



COLECCIÓN APUNTES UNIVERSITARIOS

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO I

GRADO DERECHO

6 Créditos

DOBLE GRADO ADE - DERECHO

6 Créditos

DOBLE GRADO DERECHO - CIENCIAS POLÍTICAS Y DE LA
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

6 Créditos

DOBLE GRADO DERECHO - CRIMINOLOGÍA

6 Créditos

Pillatoner
Tot en cartutxos de tinta i toners per a impresora

Pillaapuntes
Venda d'apunts universitaris i consumibles informàtics

Todos los derechos reservados. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética, o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación sin permiso escrito de la editorial.

Edita e imprime: PILLATONER SL

C/ Ramón Llull, 45 bajo – 46021 – Valencia

Teléfono: 96 304 57 13

E-mail: pillatoner@yahoo.es

Fecha Segunda edición: Mayo 2014

Prólogo

Pillatoner SL, es una empresa dedicada a la edición y venta de apuntes para universitarios. Somos una empresa joven que tiene por objetivo lograr dotar al estudiante universitario de un material de apoyo adicional a los ya existentes (manuales, asistencia a clase, material de reprografía, etc.)

Es por ello que recopilamos los apuntes de aquellos alumnos que asisten regularmente a clase, que completan sus apuntes con manuales, así como con conocimientos previos. Ofrecemos al estudiante, un resumen de lo más imprescindible de cada asignatura, con el fin de que sirva de material adicional (adicional porque sin conocimientos previos, difícilmente valdrá de algo esta compilación de apuntes), a los métodos ya existentes.

Esperemos que con esta colección, la vida universitaria se haga al estudiante más corta y fructífera. Suerte y a estudiar, que es el único método conocido (exceptuando las chuletas), de aprobar la carrera.

Temario

Tema 1. La actividad financiera en la constitución española

- Actividad financiera y concepto de Derecho Financiero y Tributario
- Los ingresos públicos
- Los principios constitucionales
- El Presupuesto

Tema 2. El tributo. Concepto y categorías

- El tributo. Concepto y categorías tributarias

Tema 3. Fuentes del ordenamiento tributario. El poder financiero: concepto y límites

- Fuentes del Ordenamiento Tributario
- Interpretación de las normas financieras
- Poder financiero

Tema 4. Elementos de la relación jurídico-tributaria

- La relación jurídico-tributaria en la LGT
- Los sujetos tributarios
- El responsable del tributo
- La sucesión en el tributo
- El domicilio fiscal y la representación en Derecho tributario

Tema 5. Aplicación de los tributos

- La aplicación de los tributos
- Actos de gestión tributaria de los particulares
- Procedimientos de inspección
- La recaudación de los tributos

Tema 6. Derecho sancionador tributario

- Infracciones y sanciones tributarias
- Procedimiento sancionador tributario

Tema 7. Procedimientos de revisión de los tributos

- Revisión en vía administrativa
- El recurso contencioso- administrativo

TEMA 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

1. ACTIVIDAD FINANCIERA Y CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

El Derecho Financiero es la rama del Derecho que comprende las normas que regulan los ingresos públicos y los gastos públicos en un Estado. En el concepto de ingresos públicos o recursos públicos, están comprendidos:

- Los tributos.
- Los ingresos patrimoniales.
- Los ingresos derivados de la deuda pública.
- Los ingresos que proceden de monopolios fiscales.

Cada uno tiene sus propias reglas. El cumplimiento de esas reglas es el requisito para que la Administración obtenga válidamente esos ingresos. Junto al Derecho de los Ingresos Públicos, está el Derecho Presupuestario o Derecho de los Gastos Públicos, que comprende básicamente:

- Los Presupuestos del Estado.
- Las obligaciones económicas del Estado en que se concretan los Presupuestos.

La autonomía científica

Históricamente, la pregunta acerca de la autonomía científica del derecho financiero surge con ocasión de justificarla como asignatura distinta a las otras en los planes de estudio de Derecho.

La autonomía científica justificaría una doctrina científica que se ocupara exclusivamente del Derecho Financiero, distinguiéndola por un lado frente al Derecho Administrativo, y por otro lado, frente a la Economía.

En la actualidad, asentada ya la autonomía, se subrayan más bien las relaciones del Derecho Financiero con las demás ramas del Derecho.

El método de estudio

El método de estudio del Derecho Financiero consiste en ponerse a estudiar y dejarse de cuentas.

Concepto y contenido del derecho tributario

Derecho Tributario es el conjunto de normas que regulan el establecimiento o creación, y la aplicación o actuación de los tributos en un Estado.

El tributo expresa el deber de cada uno de contribuir a los gastos públicos según su capacidad económica. Conviene no perder de vista que el Derecho Tributario forma parte del Derecho Administrativo, por lo cual no puede ser estudiado ni comprendido al margen de las normas generales o comunes a todo el Derecho Administrativo, que son la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998. Por último, distinguir entre la parte especial y la general del Derecho Tributario:

- La parte especial estudia cada tributo en particular; así, los elementos del IRPF por una parte, los elementos del Impuesto sobre el Patrimonio por otra, etc.
- Mientras que la parte general, elabora los conceptos comunes a todos los tributos. Así, el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, el tipo de gravamen, etc.

2. LOS INGRESOS PÚBLICOS

Respecto a las fuentes, la Ley General Presupuestaria del 2003 es la norma de que hay que partir para llegar a una visión de conjunto sobre los ingresos públicos. Como puntos de partida, subrayar dos:

- Que Hacienda Pública, en sentido jurídico, es el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico que corresponde a un ente público. Así lo dice el artículo 5 LGP para la Hacienda del Estado. Habría pues, un elemento subjetivo, el ente público que es su titular; y un elemento objetivo, los derechos y obligaciones, es decir, los ingresos y los gastos.

- Las Haciendas Públicas están organizadas en tres niveles: la Hacienda del Estado, las Haciendas de las Comunidades Autónomas y las Haciendas de las Entidades Locales.

Los ingresos públicos: concepto y caracteres

Los caracteres de los ingresos públicos son:

- Ser una suma de dinero.
- Percibida por un ente público.
- Su finalidad es financiar los gastos públicos.

Esta caracterización prescinde del título o concepto por el cual la Administración obtiene el ingreso.

Clasificación de los ingresos públicos

- *Clases de ingresos.*
 - Atendiendo a las reglas de actuación de la Administración, se distingue entre ingresos de Derecho público e ingresos de Derecho privado.
 - Según el título por el cual la Administración obtiene el ingreso, se distingue entre ingresos tributarios, ingresos monopolísticos, ingresos patrimoniales e ingresos crediticios o deuda pública.
- *Ingresos de Derecho público e ingresos de Derecho privado.*

En la Hacienda del Estado, la distinción la trata la Ley General Presupuestaria. Respecto a los ingresos de Derecho público, las dos consecuencias básicas son:

- Que la Administración puede acudir a la vía de apremio en caso de impago del particular.
- Que el Juez contencioso-administrativo es el competente para resolver los recursos en vía judicial.

Respecto a los ingresos de Derecho privado, las dos consecuencias básicas son:

- Que la Administración no puede acudir a la vía de apremio para exigir el pago al particular.
- Es necesaria una sentencia de condena del Juez civil para que se puedan ejecutar los bienes del particular deudor.

Los ingresos patrimoniales

Respecto a las fuentes, en la Hacienda del Estado los bienes patrimoniales están regulados por la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas del 2003.

Concepto y significación

Hemos de partir de distinguir los bienes de la Administración en dominio público, y bienes patrimoniales. Ingresos patrimoniales son los ingresos derivados de los bienes patrimoniales de la Administración.

Régimen jurídico general

Nos interesa sobre todo el régimen financiero. Hemos de distinguir dos supuestos:

- Los frutos, rentas o percepciones de cualquier clase producidos por los bienes patrimoniales de la Administración, deben ser ingresados en el Tesoro. Así, el alquiler de un inmueble de la Administración arrendado a un particular.
- El producto de la enajenación de bienes o derechos patrimoniales, debe ingresarse en el Tesoro. Los procedimientos de enajenación previstos son: la subasta, el concurso y la adjudicación directa.

A los ingresos patrimoniales se aplican las reglas de los ingresos públicos de derecho privado.

Los ingresos de monopolio

El monopolio consiste en que el Estado decide que un determinado servicio sea prestado o un determinado bien sea entregado de forma exclusiva

por una entidad. Hay que distinguir el monopolio de derecho del simple monopolio de hecho.

Es tradicional distinguir entre monopolios fiscales, cuyo establecimiento tiene como fin obtener un ingreso (ej.: Tabacos); y monopolios no fiscales, cuyo fin es la mejor prestación de un servicio público (ej.: Correos).

Ahora bien, según el Tratado de la Unión Europea, los Estados deben adecuar progresivamente los monopolios de carácter comercial, de tal manera que quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.

Las prestaciones patrimoniales de carácter público

Según el artículo 31.3 CE, sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. Este concepto de prestación patrimonial de carácter público introducido por la Constitución, ha sido elaborado por el Tribunal Constitucional en Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, en el recurso de inconstitucionalidad presentado contra la Ley de Tasas y Precios Públicos. Según el Tribunal Constitucional, las notas de este concepto son:

- Que el ente público tiene una posición determinante en la configuración del contenido de la obligación.
- Que la relación obligacional está sometida a un régimen jurídico de derecho público, basado pues en la autotutela y ejecutoriedad.
- Que concurren una de estas dos circunstancias:
 - Que el supuesto de hecho de la obligación no sea realizado de forma libre y espontánea, como ocurre si la solicitud del servicio público es obligatoria.
 - Que la constitución de la obligación sea obligatoria, como ocurre si se solicita un servicio imprescindible (ej.: Correos); y como ocurre si el ente público que realiza la actividad ostenta un monopolio de hecho o de derecho (ej.: las tarifas por los servicios portuarios).

Ingresos financieros por operaciones de crédito

La deuda pública: concepto y naturaleza

Según el artículo 92 de la Ley General Presupuestaria, deuda pública del Estado es el conjunto de capitales tomados a préstamo por el Estado con destino a financiar sus gastos. Así, las Letras del Tesoro, los Pagarés del Tesoro, los Bonos del Estado y las obligaciones del Estado.

Prestatario es el ente público emisor, y prestamista es quien suscribe la deuda (de ordinario, un particular).

La naturaleza de la deuda es la de un préstamo, si bien es un préstamo público. Sus características esenciales son: el capital a amortizar, el tipo de interés y el plazo de amortización.

Clases de deuda pública

Se distingue entre deuda interior que es emitida en España, y deuda exterior; y se distingue entre deuda de rendimiento explícito, por ejemplo Bonos del Estado, y deuda de rendimiento implícito, como son las Letras del Tesoro.

La reserva de ley en materia de deuda pública

Alcance y contenido

Según el artículo 135.1 CE, el Gobierno de la Nación habrá de estar autorizado por Ley para emitir deuda pública. Según el art. 94 LGP, la Ley de Presupuestos establecerá el límite de la variación del “saldo vivo” de la deuda del Estado en cada ejercicio, y al Ministro de Economía y Hacienda corresponde la competencia para autorizar la creación de deuda mediante emisiones de valores u operaciones de crédito.

Las garantías constitucionales de la deuda

Junto a la reserva de ley, está la garantía del artículo 135.2 CE, según el cual los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública del Estado se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de los Presupuestos, y no podrán ser objeto de enmienda o modificación mientras se ajusten a la ley de emisión.

Régimen jurídico de la deuda pública

Emisión

La Dirección General del Tesoro y Política Financiera es la que materializa la emisión de valores de deuda pública. Los valores son representados en anotaciones en cuenta o por medio de títulos valores.

Derechos del prestamista

Son dos:

- El derecho al cobro del interés. El interés es explícito en los Bonos y Obligaciones del Estado; y es implícito, en las Letras y Pagarés del Tesoro.
- Derecho a la devolución del capital o amortización de la deuda o reembolso del capital.

Conversión

El artículo 102 LGP habilita al Ministro de Economía y Hacienda para decidir la conversión de la deuda, lo que supone modificar alguna de sus características esenciales, como el capital, el tipo o el plazo.

Extinción

La amortización del capital es el modo ordinario de extinción. Además, el artículo 105 LGP recoge la prescripción.

- Prescripción a los veinte años sin que el acreedor ejercite sus derechos.
- Prescripción a los cinco años de la obligación de pagar intereses, contando desde el vencimiento.
- Prescripción a los cinco años de la obligación de devolver el capital, contando desde el llamamiento al reembolso.

3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

¿Cuáles son los parámetros para repartir entre los particulares los gastos del Estado? Según el art. 31.1 de la CE todos debemos contribuir a los gastos públicos según nuestra capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que no tenga alcance

confiscatorio. El punto fundamental es pues la capacidad económica de la persona.

Los principios fundamentales son pues el de generalidad, igualdad, progresividad, no confiscación y capacidad económica.

El principio de generalidad

Guarda estrecha relación con el principio de igualdad. En primer lugar, en cuanto a la *función extrafiscal del tributo*, el TC en la STC 37/1987 dice que la función extrafiscal del sistema tributario puede derivarse de los principios sectores de la política social y económica, señaladamente del art. 40.1 de la CE, que proclama la distribución más equitativa de la renta.

También se puede derivar del art. 130 CE (sobre la modernización de la agricultura). La doctrina había distinguido entre tributos con fin fiscal, que se dirigen a obtener ingresos, y tributos con fin no fiscal, que se guían pro un distinto criterio social o económico.

El TC admite en los tributos extrafiscales que la capacidad económica se sacrifique en parte al servicio de un fin económico o social.

En cuanto a la dimensión territorial del principio de generalidad, hay que partir de la ordenación del Estado, las CCAA y las entidades locales, preguntándonos por las diferencias de tributos entre los territorios.

El art. 138.2 CE prohíbe los privilegios económicos o sociales entre CCAA. El art. 139.1 CE dice que los españoles tenemos los mismos d. y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado.

Entonces, ¿es válido que en un municipio se pague un determinado impuesto y en el municipio vecino se pague la mitad por ese mismo impuesto? Será válido si cada municipio tiene competencia para hacer una regulación propia del tributo y siempre con respeto a la CE y a la legislación del Estado.

Principio de igualdad

Se recoge en los arts. 14 y 31.1 de la CE. En primer lugar, en cuanto a la *igualdad en la imposición*, supone que a igual capacidad económica, debe

corresponder igual carga tributaria. Es contrario a la CE que en un tributo determinado, a dos sujetos con idéntica capacidad económica soporten diferente gravamen tributario.

En segundo lugar nos encontramos con el *juicio de igualdad*. Si dos supuestos iguales reciben un trato diferenciado sin justificación objetiva y razonable, la norma es contraria al principio de igualdad.

Para el TC la indiferenciación, es decir, que dos supuestos distintos reciban el mismo trato no es contrario al principio de igualdad.

Por lo que respecta a la *igualdad en la aplicación de la Ley*, que un caso idéntico posterior reciba por la Administración distinto trato que un caso idéntico anterior sin que la Administración justifique el cambio de criterio, es contrario al principio de igualdad.

Además, que un caso posterior reciba por el juez distinto trato que un caso anterior, sin que el juez justifique el cambio de criterio, es contrario al principio de igualdad.

La igualdad sólo opera en la legalidad, lo que significa que para justificar el incumplimiento de uno, no puede ser alegado el incumplimiento de otro.

Pero el TC en referencia a la desigualdad y al art. 14 CE, dice que está protegida por el recurso de amparo pero la desigualdad del art. 31, que tenga distinta carga una misma capacidad económico, no está protegida por el recurso de amparo, y su tutela corresponde exclusivamente al juez contencioso-administrativo.

Principio de progresividad

Este principio se refiere a la relación entre lo que se tiene y lo que se paga. Frente a los tipos proporcionales, en el que el tipo es siempre el mismo, cualquiera que se la base imponible, en las tarifas de tipos progresivos, el tipo va aumentando al aumentar la base.

Con este sentido el TC ha dicho que la progresividad se determina en función de la base imponible. El fundamento de la progresividad es la

solidaridad financierita, que los que más tienen contribuyan en mayor medida a los gastos comunes a todos y a los gastos destinados a los más desfavorecidos.

Es contrario a la CE un tipo de gravamen regresivo, es decir, un tipo que disminuye al aumentar la base.

Hay que aclarar que la existencia de una pluralidad de tipos en un tributo no significa que la progresividad, si cada uno de ellos es proporcional. Hay que puntualizar asimismo que la existencia de un mínimo exento junto a un tipo proporcional tampoco significa progresividad.

El TC ha dicho que la progresividad se refiere al sistema tributario en su conjunto y no a cada uno de los tributos, pero no ha dado ninguna explicación de cómo puede ser progresivo un sistema plagado de impuestos proporcionales.

El TS ha dicho que la progresividad se refiere a algunos impuestos y no a todos ellos. ¿Cuál es el fundamento constitucional de esta posición? El TS aún no lo ha dado.

<u>Base</u>	
100.000.....	10%
200.000.....	11%
300.000.....	12%
400.000.....	13%

El sistema capitalista lucha contra los impuestos progresivos, ya que impiden la acumulación de capital, que es lo que persigue el capitalismo. Así que, realmente, en España no hay un sistema progresivo.

Principio de no confiscación

Supone que no se puede confiscar el estado posesorio de los bienes de una persona. La doctrina dice que confiscatorio sería el tributo que fuera más allá de la capacidad económica del sujeto.

Según el TC el principio de no confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible, que es el sustrato base o exigencia de la imposición fiscal, y

que el sistema fiscal tendría alcance confiscatorio si al aplicar las diversas figuras tributarias, se privase al sujeto de sus rentas y propiedades.

El problema que hay aquí es fijar el límite entre lo que es confiscatorio y lo que no (ya que ponen un porcentaje fijo que debería ser relativo a las magnitudes de riqueza sobre las que se aplica).

La expropiación sería parecida, pero no igual conceptualmente, ya que el Estado compensa pro esa detracción de los bienes al particular.

Principio de capacidad económica

Según el TC, la capacidad económica significa buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Es tradicional distinguir entre la renta, que son los ingresos de un periodo, y el patrimonio, que son los bienes en un momento determinado, como índices directos de riqueza, y por otra parte, el consumo de renta y el tráfico de bienes como índices directos el patrimonio.

En la configuración del tributo, el hecho imponible, la base imponible, el gravamen, el devengo y el sujeto pasivo deben dar expresión a la capacidad económica que está siendo gravada.

La capacidad se refiere a toda la estructura económica del tributo. El mínimo exento, o mínimo vital. Es la parte de riqueza que no puede ser gravada, por destinarse a cubrir las necesidades vitales de la persona.

Tradicionalmente se ha señalado que el gravamen de los bienes de primera necesidad es contrario al principio de capacidad económica. En este sentido, estaría el IVA que grava los alimentos, el agua, la luz y el teléfono contra la CE, al igual que el Impuesto especial sobre la Electricidad, introducido por la Ley 66/1997.

El TC ha distinguido entre renta real y renta potencial, y ha sostenido que para el tributo basta con gravar la riqueza potencial. Pero podemos criticar que si la riqueza potencial no se hace realidad, el tributo quedará fuera de la realidad.

Algunos se oponen a gravar el patrimonio de las personas; pretenden hacernos creer que el patrimonio no es riqueza. Otros entienden que la

capacidad económica debe venir referida a todo el sistema tributario, pero no dan razón de cómo conseguirlo sin que cada tributo exprese la capacidad económica.

Por último, respecto al control de capacidad económica, la contrariedad de una norma con el principio mencionado no tiene protección en el recurso de amparo, y su tutela corresponde únicamente al juez de lo contencioso-administrativo.

Principio de reserva de ley

Se contiene en los arts. 31.3 y 133 de la CE. Los caracteres principales de la reserva de ley son: es una norma sobre producción de normas, que habilita al legislativo y excluye al ejecutivo, y que la reserva debe estar y está en la CE, además de estar garantizada por el TC.

Respecto a la contrariedad con la reserva de ley, es contraria a la misma una ley deslegalizadora, así como un reglamento sin ley o un acto de la administración sin cobertura legal.

En cuanto a su alcance, la reserva de ley alcanza, conforme al art. 31.3 CE, a todas las prestaciones patrimoniales de carácter único, dónde están comprendidos todos los impuestos, todas las tasas y todas las contribuciones especiales.

En cada tributo la reserva de ley debe cubrir sus elementos esenciales o configuradores, que son el hecho imponible, la base imponible, el tipo de gravamen, el devengo y los sujetos pasivos.

4. EL PRESUPUESTO: CONCEPTO, PRINCIPIOS Y EFECTOS

Introducción

Los gastos públicos y las obligaciones de la Hacienda pública

El d. financiero es el conjunto de normas que regulan los ingresos públicos y los gastos públicos del Estado. El d. financiero configura tres Haciendas, la Hacienda del Estado, las Haciendas de las CCAA y las Haciendas locales.

- *Los gastos públicos*

Sus normas reguladoras son la LGT 2003 y las Leyes de Presupuestos de cada año. Los criterios constitucionales sobre el gasto público están recogidos en el art. 31.2 CE, según el cual el gasto público realizará una distribución equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

El principio de legalidad financiera o legalidad presupuestaria, recogido en el art. 133.4 CE significa en esencia que los actos de la Admón. deben respetar las reglas presupuestarias.

- *Obligaciones de la Hacienda pública*

También son llamadas obligaciones económicas u obligaciones financieras de la Admón. Para su estudio partimos del supuesto de un particular que ha realizado prestaciones o servicios a la Admón.

¿Cuál es el título, fuente u origen de la obligación económica? Según el art. 20 LGP las obligaciones nacen: de la ley, de negocios jurídicos (como por ejemplo el contrato de obra), y de los actos o hechos que las generen según derecho (como por ejemplo la responsabilidad patrimonial de la Admón. por daños en el funcionamiento de los servicios públicos).

Como complemento el art. 21 LGP dice que las obligaciones sólo serán exigibles cuando resulten: de la ejecución de los Presupuestos (es decir, que se cuente con la cobertura de un crédito presupuestario); de sentencia firme que condene a la Admón. al pago; por operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas.

Por otra parte está previsto un plazo de prescripción de cuatro años para este tipo de obligaciones.

En cuanto al reconocimiento o liquidación de la obligación, el plazo se cuenta desde que se concluyó el servicio o prestación.

Por lo que respecta a la exigencia del pago de una obligación reconocida o liquidada, se cuenta desde la notificación del reconocimiento o la liquidación de

la obligación. El resultado de la inactividad del particular acreedor será la extinción de la obligación de la Admón.

Respecto a la demora de la Admón., el art. 24 LGP recoge el caso de que la Admón. no pague al particular en el plazo de los 3 meses siguientes a la notificación del reconocimiento de la obligación.

La consecuencia es el devengo del interés legal del dinero (fijado en la Ley de Presupuesto) sobre la cantidad debida desde que el particular acreedor reclame su cumplimiento.

Como complemento, si la Admón. es condenada en sentencia al pago de cantidad líquida, como consecuencia se devenga el interés legal del dinero desde la notificación de la sentencia en primera instancia.

En caso de incumplimiento de su obligación por la Admón. el TC, en STC 1998 dijo que aunque no se pueden embargar bienes de dominio público, si pueden ser embargados bienes patrimoniales de la Admón.

Configuración histórica del presupuesto del estado

El Presupuesto del Estado es el conjunto de autorizaciones para realizar gastos públicos y en origen también para obtener ingresos públicos.

Desde sus orígenes a la etapa constitucional

En la Edad Media la Hacienda se nutría básicamente de ingresos derivados de bienes patrimoniales del Estado. Esporádicamente, para gastos concretos, se reunía la Asamblea en representación de los estamentos, a petición de la Corona, y votaban los gastos extraordinarios y los subsidios o ingresos con que financiarlos.

El Presupuesto en el Estado liberal

En el s. XIX las Constituciones de los Estados liberales recogen los criterios para la configuración del Presupuesto. La unidad, universalidad y temporalidad, también el principio de equilibrio presupuestario (según el cual, la cifra global de los gastos debe ser igual a la cifra global de ingresos) aparecen recogidos.

La ley de presupuestos en el ordenamiento español

Configuración normativa

La CE dedica el art. 134 a la Ley de Presupuesto. Vamos a abordar la relación de la Ley de Presupuestos con las leyes tributarias.

El art. 134.7 CE dice que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos y que la Ley de presupuestos tampoco puede modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea.

¿Qué es modificar tributos? Según el TC cualquier alteración de la regulación que no llegue a ser creación de un tributo. ¿Qué es una ley tributaria sustantiva? Según el TC, cualquier Ley que regule elementos de la relación tributaria.

Naturaleza jurídica

En el s. XIX se formuló la distinción entre ley formal, que se refiere a la organización del poder público y ley material, que es la que regula los d. y deberes del ciudadano, y se sostuvo la tesis de que la Ley de Presupuestos era una ley formal, extrayéndose la consecuencia de que si el Parlamento negaba su aprobación a los Presupuestos, el Gobierno podía aprobarlos, en atención a que la reserva de Ley viene referida a la ley material.

En una segunda etapa se niega la distinción entre ley material y formal, y se afirma el principio democrático, y al legislativo como su expresión. En conclusión, es al poder legislativo a quien corresponde aprobar los Presupuestos.

En la doctrina se ha abierto camino la tesis de que la Ley de Presupuestos es una ley con peculiaridades, que se centran: en la competencia para la elaboración y aprobación, en las reglas de tramitación y en las referencias a su contenido que hace la CE.

Configuración por el TC

El TC, haciéndose eco de la mencionada doctrina, ha entendido que la Ley de Presupuestos es una Ley con contenido acotado. Ese contenido consiste en los preceptos sobre ingresos y sobre gasto público, las reglas que guarden una conexión directa con los ingresos o con los gastos y las reglas que sean expresión de la política económica del Gobierno. La consecuencia que ha extraído el TC es que es contraria a la CE la inclusión en la Ley de Presupuestos de contenidos distintos a éstos.

El presupuesto en el estado contemporáneo

La programación económica y la Ley de Presupuestos

El art. 131 CE se refiere a las Leyes sobre planificación de la actividad económica general en el Estado. ¿Qué relación deben tener con la Ley de Presupuestos? Una relación de armonía entre ambas. La Ley de Presupuestos debe recoger los créditos necesarios para poner en práctica el plan y la ejecución de las previsiones del plan exige la concurrencia de los créditos presupuestarios.

El reequilibrio de poderes entre el legislativo y el ejecutivo en el marco presupuestario

Si de una parte encontramos la ampliación de potestades del ejecutivo junto a poner restricciones al legislativo en este campo, de otra parte, en los últimos tiempos se busca la cooperación y coordinación del legislativo y el ejecutivo para el diseño de toda la actividad financiera.

Los principios presupuestarios

Los principios de unidad y universalidad presupuestaria

La unidad presupuestaria se refiere a que el Presupuesto debe ser uno para tener una visión de conjunto al decidir sobre los ingresos y los gastos. La universalidad presupuestaria consiste en que todos los gastos e ingresos del sector público estatal, sin dejarse ninguno fuera, deben estar recogidos en la Ley de Presupuestos.

El principio de temporalidad de los Presupuestos

Los Presupuestos tienen carácter anual (art. 134.2CE) porque recogen las autorizaciones para gastar durante un año. Por ello, el ejercicio presupuestario coincide con el año natural.

- Créditos excepcionales desde la perspectiva temporal

Son los créditos para gastos plurianuales que reúnan determinadas condiciones (art. 47 LGP). La generación de créditos que provenga del último trimestre del ejercicio anterior (art. 53.5LGP) y la incorporación de remanentes que provengan del ejercicio anterior en determinados casos (art. 58 LGP).

- La prórroga de la Ley de Presupuestos

Si el primer día del ejercicio económico no están aprobados los Presupuestos, se prorroga el Presupuesto anterior, con carácter automático la aprobación de los nuevos Presupuestos (art. 134.4CE).

El principio de especialidad presupuestaria

Es tradicional señalar en él tres aspectos o dimensiones:

- La dimensión cualitativa, que consiste en que el crédito presupuestario debe ser destinado a su finalidad por la Admón. (art. 42 LGP)
- La dimensión cuantitativa, que consiste en que la Admón. no puede asumir un compromiso de gasto en cuantía superior al importe del crédito presupuestario, según el art. 46 LGP, es nulo de pleno derecho el acto que infrinja esta norma
- La dimensión temporal, en virtud de la cual es nulo de pleno derecho el crédito afectado a una obligación que no esté reconocida el último día del ejercicio presupuestario (art. 46.9LGP).

Además, la prestación a retribuir debe haberse realizado en el ejercicio presupuestario.

El principio de estabilidad presupuestaria

Encuentra su fundamento en el pacto de estabilidad y crecimiento asumido por el Estado español en el marco de la UE. El equilibrio presupuestario es la situación de equilibrio o superávit se todas y cada una de

las Administraciones públicas conforme al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales.

El Gobierno debe fijar un objetivo de estabilidad presupuestaria referido a los tres ejercicios siguientes para el conjunto del sector público y para cada Admón. pública, que se concretará en fijar un límite máximo al gasto financiero del Presupuesto del Estado.

Son dos los instrumentos previstos para lograr el objetivo de la estabilidad presupuestaria: el fondo de contingencia, que se dotará con una cifra igual al 20% del límite máximo del gasto no financiero, con destino a los créditos extraordinarios y suplementos de crédito (art. 55LGP), las ampliaciones de crédito (art. 54) y las incorporaciones de crédito (art. 58).

El segundo instrumento son los planes de saneamiento. Para el caso de Presupuestos con déficit o de liquidación con déficit de un Presupuesto, se debe aprobar un plan económico-financiero para la corrección del desequilibrio mediante una adecuada política de gastos e ingresos sobre ese punto en los tres ejercicios siguientes.

El contenido de los presupuestos generales del estado

Objeto de la Ley de Presupuestos

Según el artículo 32 LGP, los Presupuestos Generales del Estado son la expresión cifrada conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos que forman el sector público estatal. El sector público estatal (arts. 2 y 3) está integrado por:

- El sector público administrativo que comprende el Estado, sus organismos autónomos y las entidades estatales de derecho público.
- El sector público empresarial que comprende las entidades públicas empresariales y las sociedades mercantiles estatales.
- El sector público fundacional, que se refiere a las fundaciones públicas.

Ámbito de los Presupuestos Generales del Estado

Respecto al contenido de los presupuestos, están comprendidos:

- El estado de gastos, lo que incluye los objetivos a alcanzar por los gestores de gasto.
- El estado de ingresos.
- La llamada parte articulada de los presupuestos, que comprende las modificaciones de la legislación tributaria, de la legislación administrativa y de la legislación laboral.

Como elemento temporal, el ejercicio presupuestario coincide con el año natural (art.34). Se llama crédito presupuestario (art. 35.1) a cada asignación individualizada de gastos que figura en los presupuestos de los órganos, puestos a disposición de los centros gestores para la cobertura de las necesidades señaladas.

Se llama programa presupuestario de carácter plurianual al conjunto de gastos necesarios para una actividad orientada a conseguir un objetivo determinado. Este programa se organiza junto a los programas de gasto del presupuesto anual que son concreción para cada año de los programas plurianuales.

Estructura de los Presupuestos Generales del Estado

Los gastos son divisibles en diferentes clasificaciones:

- Clasificación orgánica

Art. (40). Agrupa por secciones y servicios los créditos de cada centro gestor de gastos de cada órgano.

- Clasificación económica

Se regula en el art. 40. Agrupa:

- Las operaciones corrientes.
- Las operaciones de capital
- Las operaciones financieras
- El fondo de contingencias para necesidades imprevistas

- **Clasificación funcional y por programas**

También lo encontramos en el art. 40. La clasificación por programas agrupa los créditos de cada centro gestor en atención a los objetivos a conseguir en la gestión presupuestaria. El programa de gastos del presupuesto anual concreta el programa presupuestario de carácter plurianual (art. 35).

- **Clasificación territorial**

Es la distribución por provincias de los gastos públicos.

Efectos sobre el gasto de la ley de presupuestos generales del estado

El artículo 46 de la LGP dice que los créditos para gastos son limitativos, no podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en el estado de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos que incumplan esta limitación.

Para interpretar este artículo la doctrina ha acudido al artículo 20, que habla de las obligaciones de la Hacienda Pública y al artículo 21 que habla de la exigibilidad de las obligaciones y ha subrayado que estos dos artículos se refieren a dos aspectos de las obligaciones de la administración: a la obligación en sí (art. 20) y a los medios de hacerla efectiva.

A veces la administración se escuda en el artículo 46 para afirmar que la obligación es nula si carece de cobertura presupuestaria, pero la jurisprudencia ha concluido que si bien del art. 46 se desprende la necesidad de crédito presupuestario, la ausencia de este crédito no invalida la obligación a cargo de la administración.

Incidencia de la ley de presupuestos en situaciones jurídicas particulares

El artículo 106 de la LJCA dice que en caso de que la administración sea condenada al pago de cantidad líquida, el órgano debe acordar el pago con cargo al crédito correspondiente.

El crédito tienen siempre la consideración de ampliable y caso de que sea necesaria una modificación presupuestaria el procedimiento debe concluir en el plazo de tres meses desde la notificación de la resolución judicial.

Por otra parte, la condena a la administración al pago de una cantidad líquida tiene como consecuencia el devengo del interés legal del dinero sobre dicha cantidad líquida desde la notificación de la sentencia hasta su completo pago.

Efectos de la ley de presupuestos sobre los ingresos públicos

El estado de ingresos de los presupuestos es una previsión sin efectos vinculantes para la administración.

Procedimiento presupuestario

La división de poderes en el ciclo presupuestario

Es tradicional la distribución de competencias entre el legislativo y el ejecutivo en materia presupuestaria.

Fases de elaboración de los presupuestos generales del estado

La fijación del objetivo de estabilidad presupuestaria

Para elaborar los presupuestos generales del estado ahora es la previa determinación del objetivo de estabilidad. A propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda lo fijará el Gobierno necesitando la aprobación del Consejo y del Senado.

Elaboración de los escenarios presupuestarios plurianuales

Su regulación está en los artículos 28 a 31 LGP. Respecto al concepto de “escenarios plurianuales”, son programas de determinación de los límites que la acción del Gobierno debe respetar en las decisiones con incidencia presupuestaria referidos a los tres ejercicios siguientes.

Hay un escenario de ingresos y un escenario de gastos. Los escenarios plurianuales deben ajustarse al objetivo de estabilidad. La determinación de los escenarios es una fase previa a la elaboración de los presupuestos.

Proceso de elaboración de Presupuestos Generales del Estado

Su regulación está en los arts. 36 y 37 LGP. Corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda señala las directrices, las prioridades y los límites. Los trámites son:

- Cada ministerio remite al Ministerio de Economía y Hacienda su propuesta de presupuesto.
- El Ministerio de Economía y Hacienda forma el anteproyecto de LPGE y lo eleva al Gobierno.
- El Gobierno de la nación aprueba el proyecto de la LPGE y la remite a las Cortes Generales antes del 1 de Octubre.
- Los criterios materiales para la elaboración de los presupuestos están contados en los criterios constitucionales sobre el gasto público que se recogen en el artículo 31.2 CE.

Fase de aprobación de los presupuestos

Tramitación parlamentaria

Según el artículo 134.3 CE el Gobierno debe presentar PGE ante el Congreso de los Diputados tres meses antes de la inspiración de los anteriores.

Limitaciones de la potestad parlamentaria

Según el artículo 134.6 CE, toda proposición o encomienda que signifique un aumento de los créditos o una disminución de los ingresos exige conformidad del Gobierno para su tramitación.

Aprobación de gastos con posterioridad a la Ley de Presupuestos

Según el artículo 134.5 CE, aprobados los presupuestos generales, el Gobierno puede presentar proyectos de ley que supongan un aumento de los gastos o una disminución de los ingresos.

Fase de ejecución de los presupuestos

La gestión de los Presupuestos del Estado

Los trámites o fases del procedimiento de ejecución presupuestario son:

- La aprobación del gasto que consiste en la autorización para realizar un gasto.

- El compromiso de gasto, por el que se acuerda realizar un gasto por cuantía determinada.
- El reconocimiento de la obligación, por el cual existe un crédito contra la Hacienda y se formula propuesta de pago.
- Ordenación del pago que consiste en expedir la orden de pago a favor del acreedor que consta en la propuesta de pago.
- Pago material.

Gestión del Presupuesto de ingresos

Se seguirán los procedimientos de obtención de ingresos según la legislación propia de ellos.

Liquidación y cierre del presupuesto

Consiste en constatar la puesta en práctica del presupuesto durante el ejercicio, conforme al artículo 34 de la LGP, se imputan al presupuesto del ejercicio los derechos o ingresos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones reconocidas hasta el fin del mes de diciembre. Estamos hablando de la imputación en cuenta.

Según el artículo 128 LGP, el llamado estado de liquidación del presupuesto comprende la liquidación del presupuesto de gastos, la liquidación del presupuesto de ingresos y el grado de cumplimiento de los objetivos.

El control del Presupuesto

Configuración histórica de la función de control

Históricamente vemos surgir en primer lugar controles relativos a la legalidad de los gastos y, en segundo lugar, controles relativos a la eficiencia y economía.

Contenido de la función de control

El control debe extenderse a toda la gestión por la administración de fondos públicos y a todos los particulares que intervengan en el manejo de fondos públicos.

Tipos de control

Es tradicional distinguir un control interno o autocontrol por la administración de sus actuaciones a cargo de órganos de control y, por otra parte, un control externo, por órganos dependientes de otros poderes del estado como lo es el Tribunal de Cuentas.

El control interno

El control interno está a cargo de la intervención general de la administración del estado que desarrolla actuaciones que se ordenan en tres caminos:

- La función interventora en sentido estricto.
- El control financiero permanente.
- La auditoría pública.

La función interventora

Su regulación está en los artículos 148 a 156 LGP. El objeto del control son los actos de la administración de reconocimiento de derechos y de realización de gastos.

¿Quién ejerce el control? La intervención general de la administración del estado y los interventores delegados. De acuerdo con el artículo 150 LGP, los cometidos de la función interventora son:

- La fiscalización previa de los actos que aprueben gastos o reconozcan ingresos de la administración.
- La intervención del reconocimiento de la obligación.
- La intervención formal de la ordenación del pago.
- Intervención material del pago.

Respecto a las actuaciones, cuando el interventor formula REPARO, es decir, manifiesta su desacuerdo con el fondo o la forma del acto, hemos de distinguir si se trata de un interventor delegado o no.

En el caso de que se tratara de un interventor delegado, la discrepancia la resuelve el interventor general, mientras que si el reparo lo formula el interventor general, la discrepancia la resuelve el consejo de ministros.

El control financiero permanente

Está regulado en los artículos 157 a 161 de la LGP. Sus caracteres son:

- Control de la gestión económica y financiera de la administración.
- Llevado a cabo por la intervención delegada.
- Sobre las entidades del sector público administrativo y empresarial.

Hay un plan anual de control financiero permanente que aprueba la intervención general de la actuación del estado y que recoge qué actuaciones y con qué alcance se van a realizar en el ejercicio. Las actuaciones de control realizadas se documentarán en informes.

La auditoría pública

Su regulación está en los artículos 162 a 175 LGP. Sus características son:

- Es un sistema de control complementario que se añade a los otros.
- Es realizado con posterioridad a lo actuado por la administración.
- Mediante procedimientos selectivos.
- A cargo de la intervención general de la administración del estado.

Hay un plan anual de auditorías públicas que recogerá las actuaciones a realizar en cada ejercicio, los resultados de las actuaciones se recogerán en informes que reflejarán las salvedades.

La intervención general de la administración del estado preparará un informe resumen anual que remitirá al Consejo de Ministros.

El control externo por el tribunal de cuentas

Su regulación está en el artículo 136 de la CE, en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982 y en la Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas de 1988.

Los miembros del Tribunal de Cuentas tienen la misma independencia e imparcialidad que los jueces. El órgano está compuesto por un presidente, los consejeros de cuentas y el fiscal. El Tribunal de Cuentas depende de las Cortes Generales y tiene dos funciones: la fiscalizadora y la jurisdiccional.

Función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas

El Tribunal de Cuentas fiscaliza la gestión económica del estado y sus cuentas, a estos efectos el tribunal se organiza en departamentos.

¿Qué es lo que fiscaliza? En particular los contratos celebrados por la administración y la andadura de los créditos presupuestarios. El control se lleva a cabo tomando como parámetros el principio de legalidad y los principios de eficacia y economía. ¿Qué finalidades tiene esta fiscalización?

- Constatar la observancia de las leyes reguladoras de los ingresos y gastos públicos.
- Constatar la realidad de la ejecución de los créditos presupuestarios.
- Constatar la ejecución de los programas de ingreso.

Función judicial del Tribunal de Cuentas

Se refiere a la llamada responsabilidad contable de quienes manejan caudales públicos o de estos efectos el tribunal se organiza en salas formadas por el presidente y dos consejeros.

La responsabilidad se orienta a indemnizar los daños y perjuicios causados por quienes manejan los caudales públicos. Son los tres procedimientos básicos:

- Los llamados juicios de las cuentas.
- Procedimiento de reintegro por alcance, alcance es el saldo deudas injustificada de una cuenta.
- Expedientes de cancelación de fianzas.

La función jurisdiccional está organizada en dos instancias:

- Primera instancia ante el consejero de cuentas.
- Apelación ante la sala contra la resolución en primera instancia del consejero.

Respecto a la legitimación, la acción es pública.

El control externo de las cortes

Medios de control parlamentario

Básicamente son dos:

- Primero, la información sobre la ejecución de los presupuestos que con periodicidad mensual suministran la intervención general de la administración del estado y que está regulado en el artículo 135 de la LGP.
- Segundo, el conocimiento de la cuenta general del Estado.

La cuenta General del Estado

Su regulación está en los artículos 130-133 LGP. Respecto al procedimiento, el esquema es el siguiente:

- Formación a cargo de la intervención general de la administración del estado.
- Elevación al gobierno.
- Remisión al Tribunal de Cuentas antes del 31 de octubre.
- Examen y comprobación por el Tribunal de Cuentas.
- Elevación a las Cortes Generales.

Respecto al contenido, en la cuenta general del estado están comprendidos:

- La liquidación del presupuesto.
- El grado de realización de los objetivos.
- El resultado del ejercicio.
- La situación económica financiera y patrimonial de la administración.

Por último, conforme al artículo 136, con periodicidad mensual la intervención general suministra informe sobre las operaciones de ejecución de presupuesto y las operaciones de tesorería.