tema.

En síntesis, la reelaboración efectuada por Jeze contiene los siguientes puntos clave: el Presupuesto propiamente dicho es esencialmente un acto administrativo:

⁶⁷ *Ídem*, p. 163.

⁶⁸ *Ídem*, pp. 166-167.

⁶⁹ *Ídem*, pp. 169, 170.

sobre él recae el voto aprobatorio del Parlamento que confiere al documento la apariencia de ley. Así, pues, el Presupuesto no es una ley; cuando se habla de la naturaleza jurídica del Presupuesto cuando se habla de la naturaleza jurídica del Presupuesto quiere decirse naturaleza de la ley que aprueba el Presupuesto, ley que, de otra parte, carece de unidad verdadera pues en ella se contienen disposiciones de naturaleza legislativa (auténticas reglas de derecho), a lado de autorizaciones para contraer empréstitos que constituyen auténticos actos condición.

Para Trotabas⁷⁰, el Presupuesto, desde el punto de vista jurídico, es una ley, al menos en sentido formal, toda vez que la misma se establece adoptando la forma legislativa.

Resumiendo la aportación de la doctrina francesa comentada, podríamos cifrar en los siguientes puntos fundamentales su contenido:

1. El régimen parlamentario se caracteriza por el reparto de competencias entre los poderes legislativo y ejecutivo.
2. Al poder ejecutivo corresponde la presentación del documento presupuestario, en tanto que al legislativo incumbe su aprobación.
3. La aprobación presupuestaria llevada a cabo por las Cámaras no corresponde al ejercicio de facultades estrictamente legislativas, sino a la actuación de un poder diferente.
4. La Ley del Presupuesto no es una ley ordinaria, sino una ley formal cuyo contenido consiste en la autorización dada por el Parlamento al Gobierno para que éste recaude los impuestos y realice los gastos.

⁷⁰ *Ídem*, p. 172.

3.2.1.3 Tesis de la Ley del Presupuesto como ley en sentido material principales representantes por escuelas nacionales.

La concepción del Presupuesto como ley formal, que partiendo de la distinción de las leyes en formales y materiales afirmaba la naturaleza del Presupuesto como acto de la Administración, como acto propio del Poder Ejecutivo en el que la intervención del Legislativo tiene lugar únicamente en ejercicio de una función de control, vaciaba de todo contenido jurídico al Presupuesto, y en consecuencia minimizaba las competencias legislativas en materia presupuestaria.

La reacción doctrinal ante esta concepción se hizo partiendo desde de dos ideas fundamentales: de una parte, la crítica a la concepción dualista de la ley, afirmando que los actos del Poder Legislativo tenían el carácter de leyes y contenían verdaderas normas jurídicas de carácter general.

De otra parte, el Presupuesto, como acto emanado del Poder Legislativo constituye un acto único indivisible, que no puede conducir a las conclusiones de la tesis de la ley formal, que como ya hemos visto afirma que el Presupuesto es un acto complejo que tiene además de disposiciones jurídicas, otras de naturaleza diversa.

En cuanto acto unitario, acto legislativo, el Presupuesto tiene el contenido y los efectos jurídicos propios de toda ley: contiene o puede contener normas que modifiquen o deroguen las leyes preexistentes o creen, modifiquen o extingan las situaciones jurídicas de los particulares.

El Presupuesto, en cuanto regula los poderes atribuidos a la Administración en materia de gastos y de ingresos, tiene un claro contenido jurídico que afecta tanto a la Administración, como a los particulares.

Algunas dudas sobre el carácter meramente formal de la Ley del Presupuesto,

destacadas por los propios expositores de esta tesis.

Para la doctrina de Laband, Jellinek y Mayer, el Presupuesto alemán era simplemente un acto de administración para la aplicación de las leyes en vigor, constituidas por las leyes impositivas permanentes, de manera que el Presupuesto sólo constituía una mera estimación financiera o un plan de gestión.

3.2.1.3.1 La Doctrina Alemana (Myrbach-Rheinfeld y Haenel)

Esta postura, que otorgaba al Presupuesto efectos políticos tan limitados, y que provocaba la anulación de la función legislativa en cuanto al Presupuesto, encontró reacción en la doctrina representada por Myrbach-Rheinfeld y Haenel, quienes rechazaban por carente de sentido, la concepción dualista de la ley, puesto que toda ley, por el mero hecho de ser emanada de un órgano legislativo contiene necesariamente un precepto jurídico, de ahí que toda ley es siempre ley en sentido material.

Sin embargo, es Haenel, el expositor más brillante de la teoría del Presupuesto como ley material, quien partió de las consideraciones acerca de la naturaleza de la ley en general: la piedra angular de su teoría es lo que Laband llamó peyorativamente como el dogma de transustanciación mediante el poder milagroso de la ley.

Para este autor, la esencia de la ley, es su forma, que lleva consigo el contenido jurídico, es decir, todo lo que está revestido de la forma de la ley, es una norma jurídica.

Así, cuando a un acto administrativo o de otra naturaleza distinta se le otorga forma de ley, sufre una transformación fundamental, respecto de su naturaleza jurídica y se convierte en ley.

En consecuencia, Haenel sostiene que las disposiciones relativas al Presupuesto son reglas de derecho obligatorias para la administración y como tales surtirán efectos en contra de todos los sujetos relacionados con los ingresos y los egresos públicos, de tal suerte que la Ley de Presupuestos:

a) Tiene la función jurídica de afectar los ingresos llevados al presupuesto. Para Haenel, la obligación de la Administración de percibir ingresos resulta de la Ley de Presupuesto, solamente mediante esta Ley, la Administración adquiere el derecho de empleo, de gasto, de disposición de los ingresos presupuestarios y el deber de ejercerlos de cierta manera.

De esta función, atribuida por Haenel a la Ley de presupuesto, es que deduce que esta es una ley material, puesto que crea hacia el Gobierno deberes jurídicos.

b) Respecto de los gastos, la Ley de Presupuesto según Haenel, cumple también una finalidad, pues se traduce en la autorización necesaria e indispensable para la administración financiera de todos los ingresos y gastos previsto a para determinado año presupuestario.

3.2.1.3.2 La Doctrina Italiana

En Italia, se dieron dos teorías, la doctrina tradicional sostenida por Vitagliano, Mortara, Miceli; para el primero de ellos, es ley material todo acto del Estado emanado en forma de Ley que modifique para un caso particular y para una persona el derecho existente, por lo que en consecuencia, la Ley de Presupuestos es una ley en sentido material por que es una ley atributiva de competencia, y como tal tiene contenido jurídico constitucional consistente en le creación de la posibilidad jurídica a favor de los órganos del Estado.

Mortara, por su parte, se advierte como el más feroz detractor de la tesis de la ley formal. Este autor rechazaba la validez dentro del Estado parlamentario, de la

distinción misma entre ley en sentido material y ley en sentido formal, puesto que todas las disposiciones dadas en forma de reglamento de la autoridad administrativa podrían siempre ser adoptadas en forma de ley por el Poder Legislativo.

De lo anterior, Mortara concluye que la Ley del Presupuesto que constituye una manifestación de voluntad del Estado que se ejercita por el mismo poder al que, según la Constitución, corresponde la función legislativa. Esto significa que la Ley del Presupuesto es una ley en sentido material y formal.

La conclusión final de Mortara, en contra de la tesis formal que concibe el Presupuesto como un acto de administración es que las disposiciones contenidas en la Ley de Presupuestos, en cuanto se refieren a las relaciones entre el Estado y sus acreedores o deudores, deben ser observadas y aplicadas por la autoridad judicial como normas en el más amplio sentido de la palabra, dentro del tiempo en que están en vigor.

Además de los postulantes de la doctrina italiana, que ya hemos revisado, se formó otro grupo perteneciente a la llamada doctrina moderna de la tesis de la ley material, siendo sus principales expositores Ingresso, Zingali y Di Renzo.

En este sentido, Ingresso ha sostenido la naturaleza de material de la Ley del Presupuesto como una ley de organización, que hace posible la organización y el funcionamiento de toda la Administración del Estado, en cuanto cumple una acción de integración del derecho objetivo existente, que depende, para alcanzar sus fines, de la Ley de Presupuesto.

En este orden de ideas, Ingresso señala que las leyes financieras, son leyes imperfectas, puesto que requieren de la ley de Presupuesto para gozar de ejecutoriedad. La potestad de exigir un tributo o la potestad o el deber jurídico de la administración de efectuar un gasto están en suspenso, faltos de efectos, hasta

que se contienen en el Presupuesto.

3.2.1.3.3 La posición de Giuliani Fonrouge

Recogiendo las ideas de Ingresso, Giuliani Fonrouge, ha sido el autor que ha ofrecido la exposición más acabada en esta doctrina. Para este estudioso, la Ley de presupuestos es una ley en sentido material, con efectos jurídicos, de acuerdo a lo siguiente:

1. El presupuesto constituye un acto único, en el que los estados de previsión y el texto legal no son elementos independientes.
2. La función legislativa, no queda autorizada a aprobar o autorizar lo que propone el ejecutivo, pues es ejecutada en toda su plenitud. Las Cámaras no recibe un acto terminado, sino un proyecto susceptible de ser aprobado o no.
3. La Ley de Presupuesto no es una ley de autorización, que únicamente imponga al Ejecutivo un límite máximo por cuanto ve a los gastos, puesto que también le impone el deber de efectuarlos.
4. La aprobación del presupuesto, constituye una manifestación normal y no excepcional de la función legislativa, lo que implica que el Presupuesto sea capaz de crear o modificar el derecho objetivo.

3.2.1.3.4 Doctrina Española

La tesis de la ley en sentido sustancial ha tenido en la doctrina española un brillante expositor en García Añoveros, cuya argumentación no difiere sustancialmente de las de Fonrouge e Ingresso, para quien el Presupuesto es una ley plena como cualquier otra ley, y por tanto con posibilidad de derogar las

disposiciones generales precedentes con rango de Ley.

Parte Añoberos de la crítica de la teoría del Presupuesto como ley formal, que sobre todo con relación a nuestro Derecho positivo es insostenible. En primer lugar, porque se basa en la concepción dualista de la ley – en sentido material y en sentido formal- y esta distinción; carece de sentido. En segundo lugar, porque la Ley de Presupuestos es un acto jurídico unitario, no un acto complejo, y no debe inducir a error el hecho de que en la Ley de Presupuestos exista un “articulado” y unos estado de revisión de gastos y de ingresos”, pues desde un punto de vista jurídico éstos tienen funciones explicativas del articulado, son como anexos al mismo. En consecuencia, tampoco puede hablarse de la distinta naturaleza del Presupuesto según se trate del Presupuesto de Ingresos o del Presupuesto de gastos (como hacia Duguit), porque el presupuesto es único e inescindible. Y el hecho de que en la Ley de Presupuestos se contengan disposiciones que la doctrina califica de “autorización”, junto con disposiciones de carácter general tampoco nos permite afirmar que la Ley de Presupuestos tiene una doble naturaleza jurídica. Y ello porque en las leyes se contienen preceptos de alcance jurídico muy diverso, sin que esto sea motivo suficiente para afirmar que aquéllas tienen una naturaleza jurídica compleja.

Además, también las leyes suelen tener disposiciones aplicables a un número de casos indeterminado y disposiciones aplicables a uno o dos casos (como las exenciones tributarias), y esto no quiere decir que dicha ley tenga una doble naturaleza jurídica: de ley formal cuando establece la exención, de ley material cuando establece el impuesto.

Rechazando que el presupuesto puede configurarse como una ley formal, y a la vista de sus efectos jurídicos con relación a los ingresos y a los gastos públicos, Añoberos sostiene que es una ley en el sentido material por las razones siguientes:

La ley de presupuestos es una norma complementaria de organización y acción

administrativa.

Las normas de organización, tal como son consideradas habitualmente por la doctrina -al contrario de las normas de relación, que son aquellas que tienen por objeto la delimitación de las esferas jurídicas de la administración y de los particulares- son aquellas que determinan, de una parte, de la estructuración orgánica de la Administración pública; de otra, los fines propios que la Administración ha de perseguir con su actuación y el modo y la forma en que éstos han de llevarse a efecto. Hacen referencia a un aspecto estático de la Administración pública.

Pues bien, según Añoveros, las normas de organización no bastan por si solas para que la Administración realice lo que las normas de organización han previsto. Para ello es necesario que existan normas que infundan dinamicidad a la estructuración orgánica y de fines de Administración. Es necesario que la Administración cuente con los medios necesarios para dar efectividad plena a aquella organización y a aquellos fines. Y esto no puede ocurrir si no es mediante la Ley de Presupuestos, que es la que permite, ejercicio tras ejercicio, la actividad concreta de la Administración pública.

Así pues, la Ley de Presupuestos es la que da el impulso dinámico a la organización administrativa; por ello constituye un complemento ineludible de las leyes de organización.

Esta orientación doctrinal ha sido recogida, recientemente, por González García, para quién el Presupuesto es una ley que puede modificar la legislación vigente, porque es obvio que al no estar excluida ninguna materia del ámbito de la ley (a excepción de las limitaciones constitucionales), aunque la Ley de Presupuestos fuera la pretendida ley formal podría, no obstante, modificar la legislación financiera precedente y que puede ser fuente de derechos y deberes para la Administración y productora de efectos jurídicos para los particulares.

3.2.1.4 La distinción entre ley en sentido formal y ley en sentido material

Donde se entiende por ley el acto que contiene normas generales y abstractas, el término “ley” viene a indicar el contenido material del acto, consiguientemente un reglamento que contenga normas jurídicas, aunque proceda de la Administración, sería ley, y no lo sería el acto de aprobación de un tratado emanado del legislativo, porque dicho acto no contiene normas jurídicas; donde se entienda por ley el acto del Parlamento establecido en la forma acostumbrada, solo a tales actos suele denominárseles “ley”. De aquí que a todo acto procedente de dicho órgano se le designe bajo el nombre genérico de ley independientemente de su contenido.

En toda ley, al margen de su contenido, se expresa el derecho del Estado con toda su fuerza formal y material.

Toda disposición revestida de la forma de ley constituye un precepto jurídico; que define como aquella forma de la voluntad del estado expresamente dirigida a la creación del derecho objetivo, es decir, a dar vida a normas jurídicas.

En el Estado constitucional -dice Haenel-⁷¹ la esencia de la ley reside exclusivamente en forma de ley, porque la forma de ley tiene como contenido necesario una norma de derecho.

El empleo de la forma legislativa tiene por objeto, precisamente, dejar fuera de toda duda que las normas dictadas en esta forma son emitidas con el valor de prescripciones de la autoridad soberana y, consiguientemente, como derecho primario de la comunidad. Finalmente, tampoco cabe admitir la categoría de leyes puramente formales, dado que toda ley formal genera una norma de derecho. En efecto, la Ley producida en el ámbito de las formas constitucionales crea y no

⁷¹ *Ídem*, p. 201.

puede crear más que derecho.

Morelli y Mortara⁷² abren una larga lista, inconclusa, de autores que se han pronunciado expresamente contra la distinción de ley en sentido formal y material, por considerarla teóricamente infundada, sin base en el ordenamiento positivo y por añadidura estéril.

La distinción entre ley en sentido formal y material no es aceptable dentro del esquema de un estado parlamentario, pues todas las disposiciones dictadas en forma de reglamento por la autoridad administrativa, podría haber sido dictadas en forma de ley por el poder legislativo.

Para Ingresso⁷³, la palabra ley no puede tener más que este significado etimológico; manifestación de la voluntad del Parlamento sancionada por el Rey, es decir, “acto surgido de la colaboración del Parlamento y el Rey.

Cuando se dice que ciertas leyes poseen contenido normativo mientras que otras carecen de él, puede estarse, o no, afirmando algo jurídicamente correcto, pero en cualquier caso es irrelevante a efectos de delimitar el concepto de ley y absolutamente ineficaz como soporte de la concepción dualista de la ley, que permanece una, tanto en uno como en otro supuesto. De modo que siendo uno el concepto de ley, también ha de ser una e igual la intensidad de sus efectos, es decir, la obligatoriedad del mandato, con independencia de su contenido.

3.2.1.5 Análisis de las normas presupuestarias del Estado de Querétaro

A la luz de las doctrinas previamente analizadas, y concretamente a la que le atribuye a las ley presupuestaria el carácter de ley material, procederemos al estudio de las disposiciones presupuestarias en el Esatdo de Querétaro:

⁷² *Ídem*, p. 204.

⁷³ *Ídem*, p. 206.

Al respecto, la Constitución Política del Estado de Querétaro, establece una clara distinción entre la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos del Estado, como se aprecia en el último párrafo de su artículo 18:

“ARTÍCULO 18. La iniciativa de leyes o decretos corresponde:

I. Al Gobernador del Estado;

II. A los Diputados;

III. Al Tribunal Superior de Justicia;

IV. A los Ayuntamientos;

V. A los organismos autónomos; y

VI. A los ciudadanos en los términos previstos en la Ley.

Las iniciativas de Ley de Ingresos y de Presupuesto de Egresos del Estado sólo podrán ser presentadas por el Gobernador del Estado.”

De lo anterior, podemos advertir una clara falta de técnica legislativa, pues ni siquiera se le atribuye el carácter de decreto al Presupuesto de Egresos del Estado.

La norma que refiere que el Presupuesto de Egresos reviste el carácter de Decreto, es la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro que en el artículo 1, fracción I establece:

“Artículo 1. La presente ley es de observancia general y tiene por objeto

establecer las bases generales para:

- I. La formulación de la Ley de Ingresos del Estado y del Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado;***
- II. Llevar a cabo la contabilidad gubernamental;*
- III. El manejo de recursos durante la transición;*
- IV. La ejecución del gasto público en general;*
- V. La rendición de la cuenta pública; y*

La programación y ejecución de los recursos públicos durante el último año del periodo.”

Por otra parte, del estudio de la Ley Orgánica del Poder Legislativo del Estado Querétaro, podremos apreciar que se intenta hacer una distinción entre ley y decreto, con relación a la naturaleza de los actos emitidos por al Legislatura del Estado.

Dicho dispositivo a la letra señala:

“Artículo 33. (Naturaleza de las resoluciones) Para los efectos de la presente ley, se entiende por:

a) Ley: La norma jurídica de carácter general, impersonal y abstracto, con efectos coercitivos.

b) Decreto: La resolución expedida por el Poder Legislativo, cuyos efectos normativos se contraen a tiempos, lugares, personas o corporaciones

determinadas y concretas, así como las expedidas con motivo de la designación o elección de gobernador provisional, sustituto o interino; y las resoluciones de la Legislatura, como parte del Constituyente Permanente Federal.

c) Acuerdo: La resolución expedida por el Poder Legislativo, en materia de su administración, gobierno interior o procedimientos legislativos, la que contiene una declaración general de carácter político o cualquier otra que se emita en ejercicio de sus funciones.”

Como se desprende de la transcripción anterior, es evidente, que si el Presupuesto de Egresos del Estado participara de la naturaleza de decreto a que se refiere el inciso b) del artículo 33 de la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos para el Estado de Querétaro, no podría cumplir las funciones que en la realidad desempeña, puesto que además de establecer deberes a cargo de la Administración Pública, regula el ejercicio del gasto público, el cual por su propia definición no puede considerarse que tenga efectos solo respecto de algunas personas, de ahí que resulte insostenible afirmar que el Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro constituya materialmente un decreto.

Capítulo IV

Conclusiones.

4.1 Conclusiones y propuestas relativas a la legislación Presupuestaria en el Estado de Querétaro

4.1.2 Análisis de la separación del presupuesto del Estado de Querétaro

PRIMERA.- Del análisis efectuado, se desprende claramente que no existe razón jurídica alguna para que en la Constitución del Estado de Querétaro, se haga una separación entre el rubro de los ingresos y egresos, al establecerse por un lado la Ley de Ingresos y por el otro el Decreto de Presupuesto de Egresos.

Esto es así, ya que no encuentra sustento constitucional la teoría de la dualidad de la Ley, de lo que se desprende que tanto la Ley de Ingresos como el Presupuesto de Egresos, son normas de aplicación general y con el valor vinculativo como para considerarlas al mismo rango legal.

Resulta importante tener en cuenta, que tanto los ingresos como los egresos, son partes complementarias del presupuesto del Estado.

SEGUNDA.- Se propone establecer una sola Ley General de Presupuesto del Estado de Querétaro, en la que se incluyan tanto los ingresos como los egresos, sin hacer distinción alguna en cuanto a su valor jerárquico legal.

La estructura de esta Ley sería la siguiente:

Estructura de la Ley General de Presupuesto del Estado de Querétaro

Capítulo Primero	De los ingresos.
Capítulo Segundo	De los Egresos.
Capítulo Tercero	De las facilidades administrativas y estímulos fiscales.
Capítulo Cuarto	Disposiciones generales para el ejercicio de los recursos públicos

El ordenamiento que se propone crear, conservará la vigencia anual de la actual Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos.

TERCERA.- Derivado del análisis de las Leyes de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Querétaro publicadas en 1987 y 1994, así como de la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, se propone la creación de una Ley de Presupuesto, Contabilidad, Gasto Público y Responsabilidad Hacendaria para el Estado de Querétaro, en la que se contemple la totalidad del ciclo presupuestario, se norme con mayor precisión la contabilidad gubernamental y en cuanto se estructure metodológicamente el orden y disposición de su articulado.

Asimismo, en la Ley cuya creación se propone, se pretende dejar de lado algunas cuestiones reguladas por la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro vigente, tales como el destino de determinadas contribuciones.

La estructura que se propone en esta nueva Ley es la siguiente:

**Estructura de la Ley de Presupuesto, Contabilidad, Gasto Público y
Responsabilidad Hacendaria para el Estado de Querétaro**

Título Primero	<i>Disposiciones generales</i>
Capítulo Único	Reglas generales y sujetos de la ley
Título Segundo	<i>Del Presupuesto del Estado de Querétaro</i>
Capítulo Primero	De la Elaboración del Proyecto de Presupuesto del Estado
Capítulo Segundo	De la elaboración de anteproyectos de los Poderes del Estado y Organismos Autónomos
Título Tercero	<i>De la elaboración de anteproyectos de entidades paraestatales</i>
Título Cuarto	<i>De la Programación</i>
Título Quinto	<i>Del Ejercicio del Presupuesto</i>
Capítulo Primero	Disposiciones Generales
Capítulo Segundo	Del control programático y presupuestal
Capítulo Tercero	De los subsidios y donaciones
Capítulo Cuarto	Del ejercicio presupuestal de los Poderes y de los Organismos Autónomos
Capítulo Quinto	Del ejercicio presupuestal de las entidades paraestatales
Capítulo Sexto	De las remuneraciones de los servidores públicos
Capítulo Séptimo	De las adecuaciones presupuestales
Título Sexto	<i>De la contabilidad gubernamental</i>
Capítulo Único	Del catálogo de cuentas y del registro contable
Título Séptimo	<i>De la evaluación</i>
Capítulo Primero	De la rendición de la cuenta pública
Título Octavo	De la responsabilidad hacendaria

CUARTA.- Aunado a lo anterior, es indispensable reformar el artículo 18, último párrafo de la Constitución Política de Estado de Querétaro, para quedar en los siguientes términos:

Artículo 18.- La iniciativa de leyes o decretos corresponde:

(...)

La Iniciativa de Ley General de Presupuesto del Estado, solo podrá ser presentada por el Gobernador.

Artículo 17.- Son facultades de la Legislatura:

(...)

X. Aprobar anualmente la Ley General de Presupuesto del Estado.

4.2 Conclusiones relativas al contenido que debe comprender el marco regulatorio en la legislación presupuestaria en el Estado de Querétaro a la luz de las tendencias globales.

4.2.1 Tendencias mundiales

4.2.1.1 La nueva gerencia pública.

Los procesos de reforma de la administración pública que iniciaron en la década de los ochenta bajo el discurso de generar un gobierno cada vez más eficiente y efectivo, están entrando en una fase de intensa recomposición. Después de los procesos de privatización muchas veces llevados a cabo sin un claro marco

metodológico (como lo diagnostica el banco mundial, 1997), se ha generado una propuesta de reforma que propugna por un gobierno modesto pero capaz de enfrentar y dirigir con éxito los problemas públicos.

El marco general ha guiado a este tipo de reformas, ha adquirido una sorprendente homogeneidad a lo largo y ancho del mundo. Una reforma “gerencialista” parece estar guiando la dinámica de transformación y de consolidación de las capacidades gubernamentales para los próximos años.

Como parte de lo que se denomina la “*Nueva Gerencia Pública*”, las propuestas de reconfiguración del sector público con miras a generar gobiernos que sustenten su actuación en términos de resultados obtenidos y de impactos reales observados, se está haciendo comunes en una gran cantidad de países. Todo esto, además con el apoyo de organismos internacionales como la OCDE y el Banco Mundial, entre otros.

En diversos foros se escucha hablar de que la Nueva Gerencia Pública es una moda administrativa más, sin embargo, un grupo muy importante de países no se han quedado solamente en reformas administrativas u organismos, sino que han impulsado como punta de lanza de la reforma una serie de proyectos que tienen como finalidad transformar uno de los mecanismos de acción principales de cualquier gobierno; la presupuestación.

Los procesos de presupuestación han venido apareciendo como un elemento indispensable de las reformas administrativas cuando se quiere dirigir a los gobiernos a actuar con base en la obtención de resultados y no solo a principalmente en la obtención de recursos o resultados.

En otras palabras, diversos gobiernos, incluyendo México, han considerado como pieza sustentable de una reforma integral de la administración pública a la transformación del proceso presupuestal a uno orientado a la búsqueda

sistemática de resultados específicos.

Los argumentos básicos que defienden esta propuesta son bastante conocidos, con base a un reforma al proceso presupuestal.

Transitar de un presupuesto pensado para controlar el gasto y vigilar su aplicación en espacios rígidos de definición programática a un presupuesto dirigido a resultados medibles y observables por la ciudadanía, aparece en diversos países como la pieza clave del éxito de una reforma gerencialista del sector público.

4.2.1.2 La rendición de cuentas

Una de las principales preocupaciones respecto a las reformas presupuestales ha sido el tema de la rendición de cuentas.

Dirigir las organizaciones y sus agentes a buscar resultados sin preocuparse por la rendición de cuentas de los recursos, los impactos, las responsabilidades y las consecuencias de largo plazo de las acciones gubernamentales, es uno de los grandes riesgos de una visión simplista del paradigma burocrático.

Sin embargo, si la reforma tiene como base una sólida definición conceptual legal e institucional del presupuesto, muchos de los temores, por lo menos en la teoría se ven reducidos.

El presupuesto dirigido a resultado, pero con reglas de interacción claras entre las agencias asignadoras y controladoras del gasto, no solo asegura que exista una línea clara de secuenciación entre gastos y resultados, sino que permite definir los mecanismos a través de los cuáles las agencias gubernamentales y control sobre al aparato gubernamental general.

En efecto, las reformas gerencialistas y los presupuestos orientados a resultados llevan ineludiblemente a una consecuencia: al incremento de autonomía de acción operativa de los agentes y las organizaciones gubernamentales.

El aumento sustantivo en que esta autonomía en la gestión de las organizaciones gubernamentales incrementa la posibilidad de que respondan inteligentemente a los problemas sociales y actúen de manera informada y comprometida en su solución.

Pero sin un control adecuado, el desorden y la incongruencia en las actividades generales de la administración pública sería una consecuencia no deseada de este tipo de reformas.

Pero un presupuesto que genere las reglas y las instituciones adecuadas para al mismo tiempo que se dirige estratégicamente a la organización y se le permite autonomía de gestión se tengan los instrumentos para vincular el gasto con resultados de una manera confiables, este riesgo se reduce y las ventajas de generar un cuerpo administrativo innovador y pensante se incrementan.

4.2.1.3 La transparencia en el Presupuesto

Otra de las tendencias mundiales es la tendencia hacia una mayor transparencia y participación en las decisiones gubernamentales sobre el presupuesto está expandiéndose por gran parte del mundo. Esta tendencia es evidente en los países desarrollados, donde las reformas presupuestarias que han sido adoptadas en años recientes han puesto énfasis en la transparencia. En muchos países en vías de desarrollo, la tendencia es también visible como parte de su proceso transformación hacia una sociedad mas abierta y democrática. Además dentro del contexto de la pobreza existen en los países en vías de desarrollo, los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil están enfocando cada vez más su atención en el presupuesto y sus efectos en la distribución de recursos,

impulsándose a exigir una mayor y mejor información sobre el presupuesto.

A pesar de lo antes mencionado, sin embargo, en algunos países la transparencia presupuestaria es una idea más que una realidad. En estos países, el proceso de formulación del presupuesto tiene lugar a puertas cerradas, esta denominado por el poder ejecutivo y es aprobado por el poder legislativo sin que antes exista mayor oportunidad para el debate o reformas. Existe una carencia de información sobre la implementación del presupuesto y la eficiencia del gasto.

Para que exista un buen gobierno es necesario que las decisiones y las operaciones del gobierno se lleven a cabo abiertamente y con la participación activa de quienes sean influenciados por ellas. El presupuesto es el documento primario de política de un gobierno y por esa razón la transparencia del presupuesto es particularmente importante. De hecho, se puede argumentar que la información sobre el presupuesto es un derecho básico del público, así como también el que sus opiniones sean tomadas en cuenta al momento de tomar decisiones sobre el presupuesto.

Los beneficios de la transparencia incluyen:

Una identificación temprana de la fortaleza y debilidades de las políticas, promoviendo así las reformas correspondientes. La transparencia, por cuanto contribuye a prevenir que las crisis vayan madurando en secreto, puede contribuir a la estabilidad fiscal y macro económica, ya que permite que se generen y apliquen ajustes menores de manera temprana.

Una mejor rendición de cuentas por parte del gobierno. La legislatura, los medios de comunicación, la sociedad civil y el público en general podrán determinar el nivel de responsabilidad del gobierno si tienen en su poder información referente a sus políticas, prácticas y gastos. Si sus decisiones están abiertas al escrutinio público, es probable que los funcionarios públicos y los representantes electos

actúen de manera responsable. La capacidad de determinar el nivel de responsabilidad de un gobierno puede ser una medida para controlar la corrupción.

Una mayor transparencia puede incrementar la confianza en los gobiernos y el compromiso con las negociaciones políticas. De esta forma la transparencia puede construir cohesión social. Por ejemplo, si el público puede entender lo que su gobierno está haciendo y como lo hace, tendrá más confianza en ese gobierno.

Un mejor clima para la inversión. Cuando existe un panorama claro sobre las políticas y acciones del gobierno, los inversionistas locales y extranjeros podrían estar más deseosos de invertir en el país.

Los vínculos existentes entre la transparencia y la participación son importantes. Para aprovechar los beneficios de la transparencia presupuestaria se requiere de la participación total de las legislaturas y de la sociedad civil en el proceso de la toma de decisiones del gobierno. La transparencia y la participación se refuerzan mutuamente y su participación conjunta es necesaria para obtener mejores resultados del proceso presupuestario. La transparencia es un requisito para la existencia del debate público y de la participación, la cual a su vez puede generar más demanda de información.

La participación de actores externos al poder ejecutivo puede mejorar el proceso de toma de decisiones políticas y de asignación de recursos, pues su participación brinda perspectivas diferentes y creatividad al debate del presupuesto. El contacto directo de las legislaturas y de la sociedad civil con las comunidades los grupos interesados, refuerza el argumento de la importancia de su participación.

La información puede permitir a las legislaturas monitorear las decisiones y el rendimiento del ejecutivo, pero sino tiene suficiente oportunidad para procesar la información que reciben, su labor de inspección puede ser menos eficaz.

Si bien la transparencia puede engendrar consensos con respecto a decisiones políticas o asignación de recursos, estos consensos se pueden ver debilitados u obstruidos si los interesados no tienen la oportunidad de participar en el debate.

4.2.1.4 Las reformas implementadas

Existen dos corrientes principales del pensamiento económico para aplicar la formación de un presupuesto; la teoría del bienestar, la cuál sostiene que el estado interviene para mejorar el nivel de satisfacción general y trabaja alrededor de una función de utilidad agregada.

Por su parte la teoría de las decisiones colectivas, señala que lo importante es entender que el presupuesto es el resultado de un conjunto de fuerzas políticas donde priman las relaciones de intercambio entre los individuos.

Ahora bien, la evolución institucional que en materia de presupuesto y de control del gasto público han tenido los países como Australia, Estados Unidos, Canadá, Nueva Zelanda, Reino Unido, Suecia, Argentina, Brasil, Chile, Colombia y México ha estado directamente vinculada con las fuerzas políticas existentes y que a la postre influyeron para llevar a cabo las reformas den materia presupuestaria.

Las mejores acciones implementadas por los países mencionados son las de la integridad y la previsibilidad del presupuesto, la aplicación del presupuesto con base en resultados, la transparencia, la acción del gobierno electrónico y el control del presupuesto.

La acción de la integralidad tiene sustento en dos principios: el de la unidad y el de la universalidad. El primero de ellos significa que todos los gastos e ingresos del estado forman parte de un proceso que desemboca en un documento único, el cuál luego de sufrir un proceso se convierte en ley. El segundo implica que todos

los recursos y todos los gastos se reflejan en sus respectivas categorías. En éste mismo apartado se analiza el tratamiento que en un presupuesto se le debe dar a conceptos específicos como lo son los gastos y fondos extrapresupuestarios, el déficit y la deuda, gastos tributarios y los pasivos contingentes.

La acción de previsibilidad se refiere a la certeza que ofrece el presupuesto al país con base en el diseño de una política fiscal para atenuar los efectos de las fluctuaciones y la consideración de los instrumentos que faciliten el desarrollo de un marco de referencia de mediano plazo.

La aplicación del presupuesto con base en resultados, se refiere a que el proceso presupuestario debe procurar reflejar y lograr la correspondencia posible entre los fines del estado, atendiendo a las necesidades de los ciudadanos y los servicios que en verdad presta el estado. Es importante tener en cuenta tanto la eficacia como la eficiencia en la prestación de los servicios para poder satisfacer las necesidades colectivas, lo cual se logra a través de una mejor ejecución presupuestaria.

La transparencia depende en buena medida de que en la ley se establezca la existencia de procesos presupuestarios abiertos, de la existencia de información correcta y oportuna, y sobre todo de que las etapas del ciclo presupuestario resulten de fácil acceso y sobre todo den seguridad sobre la generación de información.

La acción del gobierno electrónico básicamente está referida a la importancia de cumplir en los programas de reforma del sector público, lo cual ayuda a mejorar la transparencia y la eficacia, reduce la burocracia y genera importantes ahorros en la aplicación de los recursos públicos.

Referencias bibliográficas

AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Tomo Primero, Bogotá Colombia. Edt. Temis, S.A., 2001.

BELISARIO, Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 9ª. ed., Buenos Aires, Edt. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2005.

DE La Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 26º ed., México, D.F., Edt. Porrúa, 2005.

FAYA, Viesca, Jacinto, Finanzas Públicas, 6ª. ed., México, D.F., Edt. Porrúa, 2003.

FERNÁNDEZ, Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, 1ª. ed., México, D.F., Edt., Mc Graw Hill, 2003.

FERREIRO, Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español – Instituciones-, 25ª. ed., Madrid, Edt., Marcial Pons, 2006.

FLORES, Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, 34ª. ed., México, D.F., Edt. Porrúa, 2004.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, 10ª. ed., México, D.F., Edt. Porrúa, 1963.

GIULIANI, Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Vol I, 9º ed., Buenos Aires, Edt. La Ley, 2004.

GONZÁLEZ, García, Eusebio, Introducción al Derecho Presupuestario, Madrid, Edt. De Derecho Financiero, 1973.

LEONE, Eduardo C., Presupuesto y Control de Gestión, 1° ed., Buenos Aires Argentina, Edt., Osmar D. Buyatti. 2006.

LUCERO, Espinosa, Manuel, La Licitación Pública, 3°, ed., México., Edt. Porrúa, 2004.

MABARAK, Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, 2°, ed., México, D.F., Edt. Mc Graw Hill, 2002.

PETREI, Humberto, RATNER, Gabriel, PETREI, Romeo E., Presupuesto y Control: Las Mejores Prácticas para América Latina, 1° ed., Buenos Aires Argentina, Edt. Osmar D. Buyatti. 2005.

PLAZAS, Vega, Mauricio A., Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, tomo 1, 2° ed., Bogotá, Colombia, Et. Temis, S.A., 2006.

PRIEGO, Álvarez, Freddy A, Introducción al Derecho Presupuestario, México, D.F., Edt. Porrúa, 2004.

RODRÍGUEZ, Bereijo, Álvaro, El Presupuesto del Estado, Madrid, Edt., Tecnos, S.A., 1970.

Leyes

ALEMANIA: Ley Fundamental para la República Federal Alemana de 1949, Art. 110.

ESPAÑA: Constitución Española de 1978, Art. 134.1.

FRANCIA: Constitución de Francia de 1958, Art. 34, 47.

ITALIA: Constitución de la República Italiana de 1947, Art. 81.

MÉXICO: Constitución Mexicana de 1917, Art. 31 fracción IV, 73 fracción VII; 74 fracción IV.

QUERÉTARO-México, Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Querétaro Arteaga, Art. 41 fracción XXIV, 57 fracción VII, 65, 86, 87, 92, 93 y 94, Año 1917.

QUERÉTARO-México, Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado De Querétaro, Arts. 3, 4, 5, 11, 15, 17, 19, 21, 25, 29, 30, 31, 32, 33, 324, 35, 37, 38, 39, 45,46, 48, 50, 66, 71, 73, 80, 88, 97 y 100.

QUERÉTARO-México, Ley de Adquisiciones, Enajenaciones, Arrendamientos y Contratación de Servicios del Estado de Querétaro, Art. 5,15,17,18,20,23 y 46.

QUERÉTARO-México, Ley de Obra Pública del Estado de Querétaro, Art. 15, 16, 19, 29, 31 y 65.

QUERÉTARO- México, Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Querétaro 1987, Arts. 1-70.

QUERÉTARO- México, Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Querétaro1994, Arts. 1-46.

Revistas

APARICIO Obregón, Silvia, Consumo y Fiscalidad de Bebidas Sujetas a Impuestos

Especiales en España y la Unión Europea, Trimestre Fiscal, México, No. 85, Junio de 2007, pp.87-165.

BARBOSA Zaragoza, Pío V., C.P. Criterios para la Distribución de Participaciones Federales a Municipios por las Entidades Federativas para 1998 (Primera Parte), Revista Hacienda Municipal, No. 63, junio 1998, p. 102

BARBOSA Zaragoza, Pío V., C.P. Criterios para la Distribución de Participaciones Federales a Municipios por las Entidades Federativas para 1998 (Segunda Parte), Revista Hacienda Municipal, No. 64, septiembre 1998, p. 90

BOBADILLA, Miranda Olivia Georgina, Bosquejo General de la Estructura Programática Presupuestal, Revista Hacienda Municipal, No.61, diciembre 1997, p. 54

CASTAÑEDA Ortega, Ramón, Competencia fiscal versus cooperación fiscal en una federación. Serie Federalismo hacendario, Análisis teórico de la Asignación de Potestades Tributarias entre Niveles de la Construcción de una Propuesta para México, México, 2004. p. 113.

CASTAÑEDA Ortega, Ramón, El problema de la asignación de Potestades Tributarias entre ámbitos de gobierno: Criterios de David N. King para juzgar la conveniencia del uso subcentral de los impuestos, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 136, Octubre 2003, p.29.

CASTAÑEDA Ortega, Ramón, Reseña de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 145, Marzo Abril 2006, p. 3.

CASTAÑEDA Ortega, Ramón, Reseña de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, Revista Hacienda Municipal Trimestral, No. 94, junio 2006, p. 28.

COLMENARES Páramo, David, Equidad y Responsabilidad Fiscal La Experiencia Mexicana, Trimestre Fiscal, México, No. 82, Marzo de 2006, pp. 11.

CRISPÍN Borbolla, Juan José, Aspectos Jurídicos Relevantes de la Controversia Constitucional 109/2004, Respecto del Decreto de Presupuesto de Egresos de la federación para el Ejercicio Fiscal 2005, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 142, Mayo-Junio 2005, p. 130.

DE PABLOS Escobar, Laura y DE LA TORRE del Arco Gómez, Mónica, Los Impuestos y la Financiación Autonómica en España, Trimestre Fiscal, México, No. 85, Junio de 2007, pp. 11-85.

GARCÍA Sotelo, Luis, *Política Fiscal Federal para 2007 y Principales Reformas Fiscales*, Revista Hacienda Municipal Trimestral, No. 96, marzo 2007, p. 3.

GÓMEZ Benítez, Armando, *Disposiciones Relativas al Gasto Público Federal Reasignado a las Entidades en el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Presupuesto 2000*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 120, Abril-Mayo 2000, p. 50.

GÓMEZ Benítez, Armando, *El Grupo de Trabajo de Presupuesto por Programas. Crónica de un Esfuerzo*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 118, Septiembre-Octubre 1999, p. 97.

GÓMEZ Benítez, Armando, *La Descentralización del Gasto Federal en 1998*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 110, Marzo-Abril 1998. p. 85.

GÓMEZ Benítez, Armando, *Los Sistemas estatales de Gasto Público desde la Perspectiva del Enfoque de Resultados*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 147, Julio-Agosto 2006, p. 25.

GÓMEZ de la O, Eduardo, *Análisis del Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio 2004*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 137, Enero 2004, p. 108.

GÓMEZ de la O, Eduardo, *Estabilizadores Automáticos del Presupuesto de Ingresos federales Excedentes para el Ejercicio 2005*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 140, Enero 2005, p. 17.

GÓMEZ de la O, Eduardo, *Mesa de Análisis y Propuestas Número 1, Gasto Público: Avances, Convención Nacional Hacendaria (Coordinación Técnica)*, Revista Hacienda Municipal Trimestral, No.86, junio 2004, p. 6.

GÓMEZ de la O, Eduardo. *Distribución de Recursos del Fideicomiso para la Infraestructura de los Estados (FIEST), Durante el Ejercicio Fiscal 2004*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 141, Marzo-Abril 2005, p. 71.

GÓMEZ de la O, Eduardo. *La Coordinación entre ámbitos de Gobierno en el Proceso Presupuestario*, Revista Hacienda Municipal Trimestral, No. 93, junio 2006, p. 117.

GÓMEZ de la O., Eduardo, *Análisis de la Estructura y Contenido del Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2006*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 144, Enero-Febrero 2006, p. 69.

GÓMEZ de la O., Eduardo, *Asignación Presupuestaria al Programa de Apoyos para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas en el Presupuesto Federal*

para el Ejercicio Fiscal 2003, Revista Bimestral INDETEC , México, No. 132, Febrero 2003, p. 32.

GÓMEZ de la O., Eduardo, *Los Estabilizadores Automáticos del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2003 y sus Posibles Impactos en las Entidades Federativas*, Revista Bimestral INDETEC , México, No. 135, Agosto 2003, p. 112

GÓMEZ de la O., Eduardo, Resumen Ejecutivo, *Diagnóstico General y por Temas Pertinentes Gasto Público*. Revista Bimestral Federalismo Hacendarlo, México, No. 137, Enero 2004, p. 49.

GÓMEZ de la O., Eduardo. *Fiscalización del Ejercicio de Recursos Federales correspondientes al Ramo 33 y Gasto Reasignado a las Entidades federativas*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 130, Agosto-Septiembre 2002. p. 67.

GONZÁLEZ Espinosa, Carlos, *Aspectos Jurídicos del Control y Supervisión del Manejo de los Fondos de Aportaciones Federales*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 121, Junio 2000, p. 46.

GONZÁLEZ Macías, Arturo, *Nuevas Potestades Tributarias Locales*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 151, 2007, p. 50.

GUIZAR Jiménez, José de Jesús, *Análisis de los Recursos Presupuestarios para los Ramos 33 y 39*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 138, Abril 2004, p. 17.

GUIZAR Jiménez, José de Jesús, *Bases Alternativas para la Distribución del Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social 2004*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 139, Agosto 2004, p. 204.

GUIZAR Jiménez, José de Jesús, *Evolución de los Fondos de Aportaciones Federales a Entidades Federativas y Municipios*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 128, Abril-Mayo 2002. p. 50.

GUIZAR Jiménez, José de Jesús, *Transferencias Federales de los Ramos 33 y 39 para Entidades federativas y Municipios consideradas en el Dictamen de Decreto Aprobado por la Cámara de Diputados el 15 de Noviembre de 2004*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 140, Enero 2005. p. 14.

GUIZAR Jiménez, José de Jesús. *Evolución Presupuesta de los Fondos de Aportaciones federales en el Periodo 2000-2001*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 126, Septiembre-Octubre 2001. p. 15.

Hernández Saldaña, Víctor Manuel, *Estructura de los Presupuestos por Programas Estatales*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 123, Noviembre 2000. p. 70.

HERNÁNDEZ Saldaña, Víctor Manuel, *El Egreso de las Entidades Federativas y su Distribución*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 138, Abril 2004, p. 85.

HERNÁNDEZ Saldaña, Víctor Manuel, *La Necesidad de una Norma Estatal que Prevea la Falta de Aprobación del Presupuesto de Egresos al Inicio del Ejercicio*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 126, Septiembre-Octubre 2001. p. 67.

HERNÁNDEZ Saldaña, Víctor Manuel, *Lineamientos de Referencia para Determinar Esquemas de Presupuesto por Programas*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 125, Mayo-Junio 2001. p. 30.

HERNÁNDEZ Saldaña, Víctor Manuel, *Participación de INDETEC en la Evolución de la Política de Coordinación de Gasto Público*, Revista Bimestral INDETEC,

México, Edición Especial Conmemorativa 30 Años al Servicio de las Haciendas Públicas 2003, p. 71.

HERNÁNDEZ Saldaña, Víctor Manuel, *Programas del Presupuesto de Egresos Federal Sujetos a Reglas de Operación*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 132, Febrero 2003, p. 38.

LABANDEIRA Villot, Xavier y LÓPEZ Nicolás, Ángel, *La Imposición de los Carburantes de Automoción en España*, Trimestre Fiscal, México, No. 85, Junio de 2007, pp.87-131.

LARIOS Contreras, Cesáreo y JIMÉNEZ Reynoso, Carmen Cecilia, *Fondos de Aportaciones Federales para los Municipios*, Revista Trimestral Hacienda Municipal, No. 77, marzo de 2002, p. 25.

LARIOS Contreras, Cesáreo, *Alternativas para el registro contables de los Fondos de Aportaciones Federales*, Revista Bimestral INDETEC, No. 117, Julio Agosto 1999, p. 90.

LARIOS Contreras, Cesáreo, *Coordinación entre la Federal y los Estados para el Gasto Social en 1999*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 118, Septiembre- Octubre 1999. p. 115.

LARIOS Contreras, Cesáreo, *La Fiscalización de los Fondos de Aportaciones Federales*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 116, Mayo-Junio 1999. p. 87.

LEÓN Bojórquez, César, *Efectos de las Reformas a la Ley de Coordinación Fiscal para el Fortalecimiento Financiero de las Entidades Federativas y Municipios*, Revista Hacienda Municipal Trimestral, No. 97, junio 2007, p. 3.

LEÓN Bojorquez, César, *Reforma a la Ley de Coordinación Fiscal para el Fortalecimiento Financiero de las Entidades Federativas y Municipios*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 148, Enero-Febrero 2007, p. 47.

LÓPEZ Miguel, Ana Isabel, *El Federalismo Fiscal desde su Concepción Teórica*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 149, Marzo-Abril 2007, p. 12.

MARTÍNEZ O, Juan Diego Omar, *La importancia de las Finanzas Públicas Estatales y Municipales en México*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 141, Marzo-Abril 2005, p. 164.

MEDINA Salas, Carlos H., *Contabilidad de Costos en el Gobierno Federal de los estados Unidos de Norteamérica*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 119, Noviembre-Diciembre 1999, p. 62.

MELOCHE, Jean Philippe, *¿Descentralización o Autonomía Fiscal qué es lo que Realmente Importa?*, Trimestre Fiscal, México, No. 78, Marzo de 2004, pp. 47.

MORENO Jaimes, Carlos. *La Evaluación del Desempeño en las Organizaciones Públicas: Una Reflexión General*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 124, Febrero 2001. p. 94.

NÚÑEZ Barba, Enrique, *Resumen de los "Criterios Generales de Política Económica para el Ejercicio Fiscal 2006"*, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 143, Julio-Agosto 2005, p. 8.

NÚÑEZ Barba, Enrique, *Resumen del Marco Macroeconómico y de las Finanzas Públicas para el Ejercicio Fiscal 2007*, Revista Hacienda Municipal Trimestral, No. junio 2006, p. 39.

ORTÍZ Luna, Eleazar, *Programa para la Modernización de la Legislación Hacendaria Municipal: Ingreso, Gasto, Patrimonio y Deuda*, Revista Hacienda Municipal, No. 69, diciembre 1999, p. 50.

ORTIZ Ruíz, Miguel, Participaciones Federales a Entidades y Municipios, Diferentes a las de los Fondos Establecidos en la Ley, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 110, Marzo-Abril 1998. p. 3.

PANDIELLO, Suárez, Javier, *Financiación Local y Corresponsabilidad Fiscal Local*, Trimestre Fiscal, México, No. 82, Marzo de 2006, pp. 125-164.

Presentación del Conjunto de Propuestas de Reforma Integral de la Hacienda Pública: palabras del Secretario de Hacienda y Crédito Público, Revista Bimestral Federalismo Hacendario, México, No. 150, Mayo-Junio 2007, p. 3.

Resumen Ejecutivo del Programa Económico 2003, Aspectos de Interés para las Entidades Federativas y sus Municipios, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 132, Febrero 2003. p. 20.

Romo Enríquez, Jorge Eduardo. *Implementación y Desarrollo de un Sistema de Evaluación y Desempeño en las Entidades*, Revista Bimestral INDETEC, México, No. 124, Febrero-Marzo 2001, p. 64.

SANDOVAL GALINDO, LUIS EDMUNDO, *PARA EFECTOS PRESUPUESTALES, EL ENDEUDAMIENTO A CORTO PLAZO DE LOS GOBIERNOS LOCALES ¿DEBE CONSIDERARSE COMO DEUDA PÚBLICA?*, REVISTA HACIENDA MUNICIPAL TRIMESTRAL, NO. 82, JUNIO 2003, P. 38.

SEDAS ORTEGA, CECILIA, *ALGUNOS COMENTARIOS EN RELACIÓN A LA INSCRIPCIÓN DE LAS PARTICIPACIONES COMO GARANTÍA DE LAS OBLIGACIONES CONTRAÍDAS POR LOS MUNICIPIOS, EN EL REGISTRO*

ESTATAL DE DEUDA, REVISTA HACIENDA MUNICIPAL, NO. 66, MARZO 1999, P. 75.

SÍNTESIS DE LA REFORMA INTEGRAL DE LA HACIENDA PÚBLICA, REVISTA BIMESTRAL FEDERALISMO HACENDARIO, MÉXICO, NO. 150, MAYO-JUNIO 2007, P. 10.

SOBARZO, HORACIO, *ESFUERZO Y POTENCIALIDAD FISCAL DE LOS GOBIERNOS ESTATALES EN MÉXICO UN SISTEMA FISCAL REPRESENTATIVO*, TRIMESTRE FISCAL, MÉXICO, NO. 85, JUNIO DE 2007, P. 167-185.

VEGA OCHOA, ERNESTO, *ATRIBUCIONES MATERIA DEL EJERCICIO DEL GASTO PÚBLICO ESTATAL EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE*, REVISTA BIMESTRAL INDETEC, NO. 115, MARZO-ABRIL 1999. P. 8.

VEGA, OCHOA ERNESTO, *FUNDAMENTO JURÍDICO PARA EL PROCESO PRESUPUESTARIO MUNICIPAL EN MÉXICO*, REVISTA HACIENDA MUNICIPAL, NO. 63, JUNIO 1998, P. 16.