



**Universidad de Granada**

**LA PLANIFICACIÓN DEL SISTEMA**  
**FINANCIERO Y PRESUPUESTARIO LOCAL:**  
**PROPUESTAS PARA SU MEJOR**

**ISIDRO VALENZUELA VILLARRUBIA**

FACULTAD DE DERECHO  
UNIVERSIDAD DE GRANADA  
Febrero 2007





**LA PLANIFICACIÓN DEL SISTEMA**  
**FINANCIERO Y PRESUPUESTARIO**

**LOCAL:**

**PROPUESTAS PARA SU MEJORA**

Trabajo original de investigación presentado por el Licenciado en Derecho D. Isidro Valenzuela Villarrubia como Tesis, para la obtención del grado de Doctor por la Universidad de Granada, bajo la dirección de la Dr<sup>a</sup>. D<sup>a</sup>. María José Fernández Pavés, Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Vº Bº

LA DIRECTORA DE LA TESIS  
Dr<sup>a</sup>. María José Fernández Pavés

Fdo.: EL DOCTORANDO  
Isidro Valenzuela Villarrubia



# ÍNDICE



## ÍNDICE

<b>TABLA DE ABREVIATURAS .....</b>	<b>3</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>6</b>
<b>PRIMERA PARTE: LA INSTITUCIÓN PRESUPUESTARIA: APROXIMACIÓN HISTÓRICA, CONCEPTUAL Y SUBJETIVA .....</b>	<b>15</b>
I. INTRODUCCIÓN .....	16
A) EL RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE LOS ENTES PÚBLICOS .....	16
B) PERSPECTIVA HISTÓRICA: ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL PRESUPUESTO .....	18
C) LA CONCEPCIÓN MODERNA DEL PRESUPUESTO .....	24
D) SU SIGNIFICADO ACTUAL: EL PRESUPUESTO COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y DE CONTROL .....	26
1.- El presupuesto como instrumento de planificación económica .....	26
2.- El presupuesto como instrumento de control .....	28
3.- ¿Hacia un nuevo modelo presupuestario? .....	29
II. APROXIMACIÓN A SU CONCEPTO .....	31
A) EL CONCEPTO HISTÓRICO DE PRESUPUESTO EN LA DOCTRINA COMPARADA .....	31
B) EL CONCEPTO DE PRESUPUESTO EN LA DOCTRINA ESPAÑOLA ...	32
C) SU CONCEPTO LEGAL .....	36
III. MARCO LEGAL: ¿UN DERECHO PRESUPUESTARIO?.....	40
A) LA CODIFICACIÓN PRESUPUESTARIA: NECESIDAD Y DIFICULTAD .....	40
B) ANTECEDENTES EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA .....	42
C) EL DERECHO PRESUPUESTARIO COMO RAMA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO .....	45
D) CONTENIDO DEL DERECHO PRESUPUESTARIO .....	47



E)	REFERENCIA A LA NORMATIVA VIGENTE: COMUNITARIA, ESTATAL, AUTONÓMICA Y LOCAL .....	49
F)	NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCE DE LA LEY DE PRESUPUESTOS .....	52
IV.	LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS .....	56
A)	SU ANÁLISIS Y CLASIFICACIÓN .....	53
	1. Principios políticos: .....	58
	a) Principio de competencia .....	58
	b) Principio de unidad .....	59
	c) Principio de universalidad .....	60
	d) Principio de publicidad .....	60
	e) Principio de anualidad .....	61
	f) Principio de especialidad .....	62
	f.1. Especialidad cualitativa .....	63
	f.2. Especialidad cuantitativa .....	63
	f.3. Especialidad temporal .....	63
	g) Principio de equilibrio .....	64
	h) Principio de control .....	66
	i) Otras reglas .....	67
	2. Principios económicos: .....	68
	a) Principio de gestión mínima .....	68
	b) Principio de nivelación .....	69
	c) Principio de neutralidad .....	69
	d) Principio de excepcionalidad de la deuda pública .....	69
	3. Principios contables: .....	69
	a) Presupuesto bruto .....	69
	b) Unidad de caja .....	70
	c) No afectación .....	70
	d) Ejercicio cerrado (o de presupuesto anual, o de devengo) .....	71
	e) Especificación .....	71
B)	EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CRISIS DE LOS PRINCIPIOS CLÁSICOS .....	71
C)	SU CONSIDERACIÓN TRAS LA LEY GENERAL DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA .....	74
V.	LOS SUJETOS DEL PRESUPUESTO .....	80
A)	LOS SUJETOS ACTIVOS DEL PRESUPUESTO .....	81
	1.- Participación institucional: su ciclo externo .....	81
	2.- Entidades integradas en el régimen presupuestario: Clasificación territorial y según su naturaleza jurídica .....	82
	3.- Unidades técnicas participantes o instrumentales: El ciclo interno .....	86

B) LOS SUJETOS “PASIVOS”: SU PARTICIPACIÓN EN EL PRESUPUESTO .....	87
C) LOS TERCEROS EN EL PROCESO: LOS SUJETOS FISCALIZADORES .....	89

**SEGUNDA PARTE: EL SISTEMA PRESUPUESTARIO LOCAL. EL PRESUPUESTO LOCAL COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA. HACIA UN NUEVO ESCENARIO PRESUPUESTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL .....**

I. INTRODUCCIÓN .....	92
II. ASPECTO MATERIAL DEL PRESUPUESTO .....	94
A) CONTENIDO Y COMPOSICIÓN DEL PRESUPUESTO .....	94
1. Integración subjetiva .....	94
2. Integración objetiva .....	96
a) Documentos principales del presupuesto local .....	96
a.1. Los estados de los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo .....	101
a.2. Los estados de las sociedades mercantiles .....	101
b) Los anexos al presupuesto general .....	102
c) Documentación complementaria .....	104
d) La consolidación presupuestaria .....	108
B) ESTRUCTURA Y CLASIFICACIÓN PRESUPUESTARIAS. LA PARTIDA PRESUPUESTARIA .....	110
1. La clasificación funcional .....	112
a) La clasificación por programas: Los programas de gasto .....	115
2. La clasificación económica .....	118
a) La clasificación económica del gasto público local .....	118
b) La clasificación económica del ingreso público local .....	121
3. La clasificación orgánica .....	122
4. La partida presupuestaria .....	123
III. ASPECTO FORMAL: EL “CICLO PRESUPUESTARIO” .....	125
A) FORMACIÓN Y ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO .....	125
1. La potestad presupuestaria y sus límites. “La negociación presupuestaria” .....	126
2. La metodología presupuestaria: Las técnicas presupuestarias .....	128
a) Presupuesto de medios o presupuesto administrativo u orgánico .....	129
b) Presupuesto incremental .....	129
c) Presupuesto por desempeño .....	131
d) El presupuesto por tareas o presupuesto de ejecución .....	131
e) Análisis costo-beneficio .....	131

f) Presupuesto por programas .....	131
g) Presupuesto en base cero .....	133
h) Sistema de planeación, programación y presupuestación .....	134
3. La integración del proyecto de presupuesto .....	135
4. Los requisitos objetivos en la elaboración del presupuesto .....	136
a) El principio de equilibrio o nivelación presupuestaria .....	136
b) El principio de estabilidad presupuestaria .....	137
B) LA APROBACIÓN. SUS EFECOS JURÍDICOS .....	138
1. Impugnación del presupuesto general .....	143
2. La prórroga presupuestaria .....	145
C) CIERRE Y LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO GENERAL .....	146
D) RENDICIÓN DE CUENTAS. LA CUENTA GENERAL .....	151
1. Evolución legislativa y régimen actual .....	152
2. Composición y contenido de la cuenta general .....	154
a) Cuenta de la Entidad local y Organismos Autónomos dependientes ..	155
b) Las cuentas de las sociedades mercantiles locales .....	158
c) La consolidación de cuentas .....	160
d) Aspecto procedimental de la cuenta general .....	161
IV. ASPECTO DINÁMICO: LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA LOCAL .....	163
A) LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO .....	163
1. Gestión del presupuesto de gastos .....	165
a) La gestión de los créditos del presupuesto corriente de gastos .....	165
b) Ejecución del presupuesto corriente de gastos .....	168
c) Gestión de las otras agrupaciones del presupuesto de gastos .....	187
c.1. Agrupación de presupuestos cerrados .....	188
c.2. Agrupación de presupuestos posteriores o futuros .....	188
2. Gestión del presupuesto de ingresos .....	190
a) Ejecución del presupuesto corriente de ingresos .....	190
b) Gestión de las otras agrupaciones del presupuesto de ingresos .....	192
b.1. Presupuestos cerrados de ingresos .....	192
b.2. Agrupación de presupuestos posteriores o futuros .....	192
B) LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS .....	193
1. Modificaciones presupuestarias en el Estado de Gastos .....	196
a) Crédito extraordinario y suplemento de crédito .....	196
b) Ampliación de crédito .....	199
c) Transferencia de crédito .....	200
d) Generación de crédito .....	201
e) Incorporación de remanentes de crédito .....	204
f) Bajas por anulación .....	207
g) Ajustes por prórroga presupuestaria .....	208
2. Modificaciones presupuestarias en el Estado de Ingresos .....	209

3.	Algunas notas sobre la tramitación y entrada en vigor de las modificaciones presupuestarias .....	209
V.	HACIA UN NUEVO ESCENARIO PRESUPUESTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL: LA PLANIFICACIÓN PÚBLICA LOCAL Y EL PRESUPUESTO .....	211
A)	EL NUEVO MARCO PRESUPUESTARIO DEL SECTOR PÚBLICO .....	215
1.	El papel de las nuevas técnicas presupuestarias .....	217
2.	Una reflexión sobre los nuevos protagonistas del presupuesto .....	220
3.	El presupuesto y los principios de buena gestión financiera .....	221
B)	EL PRESUPUESTO COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA LOCAL .....	224
1.	La planificación pública .....	224
2.	Presupuesto y planificación .....	226
3.	La planificación pública local y el presupuesto. El presupuesto local como instrumento de planificación .....	228
<b>TERCERA PARTE: EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS ENTES LOCALES. GESTIÓN Y PLANIFICACIÓN FINANCIERA LOCAL .....</b>		<b>235</b>
I.	EL MARCO DE REFERENCIA DE LAS HACIENDAS LOCALES ESPAÑOLAS .....	236
A)	LOS CONCEPTOS DE HACIENDAS LOCALES .....	236
B)	LA GARANTÍA INSTITUCIONAL DE LAS HACIENDAS LOCALES ESPAÑOLAS .....	237
C)	LA CORRESPONSABILIDAD EN LA REALIZACIÓN EFECTIVA DE LOS PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA Y SUFICIENCIA FINANCIERAS: “LA CORRESPONSABILIDAD FINANCIERA LOCAL” .....	246
D)	LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS HACIENDAS LOCALES .....	250
1.	Principios específicos de las Haciendas locales españolas .....	251
a)	Autonomía financiera .....	251
a.1.	La subespecie autonomía financiera tributaria .....	254
b)	La suficiencia (o adecuación, o proporcionalidad) financiera .....	257
2.	Principios genéricos de las Haciendas locales españolas .....	261
a)	La legalidad: Principio horizontal .....	261
b)	La solidaridad .....	262
c)	La territorialidad .....	263
d)	No interdicción en la libertad de movimientos .....	264
e)	La coordinación .....	266
f)	Los principios específicos del gasto público (local) .....	269

g) Otros principios de acervo comunitario .....	269
3. La tutela financiera “excepcional” .....	270
E) REGULACIÓN JURÍDICA DE LAS HACIENDAS LOCALES: HISTORIA RECIENTE Y DERECHO COMPARADO .....	274
1. Historia reciente de las Haciendas locales en España .....	274
2. Presente de las Haciendas locales en España .....	279
3. Situaciones en el Derecho comparado .....	282
II. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES .....	284
A) INTRODUCCIÓN: LA CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES .....	284
B) LA HACIENDA MUNICIPAL: RÉGIMEN COMÚN .....	289
1. Los recursos tributarios municipales .....	289
a) Los Impuestos .....	293
a.1. Los Impuestos obligatorios .....	293
• EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES .....	293
• EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS .....	303
• EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA .....	310
a.2. Los impuestos voluntarios o potestativos .....	315
• EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO) .....	315
• EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....	319
b) Las Tasas .....	324
c) Las Contribuciones Especiales .....	330
d) Los Recargos Tributarios Locales .....	333
2. Los recursos de naturaleza pública no tributaria .....	334
a) Los Precios Públicos .....	335
b) La participación en los tributos del Estado .....	337
b.1. La participación de los grandes Municipios .....	339
b.2. Participación de los restantes Municipios .....	340
b.3. Municipios turísticos .....	340
c) Participación en los Tributos de las Comunidades Autónomas .....	341
d) Las subvenciones .....	342
e) Las operaciones de crédito .....	344
f) Otros ingresos de Derecho Público .....	347
f.1. Los ingresos procedentes de la actividad urbanística .....	347
f.2. Las multas y sanciones .....	350
f.2.1. Las sanciones tributarias .....	351
f.3. Cánones y otros ingresos derivados de bienes de dominio público .....	352

f.4. Las ayudas compensatorias por beneficios fiscales establecidos en los tributos locales .....	352
f.5. Asignación complementaria con cargo a los Presupuestos Generales del Estado .....	354
f.6. Los fondos estructurales y otras ayudas provenientes de la Unión Europea .....	356
f.7. Otros tributos residuales .....	356
f.8. Las prestaciones personales y de transporte .....	357
f.9. Otras ayudas y asignaciones con cargo a los presupuestos de la Comunidad Autónoma respectiva .....	358
3. Los ingresos de Derecho Privado .....	358
C) LA HACIENDA PROVINCIAL E INSULAR: RÉGIMEN COMÚN .....	359
1. Los recursos tributarios provinciales .....	361
2. Los recursos de Derecho Público provinciales de naturaleza no tributaria .....	362
3. Los ingresos de Derecho Privado .....	364
D) LOS BENEFICIOS FISCALES .....	365
E) LOS RÉGIMENES ESPECIALES Y EXCEPCIONALES .....	367
1. Los regímenes especiales .....	368
a) Baleares .....	368
b) Canarias .....	368
c) Ceuta y Melilla .....	369
d) Madrid y Barcelona .....	369
e) Municipios con población no superior a 5.000 habitantes .....	370
2. Los regímenes excepcionales .....	371
a) País Vasco .....	371
b) Navarra .....	372
F) RECURSOS DE LAS RESTANTES ENTIDADES LOCALES .....	373
1. Entidades supramunicipales .....	373
2. Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio .....	374
III. LA GESTIÓN Y APLICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES. LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA LOCAL .....	375
A) IMPOSICIÓN, ORDENACIÓN Y REVISIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES. LA APLICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES .....	375
1. Imposición de ingresos públicos locales .....	376
2. Ordenación de los ingresos públicos locales .....	376
a) Ingresos públicos locales de naturaleza tributaria .....	376
b) Ingresos públicos locales de naturaleza no tributaria .....	377
c) Ingresos de Derecho Privado .....	377
3. Revisión de los ingresos de Derecho Público local .....	379

B)	LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE GESTIÓN E INSPECCIÓN DE INGRESOS LOCALES .....	381
	1. La delegación de competencias .....	381
	2. La colaboración .....	382
C)	LA GESTIÓN FINANCIERA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES. LA TESORERÍA LOCAL DINÁMICA .....	382
	1. La Tesorería local. Funciones y organización .....	383
	2. La gestión de la Tesorería local. Principios e instrumentos .....	385
D)	LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES .....	388
	1. El Plan de Disposición de Fondos (PDF) .....	389
	2. El Plan Financiero (PF) .....	389
	<b>CONCLUSIONES</b> .....	393
	CONCLUSIONES A LA PRIMERA PARTE .....	394
	CONCLUSIONES A LA SEGUNDA PARTE .....	402
	CONCLUSIONES A LA TERCERA PARTE .....	415
	<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	431

# **TABLA DE ABREVIATURAS**





## TABLA DE ABREVIATURAS

A:	Autorización del gasto.
BI:	Base Imponible.
BOCG:	Boletín Oficial de las Cortes Generales.
BOE:	Boletín Oficial del Estado.
BOP:	Boletín Oficial de la Provincia.
CA:	Comunidad Autónoma.
CCAA:	Comunidades Autónomas.
CE:	Constitución Española.
CEAL:	Carta Europea de Autonomía Local.
CEE:	Comunidad Económica Europea.
D:	Disposición o compromiso del gasto.
DGCHT:	Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.
EM:	Exposición de Motivos.
FEMP:	Federación Española de Municipios y Provincias.
FJ:	Fundamento Jurídico.
IAE:	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI:	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICAL:	Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.
ICIO:	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
IEF:	Instituto de Estudios Fiscales.
IGAE:	Intervención General de la Administración del Estado.
IIVTNU:	Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
IOC:	Instrucción de Operatoria Contable.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido.
IVTM:	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
LHL:	Ley de Haciendas Locales.
LGEP:	Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
LGP:	Ley General Presupuestaria.
LGT:	Ley General Tributaria.
LMFAOS:	Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
LMMGL:	Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.
LOFCA:	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LRBRL:	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LRJA-PAC:	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común.
MAP:	Ministerio de Administraciones Públicas.
MEH:	Ministerio de Economía y Hacienda.
O:	Reconocimiento de la obligación.
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
OOAA:	Organismos Autónomos.
P:	Ordenación del pago.
PDF:	Plan de Disposición de Fondos.
PGC:	Plan General de Contabilidad.

PGCP:	Plan General de Contabilidad Pública.
PGCPAL:	Plan General de Contabilidad para la Administración Local.
PF:	Plan Financiero.
PFA:	Plan Financiero Anual.
PFE:	Plan Financiero Estratégico.
PGE:	Presupuestos Generales del Estado.
PPBS:	<i>Planning Programming Budgeting System</i>
PT:	Presupuesto de Tesorería.
PYMES:	Pequeñas y medianas empresas.
RC:	Retención de crédito.
RD:	Real Decreto.
RDLeg:	Real Decreto Legislativo.
RP:	Reglamento Presupuestario.
RTEAC:	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo.
SA:	Sociedad Anónima.
SAN:	Sentencia de la Audiencia Nacional.
SEC-95:	Sistema Europeo de Cuentas.
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ:	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TRLCAP:	Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.
TRLGP:	Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
TRLHL:	Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.
TRLS:	Texto Refundido de la Ley del Suelo.
TRRL:	Texto Refundido del Régimen Local.
VOL:	Volumen.

# **INTRODUCCIÓN**



## INTRODUCCIÓN

En la presente Tesis doctoral se aborda una de las funciones de la Administración pública española más inexploradas, complejas e inmóviles y, por ello, de mayor interés investigador: la gestión y la planificación económica de los Entes que conforman la Administración local.

El Estado autonómico que proclamó la Constitución española supuso aceptar una distribución vertical del poder público, dando participación en el mismo, además de a los órganos centrales del Estado, a otras entidades de distinto nivel: las Comunidades Autónomas, definidas por la autonomía administrativa y política; y las Provincias, Municipios y restantes Entes locales, que aunque formalmente dotados de la misma autonomía, nadie se atreve a equiparar con las anteriores, al menos en el presente. Y es que el régimen local español, a diferencia de aquél, se caracteriza por su tradición y complejidad, incardinándose en él una pluralidad de entes de distinta historia, naturaleza, potestades, tamaño y extensión; y, al mismo tiempo, por su cercanía al ciudadano. A su variada naturaleza y proximidad hay que añadir la ausencia de capacidad legislativa del poder local y, por consiguiente, su dependencia estatal y autonómica para lograr la autonomía efectiva.

En un Estado descentralizado territorialmente, la proclamación de autonomía a favor de los poderes subestatales necesita para perfeccionarse de la capacidad para planificar y gestionar su propio gasto, y del reconocimiento de un correlativo sistema de ingresos que lo sufrague. Así, nuestro ordenamiento de modo sucinto, y nuestra jurisprudencia constitucional de un modo más taxativo y contundente, han concebido el principio de autonomía como un término polivalente, cuya proclamación implica no sólo el derecho político a mantener un margen de independencia respecto al poder central, sino también la dotación de un sistema financiero y presupuestario propio a cada uno de los niveles territoriales, que les permita conseguir el objetivo de autonomía política y/o administrativa, y que demuestre solidez suficiente como para no caer en la pseudo-autonomía o concesionismo. La experiencia demuestra que no hay construcción autonómica, ni gobierno/poder efectivo, sin un previo o simultáneo sistema económico que lo sustente, de ahí que las próximas reformas del régimen local, al contrario de lo que ha sucedido hasta ahora, se empiezan a anunciar como indisolublemente unidas a la revisión y adecuación de su sistema de gastos e ingresos.

Si, además, tenemos en cuenta que decidir la actuación económica pública es poco menos que orientar la política global de gobierno (ya que en el momento presente difícilmente encontramos un texto legislativo, una medida parlamentaria o una decisión gubernamental, que no tenga repercusiones financieras), es obligado concluir sobre la creciente importancia y complejidad y, por consiguiente, sobre la necesidad de que el ordenamiento jurídico regule con suficiencia el sistema financiero y presupuestario de los Entes locales.

Al mismo tiempo, la materia presupuestaria y financiera es una de las más complejas con las que se encuentra el operador público en su actuación, por su dimensión particularmente técnica, lo que difiere, en el ámbito local, con la escasez de personal (mucho menos de personal cualificado) para acometer estas tareas.

Todas estas razones explican la escasez de formulaciones científicas sobre el tema (máxime desde una perspectiva global e integradora); contrastan con la atención que en los últimos años ha recibido la institución presupuestaria y la financiación pública desde el ordenamiento jurídico (han aumentado cuantitativamente las disposiciones normativas, y su aplicación requiere cada vez más capacidad técnica) y desde la propia sociedad (los medios de comunicación públicos se hacen eco de los debates y de las políticas presupuestarias y fiscales de los grupos que conforman el espectro político, al tiempo que los ciudadanos tienen mayor acceso y conocimiento de las medidas tributarias que les afectan y del empleo de esos recursos públicos, llegando incluso a participar en su elaboración y debate mediante iniciativas individuales o colectivas); y justifican la necesidad de que las disciplinas y la doctrina científicas presten mayor atención al estudio y planificación de la actividad económico-pública y, en el caso que nos ocupa, la local.

Junto al interés propio del tema tratado, existen razones particulares que me han llevado a desarrollar la presente línea de investigación. Mi condición de Interventor-Tesorero y de Técnico de Administración local (que me ocupa profesionalmente en los servicios económicos-financieros de una Entidad local), me obliga a usar el presupuesto como instrumento de trabajo, y a aplicar el sistema de financiación que lo acompaña, lo que me ha permitido ser testigo directo de su insuficiente regulación, pero también de sus potencialidades para aportar soluciones prácticas en el ejercicio público local y, por tanto, de la necesidad de abordar el presente trabajo.

Al comienzo de esta introducción hablábamos de un campo inexplorado, y es que en un Estado estratificado en distintos niveles de gobierno y administración, puede suceder que el legislador y la doctrina especializada muestren mayor preocupación por la organización y el funcionamiento económicos de un nivel sobre los demás. Esto es lo que ha ocurrido en el caso español, donde la doctrina moderna, siguiendo la prioridad del legislador, ha atendido de modo preferente el desarrollo de las Comunidades Autónomas, quizá por la novedad que supuso su aparición en la esfera política; al tiempo que mantenía su interés en la gestión pública estatal, que se ha considerado, al menos hasta fechas muy recientes, como punta de lanza de muchas innovaciones que, seguidamente, repetían los operadores autonómicos, y, con mucha mayor tardanza, acogían los Entes locales. El hecho de que la economía pública local constituya un terreno poco tratado científicamente, ha condicionado el presente trabajo por la dificultad de encontrar tratados monográficos sobre la cuestión, pero añade la gratificación de convertirse en uno de los pocos trabajos de análisis especializado.

Por ello, en la metodología del trabajo de investigación, además de la recopilación y lectura de las escasas publicaciones centradas en el sector local, hemos tomado como referencia otros trabajos generalistas sobre el presupuesto y la financiación pública, si bien observándolos con las reservas y particularidades que presenta el régimen local. Junto a ello, hay una labor de campo que viene facilitada por mi desarrollo profesional en la gestión

económica local, y que me ha permitido tener acceso a ordenanzas, reglamentos, planes sectoriales, instrucciones de gestión, prácticas y experiencias desarrolladas por distintas Administraciones locales. También, el ejercicio profesional en este sector permite manejar bases de datos, estadísticas e índices económicos que ponen a disposición de los Entes locales algunas entidades públicas y privadas especializadas en la Administración local.

El título elegido para la presente Tesis es *La planificación del sistema financiero y presupuestario local: propuestas para su mejora*. El título refleja fielmente las tres ideas clave que se tratan en el contenido de este trabajo de investigación, a saber: el estudio de los actuales sistemas presupuestario y financiero de los Entes locales; la conveniencia de planificar ambos sistemas; y, como resultado de ello, la aportación de posibles medidas o propuestas que contribuyan a la mejora de aquellos.

En consonancia con la distinta temática tratada, desde un primer momento se ha planteado la estructura de la Tesis dividida en tres partes, precedidas de la presente Introducción, y que responden al siguiente contenido:

- Primera parte: *La institución presupuestaria: Aproximación histórica, conceptual y subjetiva*. Esta primera parte nos introduce en la dinámica económica de los Entes públicos y en el presupuesto como entorno en el que desarrollan su actividad. Así, se analiza el concepto y significado del presupuesto para el conjunto del sector público (no sólo para el subsector público local), su tradición y evolución histórica hasta su significado actual, el marco normativo de referencia, sus principios, y los sujetos que intervienen, de algún modo, en el desarrollo presupuestario.
- Segunda parte: *El sistema presupuestario local. El presupuesto local como instrumento de planificación estratégica. Hacia un nuevo escenario presupuestario en la Administración local*. Una vez situados en contexto, descendemos a conocer el sistema presupuestario local específicamente, para lo cual hemos enfocado el presupuesto desde una triple perspectiva: el aspecto material, en el que se analiza el presupuesto como documento (¿qué lo integra?); el aspecto formal, donde hacemos un recorrido por todo el ciclo presupuestario, desde su formación hasta la rendición de sus resultados; y el aspecto dinámico, en el que se expone el presupuesto como un instrumento de gestión para la consecución de los fines públicos de competencia local.
- Tercera parte: *El sistema de financiación de los Entes locales. Gestión y planificación financiera local*. En este Capítulo se aborda el otro sostén de la economía pública local: las fuentes de financiación de los distintos Entes locales, distinguiendo según estén dotados o no de base territorial y, a su vez, según el subtipo en el que nos encontramos (Municipio, Provincia e Isla, y resto de Entidades locales). Dada la variedad del espectro local español, analizamos, por exceso, todos los posibles recursos de Derecho público o privado, independientemente de su posible exigencia, que dependerá de las potestades de la Administración local ante la que nos encontramos.



- Conclusiones: En coherencia con la estructura de la Tesis, se ha optado por extraer conclusiones de cada una de las partes que componen la misma, por lo que se distinguen tres apartados, en función del bloque al que responden. Además, cada una de las conclusiones va precedida de una idea-resumen que muestra, en síntesis, la conclusión a la que se ha llegado.
- Bibliografía y tabla de abreviaturas. Como es procedente, cierra la Tesis la bibliografía que ha servido de base al presente trabajo de investigación, y una tabla de abreviaturas utilizadas para evitar repeticiones innecesarias.

Los objetivos principales perseguidos en el presente trabajo de investigación han sido varios, aunque concatenados entre sí. En un primer momento se ha tratado de poner de manifiesto las carencias del ordenamiento local para conseguir un sistema financiero y presupuestario autónomo y eficiente, lo cual no es solamente achacable al legislador (estatal o autonómico), sino que también demuestra la infrautilización del presupuesto como herramienta de gestión a disposición de los órganos de la Administración local, y la falta de rentabilización de la materia imponible para obtener mayores recursos por las propias autoridades locales. Al tiempo que se denuncia este escaso uso de la capacidad normativa y de la potestad de autoorganización local, también se revelan las potencialidades del presupuesto como instrumento de planificación pública local, así como posibles fuentes o yacimientos de financiación local que no se utilizan, o se hace de modo excepcional pese a estar previstos o, al menos, tolerados por el marco normativo.

Un estudio en profundidad del marco financiero y presupuestario de la Administración local como el presente, ha permitido proponer una serie de medidas novedosas en uno y otro ámbito, algunas de las cuales requieren la intervención de los otros niveles de gobierno territorial (y que, en general, implican revisiones o adaptaciones del ordenamiento local por el legislador estatal o autonómico, según el régimen competencial), pero otras son responsabilidad exclusiva del operador local, pudiendo adoptarse autónomamente, sin necesidad de adaptaciones legislativas. Además, estas últimas, presentan un mayor atractivo para el operador local, por cuanto suponen cambios organizativos y funcionales que, por la reducida dimensión de la Administración local respecto a sus coetáneas, pueden adoptarse de modo más o menos inmediato, por lo que se convierten en un catálogo de recomendaciones prácticas de gran utilidad para los profesionales que desempeñan su labor en este sector.

Tampoco puede obviarse la oportunidad de la materia tratada. Una vez completada, o cuando menos desarrollada, la financiación de las Comunidades Autónomas, e iniciado el segundo proceso de desarrollo autonómico mediante la reforma de algunos Estatutos de Autonomía, llega la hora de una reforma estructural de las Haciendas locales que permita superar la endémica insuficiencia y dependencia financiera en la que se han desenvuelto desde que abandonaran su carácter patrimonialista en el siglo XIX y se tornaran en unas haciendas eminentemente fiscales. Aún más, si tenemos en cuenta la anunciada reforma del régimen local a través de la Ley de Gobierno y Administración local, cuya directriz principal es la de profundizar en la autonomía local reconociendo *ex lege* una serie de

competencias que, de hecho, prestan los Entes locales, y que necesitan de la correspondiente financiación.

También la disciplina presupuestaria es actualmente objeto de nuevos planteamientos. Así, en primer lugar, la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, apostando por la consagración del principio de estabilidad como criterio motor de la economía pública, y, seguidamente, la Ley General Presupuestaria, imponiendo la gestión por objetivos, y consagrando los principios de eficiencia y eficacia como criterios tan exigibles como el de legalidad en la asignación de los recursos públicos, han permitido superar la visión clásica y empobrecedora del presupuesto como mero compendio de gastos e ingresos para disciplinar la acción de gobierno, y mostrarlo como herramienta de gestión pública, y como instrumento de planificación, útil para la puesta en práctica de las políticas públicas.

Este nuevo escenario de la economía pública, y particularmente de la local, justifica, no sólo que la materia sea susceptible de análisis como el abordado en el presente trabajo (y que, en el plano particular, me permite iniciar una línea de investigación que espero ampliar y desarrollar en el futuro), sino, lo que entiendo más trascendente, que pueda acogerse en un futuro próximo por la docencia (académica y/o universitaria) para su impartición como disciplina.



## PRIMERA PARTE

# **«LA INSTITUCIÓN PRESUPUESTARIA: APROXIMACIÓN HISTÓRICA, CONCEPTUAL Y SUBJETIVA»**



## **I. INTRODUCCIÓN**

### **A) EL RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE LOS ENTES PÚBLICOS**

La elaboración de previsiones que permitan anticipar los resultados y reducir al máximo la incertidumbre sobre hechos futuros es una necesidad consustancial a la racionalidad del hombre, que ha estado presente a lo largo de su historia. Y si prever o anticipar hechos económicos futuros es presupuestar, es evidente que el presupuesto ha existido desde los orígenes de la civilización y de la vida en comunidad. Piénsese al respecto que el diseño de las primeras grandes obras públicas de las civilizaciones antiguas -egipcia o azteca-, ya pretendían emplear el menor consumo de medios para alcanzar la finalidad.

Tras una larga evolución histórica, paralela a la propia evolución del hombre, la institución presupuestaria nos ha llegado hasta nuestros días convertida en un denominador común de la actividad económico-financiera de cualquier entidad pública o privada que pretenda planificar su actuación a corto y medio plazo. Su importancia en la vida de los entes públicos queda evidenciada si pensamos que la atención social y mediática actual sobre ellos, en muchas ocasiones, se limita a observar, y en su caso censurar, la elaboración de sus presupuestos.

Intentando una aproximación universal al concepto de presupuesto, se trataría de un instrumento a través del cual un ente prevé sus ingresos, y programa sus gastos para un periodo de tiempo determinado. De ello deducimos que son dos las notas configuradoras de todo presupuesto; un contenido mínimo, determinado por el conjunto de gastos que necesita realizar el sujeto unido a los ingresos que financiarán esos gastos; el presupuesto debe estar necesariamente referido a un periodo de tiempo para el que se elabora, y durante el que despliega sus efectos.

Lo dicho hasta aquí es predicable respecto de cualquier tipo de entidad presupuestaria y de cualquier tipo de documento o plan, sin embargo, se hace imprescindible discernir su significación y efectos según la condición pública o privada del sujeto activo:

- En primer lugar, en un ente público el presupuesto deja de tener el carácter indicativo, flexible y contingente que ostenta en la economía privada, y se convierte en un marco jurídico y financiero al que debe ajustar su actividad, limitando con carácter previo los gastos, y estableciendo meras previsiones respecto a sus ingresos. La causa última de esta diferente repercusión en los entes públicos hay que buscarla en el carácter reglado de la actividad administrativa y en el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Es el carácter obligatorio del presupuesto el que obliga a la Administración, en principio, a actuar conforme a las previsiones programadas.

- En segundo lugar, junto al control interno que puede desplegar cualquier entidad presupuestaria, el presupuesto público es objeto de diversos controles externos, de carácter

político –control parlamentario en su aprobación, ejecución y liquidación-, de carácter jurisdiccional –control de toda actividad administrativa por los Tribunales-, de carácter administrativo-contable –control por los órganos de fiscalización externas de las cuentas públicas- y, de carácter social –asegurando la censura popular el carácter público de los documentos presupuestarios-.

- En tercer lugar, por las formalidades que se precisan para su aprobación o modificación, y por los procedimientos ineludibles que necesita su gestión y ejecución.

Precisamente estas tres circunstancias presentes en cualquier Estado democrático, han convertido la institución presupuestaria en denominador común, en un elemento propio e imprescindible de la gestión pública actual, aunque no siempre fue así. Como veremos en el siguiente epígrafe sólo con el Estado Moderno se ha confeccionado un programa de ingresos y gastos públicos de forma periódica, sistemática y ordenada, pues es en esta época cuando irrumpe la descentralización administrativa, cuando se consolida el Estado democrático, y cuando la sociedad concibe el aparato estatal como prestador de servicios públicos.

Hecha la distinción, estamos en condiciones de matizar su significado para los Entes públicos. Sin entrar ahora en el análisis de su concepto, el presupuesto público constituye la expresión jurídica del plan financiero del Estado para un periodo de tiempo determinado<sup>1</sup>. La presupuestación pública trataría pues, de decidir anticipadamente dos grupos de cuestiones; en qué sectores va a operar económicamente la acción de gobierno, y en qué medida; y de dónde proceden, y cuáles son, los recursos que se utilizarán para ello, todo ello encuadrado en un plano temporal que coincide, aunque cada vez menos, con el año natural.

Claro, que decidir la actuación económica pública es poco menos que orientar la política global de gobierno, ya que en el momento presente difícilmente encontramos un texto legislativo, una medida parlamentaria o una decisión gubernamental, que no tenga repercusiones financieras. De ahí la creciente importancia y complejidad de la institución presupuestaria y, por consiguiente, de su disciplina jurídica, sobre la que se empieza a regular y a debatir, una vez ha tomado identidad propia como ciencia de la Hacienda Pública.

En definitiva, el régimen presupuestario al que se encuentran sometidos los modernos Estados constitucionales les impone las obligaciones de planificar a corto plazo su actividad económico-financiera, de ajustarse a los procedimientos formales previstos para su aprobación, modificación, ejecución y liquidación, y de rendir cuentas de su actividad para garantizar el control externo.

Finalmente, esta cuestión se complica en los Estados descentralizados donde conviven distintos centros de poder político y/o administrativo. En estos casos el régimen presupuestario se hace presente en todos y cada uno de los entes que integran el sector

---

<sup>1</sup> Según la tantas veces citada definición del profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*; Tecnos, Madrid. 1970. (pág. 43).

público estatal con la consiguiente multiplicación del gasto, de las normas reguladoras, de los centros de decisión, pero también, del control y de la participación social.

## **B) PERSPECTIVA HISTÓRICA: ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL PRESUPUESTO**

El presupuesto, tal y como lo concebimos hoy en día, tiene su origen, al igual que la mayoría de las instituciones democráticas, en el Estado constitucional que se fragua en Europa durante el siglo XIX. En realidad, no podría ser de otro modo, puesto que los postulados que, en principio, hacen posible y explican el nacimiento del presupuesto, concurren precisamente en esta época, a saber; primeramente, y como principal desencadenante, la teoría de la división de poderes en la que el poder legislativo, por primera vez en la historia, controla y limita al poder ejecutivo. Esta es, en esencia, la *prima causa* que justifica su nacimiento. Junto a esto, y en menor medida, contribuyen la planificación financiera que se empieza a hacer desde el poder central, esto es, la necesidad de programar con antelación los ingresos y gastos públicos. Y finalmente, las dosis de racionalidad que intentan introducirse en la actividad de la Hacienda Pública<sup>2</sup>.

Pero no sería justo atribuirle todo el protagonismo al Estado moderno pues, al igual que otras instituciones democráticas, el presupuesto es resultado de una larga evolución histórico-política. En esta trayectoria cabe distinguir con claridad dos periodos, cuyo punto de inflexión se sitúa en el referido Estado decimonónico.

Hasta ese momento, las primeras comparaciones se han remontado a las relaciones de ingresos y gastos que los gestores de las haciendas egipcia y babilónica usaban como guía en su administración.

Más tarde, en la Hacienda Pública ateniense, Jenofonte intentó poner en funcionamiento un plan de “entradas” con el que se pretendía pasar de una Hacienda primitiva y dependiente de otras ciudades de la Liga, a una Hacienda patrimonial y autónoma, fundada en la actividad mercantil, sin embargo, no llegó a tener aplicación práctica.

En la época romana, encontramos dos prácticas que merece la pena resaltar. Por un lado la “censura”, que se concibe como un *aerarium populi* colocado bajo la dirección del Senado, administrado por los Cónsules, y cuya ejecución corría a cargo de los *quaestores*. Con la aparición de los Censores, la función de los Cónsules se limitaba a emitir órdenes de pago, con lo que por primera vez quedan deslindadas las funciones de ordenación del gasto y ejecución del pago. Pese a ello, no puede afirmarse que el Senado ejerciera un control íntegro sobre los ingresos y gastos, ni mucho menos que existiera un documento en el que de modo unitario y global se recogieran los ingresos y gastos estatales. Por otro, a raíz de la personificación del Fisco como sujeto jurídico del patrimonio del Emperador, surge la figura del *a rationibus* que, a modo de ministro de hacienda, centraliza en sus manos las

---

<sup>2</sup> En España, el presupuesto se desarrolla propiamente con la llegada del Estado demoliberal. Véase al respecto LÓPEZ ESCOBAR, E.: *Los orígenes del Derecho presupuestario español*; Instituto de Estudios Administrativos, Madrid. 1971.



rentas –ingresos-, y las peticiones de gasto tanto del Estado como de la Corte. Sin embargo, nos encontramos ante una labor de administración o distribución de gasto, faltan programación y vinculación en sus actuaciones.

Durante la Alta Edad Media, las monarquías feudales imperantes en toda Europa no conocen organización administrativa fundada en normas estables. En este panorama resulta imposible hablar de Hacienda Pública organizada, toda vez que los ingresos, por su predominante naturaleza patrimonial, tenían un carácter variable e imprevisible, y no se acepta la separación entre patrimonio regio y erario público.

Pero antes de abandonar la Edad Media, hacia fines del siglo XII, llegan los primeros esbozos del presupuesto que hoy en día concebimos. Ello fue debido a la insuficiencia del patrimonio monárquico para hacer frente a los crecientes gastos ordinarios de la Corona y, sobre todo, a los gastos extraordinarios que causaban las frecuentes campañas bélicas. Además en España, la escasez económica se agrava por la pérdida de las sumas entregadas por los Reinos de Taifas y por los apremios fiscales originados por la división de la monarquía leonesa. Todas estas circunstancias fuerzan a los Reyes territoriales a solicitar prestaciones extraordinarias a sus súbditos, especialmente a una incipiente clase burguesa, en algunas ocasiones, a cambio de protección.

La participación económica del pueblo llano en los asuntos regios a partir de este momento no deja de crecer, y con ella su protagonismo político –democracia económica/democracia política-. Entran así los representantes populares en las Curias Regias, que hasta entonces se configuraban como asambleas de *ad lateres* del Rey que le aconsejaban y servían de manera fiel y continua, y evolucionan hacia las primeras Cortes, donde la sociedad estamental, con predominio del vulgo, participa en la aprobación de los impuestos limitando el poder económico real<sup>3</sup>. Esta limitación, más tarde, evolucionó hacia lo que habrían de ser los principios básicos de la vida presupuestaria<sup>4</sup>, esto es; obligado destino de las sumas votadas y aprobadas a la finalidad para las que se solicitaron (aparece por primera vez el vínculo afectado entre coste-servicio); imposibilidad de recaudar por encima de lo aprobado en Cortes; y control, *a posteriori*, de las operaciones de ingresos y pagos. A nadie escapa que estamos ante el nacimiento de los principios presupuestarios de especialidad cualitativa, especialidad cuantitativa y control<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Como otras muchas prácticas que nos han llegado hasta nuestros días, esta es una traslación del principio de Derecho Romano según el cual «*lo que a todos afecta por todos debe ser aprobado*».

<sup>4</sup> Según W. PISKORSKI, este ciclo cuajó definitivamente en el siglo XIV, no obstante, el grado de avance en este sentido es desigual según las Cortes de cada región. *Las Cortes de Castilla (1188-1520)*; 1ª Parte, Capítulo II, (pág. 147 y ss.); El albir, Barcelona. 1977.

<sup>5</sup> Una de las primeras rendiciones de cuentas se produjo cuando nuestras Cortes reunidas en Briviesca (1387-1388) solicitaron «...que el Rey diera cuenta de lo que habían rendido todos los pechos, derechos y pedidos demandados desde que se concedieron en las Cortes de Segovia de 1386», demanda a la que el Rey accedió ordenando a sus contadores que presentaran inmediatas cuentas a partir de 1386. *Cortes de León y Castilla*, Madrid. 1863 (págs. 408-409). Precedente similar encontramos en las Cortes de Guadalajara de 1390.

En un principio estas asambleas estamentales se limitan a aprobar, o no, el tributo según sus propios intereses, sin entrar casi nunca en si se ha realizado del modo más económico, o existían necesidades más urgentes, pero las funciones financieras de las Cortes se irán consolidando y ampliando, hasta exigir su consentimiento previo en los ingresos y el examen de los hechos consumados en el gasto<sup>6</sup>.

Paralelamente, los subsidios “pedidos” dejan de tener carácter extraordinario y se convierten primero en ordinarios, y posteriormente en anuales, con lo que por primera vez se pueden realizar previsiones anuales –presupuestar-<sup>7</sup>. Aunque existían contraprestaciones reales, y por tanto interés mutuo y privado por ambas partes, consideramos que en estas peticiones subyace la idea de utilidad pública; de recurso público y de gasto público.

La situación europea comparada es semejante. En las *Commons* inglesas se instaura el principio de “consentimiento” - el impuesto debe ser “consentido” por quien ha de pagarlo- con la Carta Magna (1215, artículo XII), y se hace Ley con Ricardo II, en 1379.

En Francia, la evolución fue más tardía pero más ambiciosa<sup>8</sup>. Los *Etats Generaux* franceses empiezan a autorizar los arbitrios en el año 1302, aunque bajo el reinado de Carlos V pierden transitoriamente este derecho, que volverán a recuperar a final de siglo.

Sin embargo, en todos estos antecedentes y contextos históricos, falta la idea misma de presupuesto. No hay voluntad, ni regla presupuestaria, que impida que la Hacienda Pública pueda gastar más, o distinto, a lo previsto por ella misma, sin negar con ello el grado estimable de desarrollo y complejidad que adquieren los fondos públicos en esta época. Documentos tales como el estado de previsión que en el año 1314 presentara Felipe el Hermoso a los Estados Generales reunidos en París, y la sistematización de la *chambre de comptes* efectuada en sus tiempos; la relación de gastos e ingresos que se hizo en 1429 durante la minoría de Juan II<sup>9</sup>; las cuentas presentadas a los Comunes en el año 1379; o las

---

<sup>6</sup> En el año 1367, Fernando IV, al aprobar una petición de las Cortes reunidas en Valladolid, constituyó en Ley del Reino la condición de que el consentimiento de las Cortes fuese indispensable para que cualquier tributo pudiera ser jurídicamente válido y exigible. Véase al respecto SÁNCHEZ DE OCAÑA, R.: *Contribuciones e Impuestos en León y Castilla durante la Edad Media*; Imp. y Lit. del Asilo de Huérfanos del Sagrado Corazón de Jesús, Madrid, 1896. (págs. 215-216).

<sup>7</sup> Así, en las Cortes de Guadalajara (1390), Juan I consiguió, no sin resistencia, que los pueblos le facilitaran una cierta cantidad anual, aunque no hubiera guerra, para prevenir sucesos futuros, BIBLIOTECA DE AUTORES ESPAÑOLES (colección ordenada por CAYETANO ROSELL): *Crónicas de los Reyes de Castilla: desde don Alfonso el Sabio hasta los Católicos don Fernando y doña Isabel*, tomo II; Atlas, Madrid. 1953.

<sup>8</sup> Una de las principales profundizaciones en esta materia la hicieron los Estados Generales de la Langue d’Oil convocados en París el 2 de diciembre de 1355, bajo el reinado de Juan el Bueno.

<sup>9</sup> No destacamos otros documentos más antiguos como el denominado *Cuentas y gastos del Rey D. Sancho IV* (1292-93) porque nunca se ha considerado por los autores como algo más que una relación parcial de gastos para uso doméstico. Véase al respecto H. GRASSOTTI: *Las Instituciones feudo-vasalláticas en León y Castilla*; vol. II; Centro Italiano di Studi sull'Alto Medioevo. Spoleto. 1969. (Págs. 814 a 821).

relaciones de Juan I a las Cortes, no son, como pretende definir parte de la doctrina<sup>10</sup>, verdaderos presupuestos, aunque sí nos dan idea de la necesidad histórica que ha tenido el administrador público, en cualquier contexto y país, de planificar su actividad.

Y precisamente, esta es la línea que marca la evolución presupuestaria en los siguientes cuatro siglos. Las atribuciones de las Cortes, de los Comunes, y de los Estados Generales –según el país de referencia-, inicialmente circunscritas a la autorización tributaria, van a ir comiendo terreno a la voluntad de los monarcas con duros y continuos pulsos entre los representantes de los contribuyentes y la Monarquía (especialmente en España, Francia e Inglaterra), al tratar aquellos de mantener controlados los ingresos impositivos que aflúan a las arcas pública. Y ello sin negar que, en algunas ocasiones, los gobernantes –Reyes Católicos, Luís XI y Enrique VII-, sólo se acordaban de sus respectivas Cortes, Estados Generales y Comunes, en momentos de excepcional importancia o interés.

Durante este periodo merecen destacarse en España precedentes como las Juntas de Medios que empezaron a actuar en el reinado de Carlos I y subsistieron hasta 1798. Se trataban de organismos financieros elementales de los que formaban parte personas designadas por la Corona, con la finalidad de elaborar proyectos y arbitrar los recursos necesarios para hacer frente a los crecientes gastos estatales<sup>11</sup>. También las “escrituras de millones” que, bajo el control de la Comisión de Millones, reflejaban taxativamente las condiciones a las que debían sujetarse los otorgamientos de servicios administrados a cargo del Reino, aunque disminuyeron en importancia cuando las Comisiones que las vigilaban perdieron su independencia<sup>12</sup>.

En Francia, sobresale la Ordenanza de Carlos VII, mediante la que se impuso a recaudadores y cajeros la obligación de redactar, al comienzo de cada año, un extracto de las cantidades cobradas y pagadas durante el año anterior.

Por su parte, Inglaterra ofrece prácticas parecidas con los *financial statements* de 1411 y 1421, entendidos como peticiones o ampliaciones de información que los Comunes dirigían a Enrique IV acerca de las necesidades de la Corona<sup>13</sup>.

Como documentos concretos del final de la Edad Media y del Renacimiento destacan en España “La Razón de la Hacienda Real” durante los veinte primeros años del reinado de Felipe IV<sup>14</sup>, el Resumen del estado de la Real Hacienda<sup>15</sup>, o las “Memorias”

---

<sup>10</sup> Entre otros, NERVO, BESSON, RACIOPPI o IANNITO.

<sup>11</sup> Al respecto puede consultarse COLMEIRO Y PENIDO, M.: *Historia de la Economía Política en España*; vol. II, Capítulo XC; Taurus Ediciones, S.A., Madrid. 1965.

<sup>12</sup> En el año 1632 la Comisión de Millones, hasta entonces órgano autónomo, se incorpora al Consejo de Hacienda.

<sup>13</sup> Véase al respecto FORTESCUE, J.: *The Governance of England*; reeditada por CHARLES PLUMMER; Clarendon Press, Oxford. 1885.

<sup>14</sup> Confeccionada por el Contador TOMÁS DE AGUILAR en 1640.

<sup>15</sup> Presentado a la Junta de los Medios por el Presidente del Consejo de Hacienda en 1650.

presentadas por el Marqués de los Vélez a Carlos II, y por el Marqués de Torrenueva a Felipe V. En Francia, los estados presentados por Sully a Enrique IV en 1601 para aprobación de su Consejo, los de Colbert respecto a Luís XIV, el *Compte rendu* de Necker a Luís XVI en 1781, o el presentado a los Estados Generales en 1789, calificado en algunas ocasiones de ingenuo y superficial<sup>16</sup>. Y en Inglaterra, en el año 1665, bajo el reinado de Carlos II, los Comunes hicieron dos aportaciones en esta línea; el establecimiento de la cláusula de *appropriation* y el *Bill of rights*. Con ellos, en esta mitad de siglo XVII se consolidan en el estado anglosajón tres usos presupuestarios: afectación de las cantidades otorgadas, examen de las cuentas del Estado, y responsabilidad de los funcionarios por negligencia o malversación.

Este continuo proceso, bien entrado el siglo XVII, sufre un frenético proceso de involución, hasta su completa desaparición, como consecuencia de un fenómeno que por entonces se encuentra plenamente desarrollado y generalizado en Europa -con un máximo exponente en Inglaterra bajo el reinado de Guillermo III-; la Monarquía absolutista.

El olvido en que cayeron los derechos históricamente conquistados fue tal, sobre todo en Francia, que gran parte de la doctrina de la época llegó a dudar de la propia existencia de ingresos y gastos públicos<sup>17</sup>.

Pero afortunadamente se trató de un estado transitorio, y con la llegada de la Ilustración en Francia, y por extensión en toda Europa durante los albores del siglo XVIII, asistimos, tal y como coincide la mayoría de la doctrina<sup>18</sup>, al nacimiento de un verdadero Derecho Presupuestario. Así, la idea moderna de presupuesto puede concebirse como la conjunción de tres factores que concurren en esta época; la teoría de la división de poderes, la centralización del poder político, que va a permitir diseñar una planificación desde el poder central para irradiarla al resto del territorio, y, finalmente, la conciencia social y política de introducir dosis de racionalidad en la actividad de la Hacienda Pública.

De este modo, resulta ilustrativo, y decisivo, que en 1787 el Presidente del Parlamento de París declarara a Luís XVI que: «...es principio constitucional de la Monarquía francesa el que los impuestos sean consentidos por aquellos que deben soportar su carga...». Un año más tarde este principio se consagró en el artículo 14 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano<sup>19</sup>, y dos años después sirvió de portada a la Constitución francesa de 1791.

---

<sup>16</sup> Entre otras se podían leer algunas declaraciones como: «... *El Rey recaudará y pagará todos los años las mismas sumas de dinero en tanto no sean modificadas las leyes vigentes*».

<sup>17</sup> En GIDE, C. y RIST, C.: *Historia de las doctrinas económicas*; 3ª edición, Reus, Madrid (1927), se puede apreciar cómo autores de la talla de DU PONT DE NEMOURS, MERCIER DE LA RIVIER, o MARQUÉS DE MIRABEAU dudan al respecto.

<sup>18</sup> Entre otros LEROY-BEAULIEU, JESÉ Y STOURM.

<sup>19</sup> Vid. JELLINEK, G.: *La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*; (traducción de POSADA, A.); Librería general de Victoriano Suárez, Madrid. 1908.

Vale la pena ensalzar este primer texto constitucional europeo en cuyo Capítulo II se condensan los principios presupuestarios que se han ido fraguando a lo largo de toda la historia precedente: consentimiento del impuesto (artículo 5º), examen cíclico de las cuentas del Estado (artículo 6º), y exigencia de responsabilidades (artículo 7º).

A esto sucederán de modo lógico otros logros como la reforma de la contabilidad, la creación del Tribunal de Cuentas, y la aprobación por primera vez en la historia político-económica de un presupuesto en Francia (1807).

En España la evolución es paralela<sup>20</sup>. Hasta el año 1790 no encontramos en la historia de la administración económica española vestigios de un presupuesto de gastos donde se refleje el coste del servicio, su proporción con los ingresos de las rentas, y los que se podían economizar sin merma de aquél<sup>21</sup>. Y ello pese a que el Conde de Llerena intentó en ese mismo año formar un presupuesto del estilo de los que ya se utilizaban en algunas naciones de nuestro entorno, pero su fallecimiento frustró el intento.

Hay que esperar hasta el 22 de marzo de 1811, cuando el Gobierno español, refugiado en Cádiz por la invasión napoleónica, elabora un Decreto presupuestario que, no obstante, se anuló con la desaparición de las Cortes constituyentes.

Desde este momento y hasta 1850 con la aparición de la Ley de Administración y Contabilidad -a la que sucederá la de 1870-, el absolutismo de Fernando VII ahoga todo avance en este sentido<sup>22</sup>. Como excepción, dos hechos destacables; los tres presupuestos aprobados entre 1820 y 1823, y los esfuerzos realizados por BALLESTEROS para ordenar la Hacienda Pública.

Finalmente, en el periodo 1845-1878 se debaten y aprueban en Cortes siete presupuestos, otros tantos se aprobaron mediante Real Decreto, y el resto con mayorías amañadas, estando ya en vigor el presupuesto<sup>23</sup>. Por tanto, la evolución de la práctica financiera se plasmó a final del siglo XIX en un sistema lógico y completo de normas en España y en toda Europa (excepto en Inglaterra, donde ya se había alcanzado a principios del siglo XVIII). Algunos autores<sup>24</sup> han querido ver en esta época, concretamente en la Constitución española de 1869, la eclosión en el Derecho español de una regla que más

---

<sup>20</sup> A esta conclusión llegan, entre otros, GUITAIN DE LUCAS, J. M. en su «Evolución de la Institución Presupuestaria española a través de los textos constitucionales»; *III Jornadas de Administración Financiera*, Universidad de Alcalá de Henares (1970); y LÓPEZ ESCOBAR, E.: *Los orígenes del Derecho Presupuestario español*, op. cit.

<sup>21</sup> Como el propio SAINZ DE ANDINO ya reflexionara en la Memoria que presentara a Fernando VII *Sobre la situación política del Reino y medios de su restauración*; Doc. Reinado Fernando VII, Universidad de Navarra, vol. II. 1968.

<sup>22</sup> Así, frente a la Constitución de 1812, el monarca consideró en su Decreto de 16 de abril de 1816 que «...las contribuciones emanaban de su soberana autoridad».

<sup>23</sup> Vid. TALLADA PAULÍ, J.M.: *Historia de las Finanzas Españolas en el siglo XIX*; Espasa-Calpe, Madrid, 1946 (págs. 108 a 114). También la obra de LÓPEZ ESCOBAR citada en nota 2.

<sup>24</sup> Como SAINZ DE BUJANDA.

tarde ha considerado el resto de la doctrina española y comparada como clave en el nacimiento del Derecho Presupuestario; cuál es la llamada “bifurcación del principio de legalidad financiera”, según la cuál, si originariamente los presupuestos autorizaban tanto los tributos a percibir como los gastos a realizar, progresivamente las leyes tributarias adquieren carácter permanente, con lo que los ingresos se independizan y dejan de ser autorizados por vía presupuestaria, para ser únicamente previstos, por lo que la institución presupuestaria empieza a entenderse como una limitación-autorización al gasto. No obstante, el origen de esta cuestión es incierto puesto que la Constitución de la Segunda República -en su artículo 115- restaura la autorización presupuestaria para exigir las exacciones tributarias.

Después de la trayectoria histórica descrita se puede llegar a la conclusión de que, pese a que el Derecho romano ya previó la técnica del consentimiento, hasta que las Asambleas representativas no profundizaron en la gestión de la Hacienda Pública, ciñendo la discrecionalidad financiera del poder monárquico y dictando normas que controlaban la actividad financiera del Gobierno, no provocan la creación del Derecho Presupuestario en su actual significación jurídica y contable, en el marco del cuál no sólo consienten o rechazan, si no que también regulan y ordenan. Y a esta concepción se llega después de un largo y dificultoso proceso de reivindicaciones políticas y sociales de la comunidad que cuaja definitivamente en el Estado liberal de Derecho.

Pero, como veremos posteriormente, las inevitables transformaciones económicas, sociales y políticas que han sucedido desde el nacimiento del Estado liberal hasta nuestros días, han provocado la crisis de los principios clásicos de este presupuesto, y con ello de la teoría jurídica construida a su amparo.

### **C) LA CONCEPCIÓN MODERNA DEL PRESUPUESTO**

Tras la irrupción del Estado Liberal y su posterior asentamiento, sucede lo que los historiadores han dado en llamar el “Estado Moderno”. La concepción del presupuesto durante el siglo XIX y buena parte del XX hay que explicarla desde este contexto, que se caracteriza por los siguientes hechos;

a. La intensa democratización que se vive en el viejo continente tras la I Guerra Mundial, con manifestaciones como la implantación generalizada del sufragio universal o el sistema electoral proporcional -que presiona a los parlamentarios para que atraigan el mayor volumen de gasto público al territorio que representan-, trae consigo una serie de corrientes que transforman el fondo de la institución parlamentaria. De ahí, que las relaciones entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo en esta materia han dejado de ser de desconfianza, conflicto y reparto igualitario, y se basan más en el principio de colaboración y lealtad. El Ejecutivo ha pasado a ocupar un papel más protagonista, no sólo en el ámbito de la gestión y ejecución -que ya ostentaba históricamente-, sino en el propio ámbito de confección del presupuesto, con la posibilidad de introducir algunas de las modificaciones legalmente previstas durante el ejercicio natural -lo cual desfigura el texto originario, y esquiva la voluntad parlamentaria-; o de actuar con presupuesto prorrogado en caso de inmovilismo del órgano legislativo.

La justificación hay que encontrarla, por un lado, en la necesidad de dotar al ejecutivo de instrumentos flexibles, en definitiva de eficacia, que permitan desbloquear la acción presupuestaria ante contingencias o eventos que dificulten su gestión continua<sup>25</sup>; por otro, en la complejidad de los problemas presupuestarios que requieren mayor capacidad técnica de los sujetos actuantes; y, finalmente, en el hecho de que muchas de las previsiones presupuestarias constituyen actos reglados, en el sentido de que responden a compromisos plurianuales o, en general, de ejecución obligatoria, donde el margen de discrecionalidad o debate es mínimo. Por su parte, el Legislativo ha mantenido sus funciones históricas de debate, enmienda y aprobación del presupuesto inicial, y de las modificaciones mayores que le puedan afectar<sup>26</sup>; y la de control institucional sobre la acción de gobierno ejercida de modo concomitante o *a posteriori*, precisamente como contrapunto a la mayor discrecionalidad del Ejecutivo. Cierra el círculo de poderes el Poder Judicial al que corresponde, como en las otras áreas del Estado Democrático, ejercer la función de control judicial. No obstante, como veremos al hablar del principio presupuestario de control del gasto público y de los sujetos presupuestarios, junto con los tres poderes tradicionales, conviven otros órganos o instituciones que intervienen de uno u otro modo en el ciclo presupuestario.

b. El presupuesto ha dejado su papel de mera “carta de otorgamiento” y se ha convertido en un instrumento de gestión y eficacia, que disciplina la creciente intervención del sector público en la economía nacional. Circunstancias, en unas ocasiones de carácter transitorio (guerras, crisis económicas o prácticas monopolísticas), y en otras de carácter estructural (crecimiento de las poblaciones, mayor grado de bienestar), han causado una tendencia creciente e irreversible en el volumen presupuestario<sup>27</sup>, produciendo una situación de no retorno<sup>28</sup>. El Estado se expande y la trilogía de servicios públicos que Adam Smith concretara en justicia, policía y ejército, se multiplica, buscando gastos que produzcan rentabilidad económica, y no sólo social<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Coincidiendo en este punto con el profesor RODRÍGUEZ BEREJO, el proceso de pérdida de hegemonía del Parlamento sobre el Gobierno en materia financiera no ha de verse como una usurpación de poder, sino que aparece ligado, o desencadenado, por un hecho objetivo, cuál es el desarrollo y evolución del sistema capitalista durante el siglo XX.

<sup>26</sup> Las discusiones parlamentarias acerca del presupuesto se hacían cada vez más largas y densas, sólo la madurez democrática inglesa, una vez más, superaba las dificultades adoptando el sistema de sufragio uninominal, y encomendando el dictamen favorable del proyecto presupuestario a una parte representativa de los Comunes reunidos en Comisión, lo que ha caracterizado los debates presupuestarios en Inglaterra desde hace más de dos siglos (desde la *Standing Order* de 1713) como sesiones breves, en comparación con lo que ocurría en su entorno europeo.

<sup>27</sup> Como ya explicara con precisas palabras SAMUELSON: «Cada época difícil, por guerras o depresiones económicas, intensifica la actuación del Estado y, cuando cesan las dificultades, los gastos públicos no recuperan su nivel anterior jamás»; SAMUELSON, P. A.: *Curso de Economía Moderna*; Aguilar, Madrid. 1963. (pág. 189).

<sup>28</sup> Como ejemplo más ilustrativo pensemos en la asistencia sanitaria que podía brindar un Estado en el siglo XVIII o XIX, respecto a los actuales.

<sup>29</sup> En terminología de TAYLOR «el Estado se hace empresario».

El crecimiento del gasto público como fenómeno irreversible llevó a la formulación por Wagner, A. de la Ley que lleva su nombre; según la cual, se comprueba, empíricamente, que en los pueblos cultos y civilizados, el gasto público tiende a aumentar bajo la presencia de dos circunstancias:

- En primer lugar, la sociedad demanda la presencia del Estado moderno en aquellas parcelas que, pese a estar atendidas por la empresa a través la iniciativa privada, la actuación pública garantiza la prestación igual y universal. Sectores como la vivienda, la atención social, la salud pública, en otro tiempo reservadas a las capas más pudientes del estamento social, se “socializan” en los Estados más avanzados, convirtiéndose, por otro lado, en una tendencia continua.

- En segundo lugar, como ya adelantábamos, la actuación reparadora del Estado ante situaciones excepcionales –crisis y guerras- consolida obligaciones y, por tanto, gasto público estatal. Pero, lo que resulta más curioso; el propio autor constató que en situaciones de desarrollo económico sostenido, con crecimiento de precios, empleo, ahorro o inversión, la participación estatal en la renta nacional crece más que proporcionalmente. Esta es la situación en la que se encuentran hoy en día los Estados más desarrollados.

En este panorama triunfan durante los años sesenta las tesis de corte keynesiano que consideraban el déficit financiero como instrumento financiero útil para el desarrollo económico<sup>30</sup>.

c. Los principios presupuestarios tradicionales que se acuñaron en el Estado demoliberal (competencia, anualidad, universalidad, unidad o equilibrio) no son capaces de fundamentar las nuevas expresiones y necesidades del gasto presupuestario. Pero es principalmente el principio de neutralidad económica, el *welfare state* -que aspira únicamente a una redistribución justa de la renta nacional-, el que deja paso a una actitud de beligerancia e ingerencia a través de la institución presupuestaria. A raíz de esto se acuñan nuevos principios presupuestarios, que quizá hoy en día estén aún por completar y desarrollar, y que analizaremos en el epígrafe dedicado a esta materia.

## **D) SU SIGNIFICADO ACTUAL: EL PRESUPUESTO COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y DE CONTROL**

**1. El presupuesto como instrumento de planificación económica.** La idea de plan, de cálculo, de previsión, ha estado siempre presente, se puede decir que es consustancial, al nacimiento y evolución del presupuesto; ni siquiera las modernas concepciones de la actividad económica del Estado, o la actual realidad social, han quitado un ápice de protagonismo a esta idea, pero sí es cierto que ha habido cambios en la propia concepción de lo que se entiende por plan económico.

---

<sup>30</sup> Resulta ilustrativa la carta que, unos años antes y a modo de premonición, dirigiera JOHN MAYNARD KEYNES al presidente de los EEUU – publicada en el *New York Times*, 31 de diciembre de 1933- en la que recomendaba: «...En el terreno de la política interior, yo pondría en primer término..., la realización de un gran volumen de gasto público financiado con empréstitos. No es de mi incumbencia escoger en qué consistirían los diversos gastos en particular... Lo que interesa es iniciar la bola de nieve...».



Originariamente, la planificación tenía su razón de ser en la necesidad de controlar la gestión patrimonial de los monarcas, la idea de supervisión y limitación está por encima de cualquier otro condicionante de naturaleza financiera. La llegada de la concepción publicista del presupuesto en las Constituciones democráticas –documento público, transparente, de libre observación- aporta nuevos enfoques a la idea de control; ya no se necesita tanto planificar con la idea de limitar el Poder Ejecutivo –que en cualquier momento queda en evidencia a ojos del pueblo- como planificar con la idea de programar, de marcar unos objetivos con el diseño del presupuesto y alcanzarlos con su gestión. Este constituye, en esencia, el primer punto en la filosofía de los nuevos presupuestos.

La técnica de planificación persigue como objetivo ideal tener un conocimiento exacto de los efectos que una determinada decisión de política financiera producirá en la economía de un país, pero esta exactitud es más una utopía que un objetivo. Hoy en día, sabemos que la programación permite conocer de modo genérico si una determinada medida tendrá consecuencias favorables o desfavorables, si podrá contrarrestar el crecimiento de alguna variable, pero no con absoluta certeza ni, mucho menos, en qué medida; sin perjuicio de que se ideen previsiones financieras basadas en situaciones precedentes. Piénsese, por ejemplo, la dicotomía que la teoría económica ha mantenido históricamente entre las variables empleo e inflación, con las que ha “jugado”, subiendo o bajando una u otra, en función de su relación inversamente proporcional y, sin embargo, los Estados que han accedido a la llamada “nueva economía” (EEUU, Gran Bretaña o España, entre otros) han generado empleo de modo ininterrumpido en los últimos años, manteniendo, incluso bajando, el nivel de los precios.

En un primer momento, la planificación tenía una meta ideal; todo presupuesto público debe perseguir la situación óptima que se basa en el pleno empleo de los recursos productivos, con una razonable estabilidad de los precios. Esto obliga a marcar un rumbo, a prever cuál va a ser la evolución de la economía en los próximos años. La primera manifestación de planificación así entendida se produjo con el llamado “Presupuesto económico nacional”<sup>31</sup>; el presupuesto económico nacional es un instrumento de orientación que abarca todo el potencial económico de un país, por lo que sirve, casi protagoniza, la política económica del Estado. Con esta concepción, se le ha posicionado a medio camino entre el presupuesto financiero clásico, de corte individualista y de mínima intervención, y la planificación integral obligatoria propia de las economías socialistas. No obstante, se diferencia de ellos en que carece de fuerza jurídica, no es obligatorio en sus términos.

---

<sup>31</sup> Según LERNER, A. P. -*The Economics of Control* (1944), 6ª edición; The Columbia Encyclopedia, Nueva York. 2001-, desde el momento en que se asumió que el Gobierno tenía el deber de asegurar el mantenimiento de la ocupación plena -y, por tanto, carecía de justificación cualquier principio relacionado con la tesis ortodoxa de las finanzas públicas que pudiera obstaculizar esta tarea-, no resultó difícil dar con los instrumentos necesarios para conseguir dicho objetivo.

El plan como medio de realización de los objetivos del Estado surgió a mediados del siglo XX en los países de cierto desarrollo, y se impuso en la segunda mitad de siglo<sup>32</sup>.

Las causas del éxito de esta tendencia planificadora habría que buscarlas en el éxito inicial de la experiencia soviética; las enseñanzas de la crisis que asoló los Estados Unidos de América (y, por contagio, el viejo continente) en el año 1929; y los efectos de la gran movilización de recursos que se producen con ocasión de las dos grandes guerras mundiales<sup>33</sup>.

En esta nueva expresión presupuestaria surgen problemas que hasta entonces no se conocían por no competir a sus fines; uno de ellos vendría dado por los llamados “ciclos económicos” a los que el planificador no puede ser indiferente<sup>34</sup>; y otro, por la pérdida de vigor del principio de anualidad con ocasión de la reciente Ley General de Estabilidad Presupuestaria, que encuadra la elaboración de todos los presupuestos públicos -al ser básica de todas las Administraciones presupuestarias españolas- en un escenario plurianual.

**2. El presupuesto como instrumento de control.** Paralela y consecuentemente con este fenómeno de presupuesto como planificación económica, se transige más con la ejecución presupuestaria, y se abren parcelas a la discrecionalidad del Ejecutivo, que antes aparecía encorsetado en el vestido que anualmente diseñaban las respectivas asambleas legislativas. Para que las medidas financieras que incorpora el presupuesto sean eficaces, deben desplegarse con rapidez, lo cuál, plantea un debate doctrinal: por un lado la lucha contra las perturbaciones económicas (y, por tanto, contra la democracia), necesita de una respuesta inmediata, a veces tan inaplazables que no pueden esperar al próximo presupuesto, lo que pasa por trasvasar poderes al ejecutivo; pero, de otro lado, esta cesión de poderes, puede originar abusos y medidas gubernamentales que dañen la libertad de mercado y, consecuentemente, también la

---

<sup>32</sup> En Inglaterra, a partir de 1947, se añade al presupuesto el *Economic Survey* –exposición de la situación económica y perspectivas-. Dos años más tarde, se crea en Holanda la “Oficina Central de Planificación”. En 1956, tras varios antecedentes menos destacables, cuaja en Francia la “Comisión de Cuentas y Presupuestos Económicos de la Nación”, encargada de definir el papel del presupuesto dentro de la economía nacional. En España, no se planteó la necesidad de contar con un Presupuesto de las Cuentas de Renta Nacional hasta mediados de los años sesenta, con la preparación del I Plan de Desarrollo económico español (1964-1967) motivado, a su vez, por las recomendaciones de las misiones de expertos de la OCDE que visitaron nuestro país en aquel momento. Así, en febrero de 1966 se constituye en el Ministerio de Hacienda una Ponencia sobre las Cuentas Económicas de las Administraciones Públicas. En los años sucesivos se presentarán las Cuentas de las Empresas Públicas no financieras, y el primer presupuesto consolidado de las Administraciones Públicas (1972).

<sup>33</sup> No entramos, por no ser objeto de este trabajo, en la compatibilidad entre planificación y democracia, ni en las manifestaciones políticas que aquella puede alcanzar (integral, liberal y democrática).

<sup>34</sup> De hecho, nos atrevemos a afirmar que el equilibrio presupuestario debe ser tendencia a medio o largo plazo, más que un objetivo anual. En este sentido parecen posicionarse los países de la Unión Europea firmantes del Tratado de Maastricht al fijar el objetivo de déficit público.

democracia. Los Estados democráticos consolidados no han temido por las tentaciones del Ejecutivo, y han optado por la segunda alternativa.

Esto no resta importancia al control de la actividad presupuestaria, pero se idean nuevas técnicas y estructuras de control acordes con la idea de instrumento flexible; no es lo mismo controlar una actividad ejecutora, consuntiva, reproductora de lo que ha aprobado previamente el órgano legislativo, que una actividad con márgenes, elástica. Todo esto se integra y explica desde un fenómeno global que la doctrina unánimemente ha denominado la crisis de los principios presupuestarios de la Hacienda clásica, y que analizaremos con mayor desarrollo en el apartado a ello dedicado.

**3. ¿Hacia un nuevo modelo presupuestario?.** Sin negarle vigencia en la actualidad, no constituyen éstos, sin embargo, los últimos capítulos de la evolución presupuestaria. En la actualidad se ha forjado, y se forja aún, una nueva dimensión de la teoría presupuestaria, especialmente centrada en el gasto público y su control, que aspira a introducir los principios de eficacia, eficiencia y economía en la actuación pública. Hasta ahora estos principios no han pasado de su mera proclamación en los textos normativos, a veces en la propia Constitución; razón por la que se deben diseñar nuevas técnicas presupuestarias, nuevos principios informativos, nuevos órganos activos, y nuevos procesos, que hagan efectiva esta “declaración de intenciones”.

Paralelamente a esto, durante el final del siglo XX y principios del actual, asistimos a un fenómeno social que se ha facilitado desde la labor legislativa: las nuevas expresiones de la democracia. Estas fórmulas, tratan de llevar la máxima información de la actividad pública a los ciudadanos, incluso implicarles en la gestión, hacerles partícipes de la *res pública*, para ocupar definitivamente el papel activo que la democracia demanda. Manifestación de ello son: el control y censura popular de la actividad económica de los entes públicos, la comunicación administrativa vía Internet, u otros medios de comunicación social, y, concretamente en el aspecto presupuestario, lo que empieza a denominarse el presupuesto “participado” o “participativo”, al que volveremos y explicaremos al hablar de la concepción sociológica del presupuesto.

Finalmente, las nuevas Leyes de estabilidad presupuestaria, cuyos efectos aún están por determinar, ha incorporado en el Derecho español pautas comunitarias –como el Sistema de Cuentas Europeo SEC 95-, con lo que anuncia, no sólo nuevos principios presupuestarios sino, lo que puede ser de mayor trascendencia en el futuro; la idoneidad de que algunos de los objetivos pretendidos con los presupuestos nacionales vengan diseñados directamente desde el gobierno comunitario<sup>35</sup>.

Precisamente por estas razones, la concepción actual del presupuesto no hay que buscarla en el concepto legal o doctrinal conocido y tratado en los últimos años, sino que, más bien, dimana de las nuevas técnicas presupuestarias que se han usado con carácter experimental en algunos países, o en algunos sectores de nuestro país a modo de experiencia piloto. En base a esto, nos atrevemos a hablar de una nueva realidad

---

<sup>35</sup> Como, por otro lado, no es de extrañar, pues nos estamos acostumbrando a aplicar y adoptar la legislación comunitaria en otros sectores de la realidad social.

presupuestaria, aún incipiente, en la que todavía no ha tomado parte la mayoría de la doctrina ni, mucho menos, el ordenamiento jurídico, y que trataremos en el apartado correspondiente.

## II. APROXIMACIÓN A SU CONCEPTO

El término presupuesto es definido por el Diccionario de la Lengua Española con varios significados comunes; en la acepción que aquí interesa, lo concibe como el cómputo anticipado del coste de una obra o de los gastos y rentas de una corporación; incluso acepta el uso del verbo presupuestar para referirse específicamente a la acción de incluir una partida en el presupuesto del Estado o de una corporación. En realidad, la raíz etimológica de la palabra –unión de los vocablos latinos *prae*, prefijo que significa anterioridad local o temporal, y *suppositus*, participio del verbo *suppono* que significa suplantar o suponer-ya dejaba entrever la concepción común actual. Sin embargo, por tratarse de una institución de tradición jurídico-económica, nos interesa analizar el tratamiento que ha tenido esta cuestión en la historia legal y doctrinal.

Dadas las vicisitudes históricas por las que ha atravesado el presupuesto, y las continuas transformaciones que ha experimentado -precisamente por estar su evolución íntimamente unida a la de la historia democrática-, se ha convertido en una institución extraordinariamente compleja y, por tanto, de difícil definición global e integradora. De hecho, las definiciones legales y doctrinales han sido numerosas, y generalmente han dependido de la perspectiva o del sector de la realidad desde el cuál se ha explicado su existencia. Un estudio lógico y completo de su concepto obliga a definir el presupuesto desde los distintos campos en los que actúa.

### A) EL CONCEPTO HISTÓRICO DE PRESUPUESTO EN LA DOCTRINA COMPARADA

La doctrina francesa ha sido históricamente la más fértil, como en tantos otros ámbitos, a la hora de definir el presupuesto. Desde concepciones más simples, de corte económico, que lo concebían como un mero acto de previsión de los gastos e ingresos del Estado -línea en la que se situaban autores como Laufenburger, Duverger o Stourm-; pasando por percepciones puramente políticas, como las de Laure o Jesé, para quienes el presupuesto es ante todo un acto político, quizá el acto político fundamental, ya que se trata del programa del Gobierno para todo el ejercicio; hasta llegar a las primeras concepciones legales<sup>36</sup> que lo regulaban como *«el acto por el cuál son previstos y autorizados los ingresos y gastos anuales del Estado o de otros servicios que las leyes sometan a las mismas reglas»*. En todas estas definiciones están presentes las ideas de previsión y autorización.

La escuela alemana clásica ha construido el concepto de presupuesto sobre la base del acto administrativo mediante el cual se designan, de modo obligatorio y por tiempo determinado, los recursos financieros destinados a la atención de los servicios públicos de una comunidad. En otra acepción<sup>37</sup>, se ha observado como un resumen sistemático,

---

<sup>36</sup> Artículo 5º del Código de Contabilidad francés de 31 de mayo de 1862.

<sup>37</sup> Véase al respecto NEUMARK, F. y GERLOFF, W.: «Teoría y práctica de la Técnica presupuestaria»; *Tratado de Finanzas*; Librería "El Ateneo" Editorial, Buenos Aires. 1961.

confeccionado en periodos regulares, de las previsiones, en principio obligatorias, de los gastos proyectados, y de las estimaciones de los ingresos previstos para cubrir dichos gastos.

Por su parte, la doctrina italiana ha sido la más heterogénea en su acercamiento a la cuestión; desde la concepción jurídica, como ley de organización; hasta la contable, como cuenta en la que vienen consignados, comparados entre sí y expresados en cifras, los elementos pasivos y activos de un ciclo o de un momento dados de la gestión financiera; pasando por la económica, el presupuesto estatal es la predisposición contable de la actividad financiera en todas sus formas, debidamente coordinadas en un sistema financiero, a su vez, coherentemente inserto en el más amplio sistema económico, es decir, identificado con el presupuesto nacional. No ha faltado tampoco la idea integradora de concebir el presupuesto como un documento bivalente, al mismo tiempo jurídico y económico<sup>38</sup>.

## **B) EL CONCEPTO DE PRESUPUESTO EN LA DOCTRINA ESPAÑOLA**

Centrándonos ya en la doctrina española, la concepción clásica del presupuesto también ha girado en torno a los distintos enfoques desde los que se estudiaba la materia. Incluso hoy en día el presupuesto continúa siendo un lugar de encuentro entre las distintas corrientes teóricas, que se han agrupado tradicionalmente según su naturaleza política, sociológica, técnica o contable, económica y jurídica<sup>39</sup>.

1. Las *tesis políticas* se han caracterizado por negar al presupuesto su condición de mera relación numérica, y por entenderlo no como un medio, sino como un fin en sí mismo. En este sentido, se trataría de un plan de acción político-social diseñado por el gobierno vigente –ya que aunque su aprobación corresponde al órgano legislativo, la formación es competencia legal del Ejecutivo–, normativamente delimitado, y a ejecutar durante el tiempo que dure tal vigencia. Al fin y al cabo, ejecutar el presupuesto es gastar los créditos que lo integran para cumplir la funcionalidad del gasto, por tanto, quien gasta, lleva a fin una determinada política. En esta línea se sitúan algunas concepciones doctrinales al considerar que: «el acto de aprobación del presupuesto por el Parlamento expresa el consenso a esta orientación política programática del Gobierno, a sus grandes opciones en materia de política económica y social»<sup>40</sup>, o que: «si gobernar es legislar, administrar es

---

<sup>38</sup> En esta línea, GRIZIOTTI, B.: *Principios de ciencia de las finanzas*; traducción por Dino Jarach; R. Depalma, Buenos Aires. 1959.

<sup>39</sup> Entre otros muchos, la exposición de los distintos conceptos de presupuesto la ha realizado MAGRANER MORENO en: «Problemas de las disposiciones adicionales en las leyes de Presupuestos»; *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº. 63, 1989, (pág. 392 y ss.)-, aunque distinguiendo sólo el económico, legal, doctrinal y jurisprudencial.

<sup>40</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “La Ley de Presupuestos en la Constitución Española”, en *Hacienda y tributación*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1979. (pág. 166).

gastar»<sup>41</sup>. Incluso el propio Tribunal Constitucional lo ha concebido como un vehículo de orientación de la política económica del gobierno en algunos pronunciamientos<sup>42</sup>.

Según esto, el presupuesto variará conforme lo haga el signo político del partido o partidos políticos instalados en el poder, y dado que el margen de discrecionalidad presupuestaria es estrecho, estas variaciones se harán más sensibles en la trayectoria presupuestaria a medio plazo, o en los gastos presupuestarios plurianuales adoptados por un Gobierno, que en un presupuesto concreto. La validez de estas teorías ha venido avalada por la existencia, dentro de los principios presupuestarios clásicos, de uno de corte marcadamente político; el principio de competencia, como analizaremos en el epígrafe siguiente.

2. La *consideración sociológica* no ha sido unánimemente considerada por la doctrina como una visión autónoma del presupuesto, dado que, en un principio, no estaba tan preocupada de explicar la institución presupuestaria como de advertir sobre un aspecto concreto; la participación social en la formación y ejecución del presupuesto. Sin embargo, en las sociedades actuales -intensamente preocupadas por democratizar la vida pública y por alcanzar las mayores cotas de democracia directa-, está ganando identidad y, cada vez más, intenta explicarse el presupuesto como un fenómeno de origen social. Por esta razón, no es inusual encontrar proyectos de gasto dentro del presupuesto, inspirados o recomendados por grupos de presión que, como en otras esferas de poder, actúan como fuerza en la sombra -piénsese, por ejemplo, en asociaciones sindicales, confesiones religiosas o grandes grupos industriales o económicos-.

En esta filosofía se inserta una de las más recientes tendencias, la técnica del presupuesto “participado” o “participativo” -a la que antes nos hemos referido- que consiste básicamente en lo siguiente: el proyecto de presupuesto es formado a través de iniciativas públicas que canalizan representantes populares (asociaciones de vecinos, comisiones gestoras, asociación de promotores, etc.), estas presentan para su consideración al gobierno proyectos de realización de obras o de prestación, modificación o supresión de servicios públicos, y éste, según el criterio de oportunidad e idoneidad para el interés público, las rechaza, enmienda o aprueba, en cuyo caso las incluye como partida de gastos dentro de los créditos presupuestarios, y les busca la correspondiente financiación (a veces compartida con los promotores). El sistema no sólo es compatible, sino incluso se completa con las propuestas que de oficio realiza el Poder Ejecutivo correspondiente, que actúa en los ámbitos no demandados socialmente, y en la consignación de los créditos de inserción obligatoria.

3. La *explicación técnico-contable* surge una vez superado el presupuesto tradicional que, por su escaso volumen e influencia en la economía general, no necesitaba de una gestión compleja ni, por tanto, de elaboradas técnicas que diseñaran su preparación, aprobación, ejecución, liquidación y control. Con la llegada de los presupuestos modernos, la ejecución presupuestaria empieza a unirse indisolublemente a la contabilización de las operaciones de gasto e ingreso, hasta tal punto que hoy en día la contabilidad pública -

---

<sup>41</sup> ALVÁREZ CONDE, E.: *El Régimen Político Español*; Tecnos, Madrid. 1987. (pág. 388).

<sup>42</sup> Al respecto, pueden consultarse las SSTC 27/1981 -FJ 2º-, 65, 66 y 67/1990, FFJJ 3º, 83/1993, FJ 4º, ó 195/1994, FJ 2º.

régimen al que se encuentran legalmente sometidos los entes integrantes del sector público estatal<sup>43</sup> - no llega a converger definitivamente con la contabilidad privada -a la que cada vez que se aprueba un nuevo plan contable público se acerca más-, por su dualidad, por la coexistencia de dos sistemas: la “contabilidad presupuestaria o de control” y la contabilidad financiera. Esto es, cada vez que se produce un hecho con trascendencia económica para la vida del ente público, la técnica contable obliga a registrar dos tipos de operaciones; en primer lugar, se contabilizarán los asientos que reflejen la repercusión que tiene ese hecho dentro del presupuesto (fases de aprobación de gasto y del pago o de reconocimiento del derecho) y, posteriormente, se anotarán los asientos correspondientes a la contabilidad financiera, del mismo modo a como se registra en la contabilidad de un ente privado. Esta unión de presupuesto y contabilidad ha llevado a entender el presupuesto como una mera relación contable de ingresos y gastos, para las posiciones más extremas de esta filosofía.

No podemos compartir, sin embargo, la opinión de concebir el presupuesto como relaciones contables simples, pues si hay algo que ha tenido mayor expansión en los últimos años, ha sido la formulación y reformulación de las técnicas contable-presupuestarias. Se trata de métodos reglados, altamente especializados, cuyo objetivo es introducir las mayores dosis de racionalidad posible en el ciclo presupuestario para ayudar, en último término, en los procesos de toma de decisiones, lo que significa, en definitiva, darle mayor trascendencia al presupuesto. Los principios presupuestarios clásicos también se han hecho eco de esta filosofía, al adoptar las reglas de presupuesto cerrado, unidad de caja, presupuesto bruto y no afectación.

4. En el *aspecto meramente económico*, el presupuesto siempre ha significado la elección entre varios recursos productivos, que se muestran diversos y escasos, al menor coste, para conseguir el mayor y mejor resultado posible. Esta filosofía enlaza perfectamente con uno de los principios constitucionales que informan la programación y ejecución del gasto público: el principio de economía<sup>44</sup>.

Esta percepción del presupuesto ha sido expuesta por algún sector doctrinal al definirlo como<sup>45</sup>: «la expresión contable del plan económico de la Hacienda para un periodo de tiempo determinado»; incluso declarando aplicables al presupuesto los principios que regulan los planes económicos. En este línea, se percibiría el presupuesto: «...como plan de acción de la Hacienda consistente en la aplicación de medios escasos a usos alternativos...», lo que tiene su razón de ser en motivaciones de estricto carácter económico<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Artículo 119 de la Ley General Presupuestaria.

<sup>44</sup> El artículo 31.2 de la Constitución Española de 1978 proclama que: «*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía*».

<sup>45</sup> Entre otros, por NAHARRO MORA, que es quien aporta las ambas reflexiones en *Lecciones de Hacienda Pública*; Sucesores de Rivadeneyra, S.A., Madrid. 1952.

<sup>46</sup> Vid. NAHARRO MORA J.M.: «Evolución y problemas del Derecho presupuestario»; *Anales de la Universidad de Valencia*, año XXV, curso 1951-52, Valencia. 1953. (pág. 35).



La definición económica también recibió, en su momento, respaldo legal en el artículo 33 de la Ley de Administración y Contabilidad del año 1911. En consonancia con este posicionamiento, se formularon los principios presupuestarios clásicos de nivelación ingresos-gastos, gestión mínima y neutralidad.

5. Pero es, sin duda, el prisma jurídico, al que mayor atención ha prestado la doctrina española. Las nociones hasta ahora expuestas no llegan más allá de concebir el presupuesto como un plan más o menos complejo y participado; falta la obligatoriedad, la fuerza vinculante que le otorga el hecho de pertenecer al mundo jurídico.

En este ámbito, la doctrina ha destacado unánimemente la definición, ya clásica, que lo concibe como el acto legislativo mediante el cuál se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un periodo de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican, y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos<sup>47</sup>. La clave de la cuestión surge al precisar la idea de que el presupuesto es, pues, una norma jurídica o, si se prefiere, un conjunto de normas jurídicas que dan efectividad y relevancia jurídica al plan financiero del ente público. Esto nos introduce en la polémica en torno a la consideración de este conjunto de normas como un sistema diferenciado o como rama autónoma del ordenamiento jurídico, que trataremos posteriormente.

En otra óptica, el objetivo principal estaba en: «...impedir que en un Estado de Derecho los poderes públicos administren los intereses económicos de la comunidad al impulso de intereses empíricos y arbitrarios»<sup>48</sup>; de ahí que el presupuesto alcance el bautismo de institución jurídica cuando la Administración no pueda fijar arbitrariamente su contenido, esto es, cuando esté respaldado por un *corpus* de normas taxativas que determinen el cómo, el cuándo y el porqué de los gastos e ingresos públicos.

Completamos este análisis coincidiendo con la idea de que el concepto jurídico debe apoyarse en la naturaleza y efectos que atribuye nuestro orbe jurídico a la Ley de presupuestos<sup>49</sup>; en primer lugar, con el apoyo constitucional -artículo 134 de la Constitución Española- donde se dibuja su núcleo básico y las líneas maestras del procedimiento presupuestario; y, en segundo lugar, con el desarrollo legislativo a través de la Ley General Presupuestaria<sup>50</sup>, que amplifica el mandato constitucional, y define y acota materialmente el objeto del presupuesto. De las nociones jurídicas que aporta la doctrina se desprende una segunda nota; el presupuesto une su contenido a los efectos que despliega respecto a los ingresos y gastos públicos.

---

<sup>47</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*; Tecnos, Madrid. 1970. (Págs. 15 y ss.).

<sup>48</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: «Organización política y Derecho Financiero»; *Hacienda y Derecho*; vol. I; Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1962. (pág. 103).

<sup>49</sup> MARTÍN QUERALT, J. y ZABALA RORÍGUEZ-FORNOS, A.: *Enciclopedia de Haciendas Locales*; 2ª edición; CISS, Valencia. 1995. (pág. 511).

<sup>50</sup> Primero, el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, y después su sucesora la actual LGP.

Desde este momento, y antes de entrar en el examen legal de la cuestión, queda constancia de un hecho claro en la significación de la institución presupuestaria; según el elemento que se tome como referencia para explicar su concepto -presupuesto como plan, como rama del Derecho, como instrumento político, como fenómeno social o como técnica contable- llegaremos a una u otra definición, que lo que hace no es sino constatar la superposición de planos, a veces incluso confusión, presente en la naturaleza de esta institución. Esto ya fue denunciado en su momento al denunciar que<sup>51</sup>: «...para que un Gobierno pueda cumplir sus fines racionales necesita conocer su objeto y necesidades y los medios con que cuenta para hacer frente a los mismos. Cuanto más complicada sea la Administración, tanto más indispensable es ese procedimiento: de aquí la necesidad de que, especialmente tratándose del vasto campo de la Hacienda pública, se calculen los gastos sociales inmediatos -*percepción sociológica del presupuesto*- y los ingresos para cubrirlos, y a este cálculo se le ha solido llamar estados de situación, *Budget*, y entre nosotros, más ordinariamente, presupuesto del Estado». Pero además de esta idea de plan: «...rigurosamente hablando no hay presupuesto más que en los Estados constitucionales donde el establecimiento y la percepción de los recursos y su distribución en gastos se hallan sometidos al voto de la legislatura», dando carácter de legalidad al presupuesto, con lo que nos introduce en la concepción jurídica.

Pero, para conseguir un concepto jurídico exacto de presupuesto, debemos examinar detenidamente nuestro Derecho positivo<sup>52</sup>.

### C) SU CONCEPTO LEGAL

Por seguir el orden jerárquico en la prelación de las fuentes de nuestro ordenamiento jurídico, comenzaremos exponiendo y analizando la referencia constitucional al presupuesto estatal, continuaremos con el concepto legislativo, y finalizaremos exponiendo las referencias legales a los presupuestos de los demás Entes públicos.

1. Como en tantas otras esferas de la realidad jurídica española, nuestros constituyentes, en su momento, no consideraron oportuno entrar en el concepto de presupuestos del Estado; la previsión constitucional del artículo 134 aparece dividida en seis apartados y sólo uno de ellos refiere, y de modo sesgado e incompleto, la naturaleza y contenido de la ley presupuestaria. Tras sentar el carácter anual de la Ley, se limita a señalar que «...*incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal ...*»; más que un concepto, la Constitución hace una delimitación objetiva de su contenido, de un modo excesivamente elemental -no se clasifican, ni mucho menos enumeran, unos y otros-; incluso inexacta -pues, como veremos en su momento, existen ingresos y gastos públicos que escapan al conjunto presupuestario-. A pesar de lo expuesto, no queremos caer en la crítica de una norma a la que, por el momento en que se redactó, y por su naturaleza genérica y flexible -a veces ambigua-, no puede exigirsele mucho más de lo previsto.

---

<sup>51</sup> TOLEDANO, E.: *Curso de instituciones de Hacienda pública en España*; tomo II; Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1963. (pág. 31), que para muchos constituye el primer libro español en el que se trata de un modo riguroso y sistemático la Hacienda Pública Española.

<sup>52</sup> Tal y como precisa el profesor FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*; 16ª edición; Marcial Pons, Madrid. 1994. (pág. 598).

La regulación constitucional sobre el presupuesto se completa con remisiones aisladas a los presupuestos Generales del Estado para reconocer algunas obligaciones con cargo a los mismos, y con una referencia específica a los presupuestos de las Cámaras<sup>53</sup>. Respecto a los presupuestos de las otras Administraciones territoriales, no existe ningún tipo de mención, como no se entienda comprendida dentro de la autonomía financiera que sí proclama para las Comunidades Autónomas y las Entidades integrantes de la Administración local expresamente<sup>54</sup>.

2. Hay que acudir a la Ley General Presupuestaria -artículo 32- para encontrar el primer concepto legal de Presupuestos Generales del Estado. Si analizamos el mencionado artículo<sup>55</sup>, podemos encontrar algunas notas claves para entender la figura presupuestaria:

a. En primer lugar, establece que: «*Los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada...*», lo cual conduce el presupuesto a la idea de acto de previsión contable. Esto trae a colación las concepciones técnico-contables del presupuesto.

b. Continúa calificando esta relación como «*...conjunta y sistemática...*», que viene a matizar lo anterior concibiéndolo como un sistema ordenado y racional. Esto entronca con la concepción económica de presupuesto, como plan de ordenación racional. En el mismo sentido, se puede ver en esta redacción el diseño del marco de actuación para la Hacienda Pública en cada ejercicio, dado que ésta se define en el artículo 5 de la propia Ley como «*el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos*».

Aunque a continuación descompone los Presupuestos Generales del Estado en función del ámbito subjetivo -Estado y sus Organismos Autónomos, Seguridad Social, Sociedades estatales y resto de los Entes del Sector público estatal-, con esta frase general e introductoria traza la naturaleza presupuestaria, estableciendo un denominador común para los estados de los distintos entes estatales -expresión cifrada, conjunta y sistemática-.

c. Seguidamente aborda su contenido compuesto por «*...derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal...*», lo que constituye la esencia misma del presupuesto. Para el resto de los Entes se expresa en términos parecidos refiriéndose siempre a la totalidad de sus gastos e ingresos anuales. De la lectura del apartado se extrae otra nota básica de la institución: respecto a los ingresos, la Ley de Presupuestos constituye una mera previsión contable; en cambio respecto a los gastos, se convierte en una Ley habilitante, señalando su naturaleza, importe y destino, en un acto de autorización. Como veremos, este matiz tiene importantes consecuencias en los efectos jurídicos que la Ley despliega sobre unos y otros.

Entendemos que el precepto olvida un componente fundamental en el contenido de los Presupuestos Generales del Estado: la referencia a las reglas o normas de gestión de esos gastos e ingresos que, de lo contrario, no serían más que un mero catálogo o inventario de partidas. Es curioso que en este punto la legislación de régimen local fuera más completa

---

<sup>53</sup> Artículo 72.1: «*Las Cámaras ... aprueban autónomamente sus Presupuestos*».

<sup>54</sup> Artículos 156 y 142 de la Constitución Española, respectivamente.

<sup>55</sup> Siguiendo al profesor Sainz de Bujanda,

a la hora de definir el contenido del presupuesto, y mencionara expresamente como parte integrante del mismo las Bases de Ejecución del presupuesto -una especie de normas de gestión-<sup>56</sup>.

d. El artículo 34 completa la definición al hacer coincidir el ámbito temporal de presupuesto con el ejercicio natural. Los presupuestos estatales representan un acto de autorización temporal porque las obligaciones y los derechos se deben referir a un ejercicio, que coincide con el año natural.

3. Los presupuestos de las restantes Administraciones Públicas han tenido también tratamiento en sus correspondientes leyes reguladoras. El artículo 21 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) - ley básica de su régimen económico financiero-, establece una previsión esencialmente idéntica, aunque expresada con menos detalle, a la que figura en la Ley General Presupuestaria<sup>57</sup>. De su redacción se extraen dos de las notas que caracterizaban también las cuentas estatales: su naturaleza anual, y su integración por la totalidad de los gastos e ingresos autonómicos. Sirvan, por tanto, los comentarios que hicimos para los Presupuestos del Estado.

Por su parte, el sistema económico de los entes integrantes de la Administración local, tuvo reflejo a través de otra ley básica, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, después refundida en el TRLHL, cuyo artículo 162<sup>58</sup> copia casi literalmente el concepto legal de la Ley General Presupuestaria adaptando únicamente el ámbito subjetivo.

Respecto al presupuesto del resto de los entes públicos, las previsiones legales se limitan a encuadrarlos dentro del presupuesto general de la Administración de la que dependen.

4. Respecto al presupuesto de la Unión Europea, concebido hoy como un documento único después de la integración de los distintos presupuestos de la Comunidad

---

<sup>56</sup> Según el artículo 165 TRLHL: «El presupuesto general...contendrá ...

*Los estados de gastos ...*

*Los estados de ingresos ...*

*Asimismo, incluirá las bases de ejecución, que contendrán la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia Entidad, así como aquellas otras necesarias para su acertada gestión...».*

<sup>57</sup> Art. 21 LOFCA: «Los Presupuestos de las Comunidades Autónomas tendrán carácter anual e igual período que los del Estado, e incluirán la totalidad de los gastos e ingresos de los Organismos y Entidades integrantes de la misma y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a tributos atribuidos a las referidas Comunidades».

<sup>58</sup> Art. 162 TRLHL: «Los presupuestos generales de las entidades locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad, y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local correspondiente». Este artículo, a su vez, reproduce el concepto que, previamente, había dado el artículo 112 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Europea del Carbón y del Acero, de la Comunidad Económica Europea y de la EURATOM, tampoco encontramos una definición clara de su concepto en ninguno de sus tratados constitutivos. Lo más esclarecedor respecto a su contenido viene reflejado en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea -con la modificación derivada del Tratado de Ámsterdam- cuyo artículo 268 (antiguo artículo 199) precisa que: «*Todos los ingresos y gastos de la Comunidad, incluidos los del Fondo Social Europeo, deberán estar comprendidos en las previsiones correspondientes a cada ejercicio presupuestario y consignados en el Presupuesto*». El resto de los artículos que integran el Título II -«*Disposiciones Financieras*»-, se refieren a los principios y al procedimiento presupuestario.

Piénsese, no obstante, que pese a tratarse de un documento contablemente semejante a los de los países miembros, los objetivos específicos a los que debe atender, su importancia relativa, y la peculiaridad de las instituciones supranacionales de las que depende, le confieren unos rasgos específicos. De hecho, no está definido para cumplir objetivos tradicionalmente atribuidos a la Hacienda Pública, sino para promover las políticas comunes que se especifican en los tratados.

### III. MARCO LEGAL: ¿UN DERECHO PRESUPUESTARIO?

La primera pregunta que surge a la hora de estudiar el bloque de disposiciones normativas que regulan la materia presupuestaria es si todas ellas forman un sistema compacto, un *corpus* normativo. Si así fuera, la pregunta consiguiente sería si este bloque tiene autonomía, entidad suficiente, para considerarlo una rama independiente dentro del ordenamiento jurídico. Ambas cuestiones han sido, y continúan siendo, tratadas por la doctrina española y comparada con opiniones muy dispares al respecto.

#### A) LA CODIFICACIÓN PRESUPUESTARIA: NECESIDAD Y DIFICULTAD

La codificación de la normativa presupuestaria ha encontrado históricamente el problema de su consideración como un apéndice de la Hacienda Pública. El hecho de que las monarquías hegemónicas se negaran sistemáticamente a controlar sus gastos y a subir a su entero arbitrio los ingresos, hacía que unos y otros pasaran por las arcas públicas de modo desordenado y sin periodicidad, lo cual impedía que se publicaran normas que dieran estabilidad al sistema.

Con la llegada de los Estados democráticos se empiezan a aprobar los primeros presupuestos y con ello a sentarse las primeras reglas o costumbres presupuestarias - especialmente en Francia-, aunque al principio sucede esto de modo intermitente por lo que tardará algunos decenios en darse el contexto para la codificación. Además, la necesidad de crear un sistema garantizado de ingresos termina con el requisito de su aprobación por la ley anual de presupuestos, con lo que pasan a ser exigidos de modo permanente, se independizan del gasto público. Esto es lo que la doctrina ha denominado la bifurcación del principio de legalidad financiera en legalidad presupuestaria y legalidad tributaria.

Superados no obstante estos inconvenientes, el ordenamiento jurídico español se encuentra hoy en día con un nuevo problema; el Estado de las autonomías. La Constitución Española reconoce autonomía normativa y financiera a los Municipios y Provincias, y a las Comunidades Autónomas<sup>59</sup> -dentro de lo cual se entiende la potestad para dictar normas en materia presupuestaria-, y haciendo uso de ella han proliferado una multitud de normas de distinto rango y procedencia y, por tanto, con distinta naturaleza y desarrollo. Claro que al Estado corresponde la competencia exclusiva en materia de planificación general de la actividad económica y Hacienda General<sup>60</sup>, sin que la Constitución Española -en su artículo 148- haya hecho partícipes de esta materia a las CCAA, pero como ha señalado el Tribunal Constitucional<sup>61</sup> «ello no es obstáculo a que deba admitirse que su hacienda privativa es materia propia de dichas comunidades». En el mismo sentido se pronunció

---

<sup>59</sup> Capítulos II y III, respectivamente, del Título VIII de la Constitución Española.

<sup>60</sup> Artículos 131 y 149.1.13ª y 14ª del texto constitucional.

<sup>61</sup> STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 2º.

respecto a las Haciendas Locales<sup>62</sup>: «*Sólo de manera puntual podrá el Estado regular con carácter exclusivo tal materia (Hacienda Local) haciendo prevalecer el otro título competencial a que hace referencia el art. 1.1. L.H.L., esto es, el de la Hacienda General del art. 149.1.14 CE*».

Por todo ello la mayoría de las CCAA, en virtud de su potestad legislativa, y de las Entidades locales, en virtud de su potestad reglamentaria, han dictado leyes y reglamentos, respectivamente, donde se contienen normas genéricas sobre la elaboración, aprobación, gestión, liquidación y control presupuestarios, de modo compaginado con sus respectivos presupuestos anuales. En este panorama huelga comentar la dificultad de la codificación presupuestaria.

Pese a esta dificultad, la búsqueda de un denominador común en la normativa presupuestaria va más allá de una conquista histórica o una preocupación doctrinal, es una necesidad que reclaman, desde hace años, los principios de igualdad, de justicia y de seguridad que inspiran el sistema financiero español y, desde otro frente más reciente, los compromisos de convergencia comunitarios. Hoy en día nadie se explica la reducción del déficit público, el porcentaje de deuda pública, la contención de tipos de interés, la consolidación fiscal o la estabilidad presupuestaria en el marco de la Unión Económica y Monetaria<sup>63</sup> sin una política presupuestaria que abarque, incluso limite y obligue, la actuación de todas las Administraciones Públicas que integran un Estado, lo cual ha obligado al Gobierno central a adoptar las medidas oportunas, a veces no exentas de polémica<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4º.

<sup>63</sup> Por referirnos a los últimos compromisos en este sentido, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, acordado en el Consejo de Ámsterdam en junio de 1997, limita la utilización del déficit público como instrumento de política económica de la Unión Económica y Monetaria. En virtud del referido Pacto, los Estados miembros de la Unión se comprometen a perseguir el objetivo a medio plazo de situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o en superávit, de forma que, cuando los estabilizadores automáticos actúen, el déficit se mantenga siempre por debajo del 3 por 100. Los Estados también se comprometen a presentar anualmente Programas de Estabilidad o Convergencia que recojan las medidas necesarias para alcanzar ese objetivo.

El 20 de marzo de 2005, el Consejo adoptó un informe titulado "Mejora de la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento", que tiene como finalidad promover la gobernanza y la adhesión de los Estados miembros al marco fiscal mediante el refuerzo de fundamentos económicos y la eficacia del Pacto, tanto en su vertiente preventiva como en su vertiente correctora; salvaguardar la sostenibilidad de la hacienda pública a largo plazo; fomentar el crecimiento; y evitar imponer cargas excesivas a las generaciones futuras. El informe fue refrendado por el Consejo Europeo en sus conclusiones de 23 de marzo de 2005, en las que declaraba que el informe actualiza y completa el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

<sup>64</sup> El objetivo de estabilidad presupuestaria, por razón de la competencia sobre la materia, obligó al Gobierno a presentar a las Cortes para su aprobación junto con el proyecto de Ley ordinaria -Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria-, otro proyecto de Ley Orgánica -Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria- puesto que: «...en un país tan descentralizado como España la fijación

Pero si el objetivo de un código presupuestario al estilo del Código de Comercio o el Código Penal puede resultar en nuestro Estado casi utópico, no se encuentra tanta dificultad en establecer paralelismos y analogías entre las distintas fuentes de poder normativo presupuestario, incluso en algunas ocasiones se reproducen literalmente. Ello es debido a la naturaleza de la Ley General Presupuestaria, cuya Exposición de Motivos en la primera versión de 1977, calificó como: «...una norma fundamental en el área de la Hacienda Pública, ya que en la misma se contienen los principios generales de carácter permanente referentes a la actuación del Gobierno y de la Administración, respecto a los derechos y obligaciones de naturaleza económica del Estado y del Sector público estatal y se regulan las instituciones y servicios de gran relevancia dentro del ámbito de las finanzas públicas, tales como el Presupuesto, el Tesoro Público, la Deuda Pública, el Control Financiero Interno y la Contabilidad Pública». Este talante ha sido considerado suficiente por las leyes de hacienda autonómicas para inspirarse en los preceptos de la Ley General Presupuestaria.

El caso de los Entes locales es aún más claro puesto que su potestad reglamentaria en materia presupuestaria debe ajustarse en todo caso a una ley dictada por el Estado que se erige como básica del sistema económico local: la Ley reguladora de las Haciendas Locales<sup>65</sup>. Y precisamente por ser su creador el mismo que el de la Ley General Presupuestaria, las similitudes entre una y otra son palmarias, incluso en algunos aspectos la declara expresamente legislación aplicable<sup>66</sup>.

## **B) ANTECEDENTES EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA**

Para analizar la evolución de la legislación presupuestaria española vamos a seguir un orden cronológico partiendo de los textos del siglo pasado. No consideramos procedente remontarnos a la legislación del siglo XIX porque, al ser tan escasa y parcial –únicamente destacaríamos las leyes de contabilidad de 1850 y 1870-, merece más ser tratada como

---

*de un objetivo de estabilidad presupuestaria de alcance limitado al sector público estatal no permitiría lograr en plenitud los saludables efectos que para la economía española pueden derivarse del proceso de consolidación presupuestaria...»; de ahí que: «...en la elaboración de la presente Ley ha debido tenerse en cuenta el distinto instrumento necesario para, en primer lugar, asegurar el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en el sector público estatal y en las Entidades Locales y, en segundo lugar, establecer los mecanismos que garanticen la cooperación efectiva entre el Estado y las Comunidades Autónomas para lograr los fines previstos en esta Ley» (Exposición de Motivos). A pesar de la cautela empleada, algunas Comunidades Autónomas (Cataluña o País Vasco) se han mostrado reacias a asumir tal medida.*

<sup>65</sup> Art. 146.1 TRLHL: «Asimismo, incluirá -el presupuesto- las Bases de Ejecución ...sin que puedan modificar lo legislado para la administración económica ni comprender preceptos de orden administrativo que requieran legalmente procedimiento y solemnidades específicas distintas de lo previsto para el presupuesto».

<sup>66</sup> El artículo 194.3 TRLHL remite al Título V de la Ley General Presupuestaria para completar la regulación referente a la Tesorería local.



historia legislativa en el correspondiente epígrafe que como precedente de nuestra actual legislación.

El antecedente más remoto se encuentra en la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, y también el más importante ya que, con numerosas modificaciones, se mantuvo vigente hasta 1977. En ella el presupuesto se configuraba sustancialmente igual a como se hace hoy en día<sup>67</sup>, y su estructura ya respondía a la clasificación por centros de gasto; de un lado, las obligaciones generales del Estado (Casa Real, cuerpos legisladores, deuda pública y clases pasivas), y de otro, los departamentos ministeriales; y a una precaria clasificación por la naturaleza del gasto, divididos, a su vez, en servicios permanentes (gastos de personal), servicios temporales, y obligaciones de ejercicios cerrados.

La única diferencia relevante respecto al presupuesto actual afectaba a su formación ya que el presupuesto se elaboraba para regir cada dos años -aunque cada uno de los ejercicios se cerraba de modo independiente-, hasta que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1975<sup>68</sup> estableció definitivamente la formación anual.

Hasta el año 1957 no se produce un segundo avance significativo en materia presupuestaria con la Orden de 26 de julio. Este avance, que no afecta al contenido ni a la forma del presupuesto, se centra en el desarrollo de la clasificación económica del gasto, hasta entonces excesivamente elemental, repartiendo los gastos e ingresos en ocho capítulos de clasificación.

Mayor trascendencia, especialmente en el gasto, tuvo el Decreto 6/1962, de 18 de enero -desarrollado por la Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de enero-, sobre mecanización de la contabilidad de los gastos públicos, que, pese a su nombre, supuso una reordenación de la gestión presupuestaria. Como reforma principal escalonó el proceso de ejecución del gasto público en distintas fases; crédito concedido (I), gasto autorizado (A), disposición realizada (D), obligación contraída (O), y orden de pago (P), a partir de aquí, el pago material formaba parte de la gestión de tesorería. También supuso la centralización de la contabilidad de los gastos públicos en la ordenación central de pagos.

Antes de la llegada de la nueva Ley, hubo un último antecedente destacable, la Orden de 1 de abril de 1967, que completó el documento presupuestario con la introducción de Anexos (de personal, de programas de inversión y de costes y rendimientos), de la Memoria, pero sobre todo se recuerda esta orden por la introducción de la clasificación funcional del gasto con la que se mejora notablemente el control fiscal y contable del gasto.

Diez años más tarde, el 4 de enero de 1977, se promulga, por fin, la Ley General Presupuestaria sustituyendo a la tantas veces modificada y caduca Ley de 1911. Esta Ley

---

<sup>67</sup> El artículo 33 definía los Presupuestos Generales del Estado como la expresión cifrada de las obligaciones que la Hacienda deba satisfacer como máximo en un año, en relación con los servicios que hayan de mantenerse en el mismo, y el cálculo de los recursos o medios que se consideren realizables para cubrir aquellas atenciones.

<sup>68</sup> Ley de 19 de diciembre de 1974, artículo 44.

nace con voluntad integradora aglutinando muchas disposiciones, hasta entonces dispersas y de tratamiento parcial, pero también regulando o actualizando aspectos olvidados por el legislador, como su propia Exposición de Motivos reconoce<sup>69</sup>. Entre las novedades destacamos, en el aspecto subjetivo, que la Ley encuadra dentro de los presupuestos estatales, los del Estado y los de los Organismos Autónomos administrativos, y sólo obliga a acompañar resumen de los de la Seguridad Social y resto de Organismos Autónomos (un año más tarde la Constitución supone un avance en este sentido, y amplía el ámbito a todos los ingresos y gastos del sector público estatal); en el aspecto objetivo, anuncia la aplicación gradual del presupuesto por programas, según el cual cada departamento u organismo estatal debía fijar unos objetivos de gasto previos que guiaran su gestión presupuestaria. Pese a la acertada intención de la Ley en este propósito, como en otros tantos, no tuvo proyección práctica hasta la publicación de su sucesora en 1988<sup>70</sup>.

Resta referirnos a la implantación del sistema de información contable presupuestario en la Administración del Estado (SICOP) a través del Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, que hace viable, más bien perfecciona puesto que ya se había llevado a la práctica, la técnica del presupuesto por programas. Este sistema permite mantener la información contable-presupuestaria interrelacionada, y descentralizar la gestión.

Esta evolución desemboca en el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, con el que se adapta la regulación al texto constitucional, y se recogen las modificaciones que, vía Leyes de presupuestos anuales, se produjeron con posterioridad a 1977.

Finalmente, aparece la Ley 47/2003, General Presupuestaria, de un corte decididamente vanguardista y voluntad codificadora, en la que se aprecia una mayor preocupación por los principios de eficacia y eficiencia, y apuesta por la implantación de un sistema de gestión por objetivos.

Como se puede observar la mayoría de las mutaciones legislativas que se han producido en las últimas décadas en materia presupuestaria han apuntado directamente al gasto público y a la planificación a través del presupuesto, que parecen ser las materias en las que se centran las nuevas tendencias reguladoras, y que ocupan mayoritariamente la atención doctrinal.

---

<sup>69</sup> Exposición de Motivos: «...la presente Ley tiene muy en cuenta las disposiciones heredadas, pero también implanta normas que...se proponen incorporar con prudencia el régimen de las modernas actividades públicas en los órdenes económico y financiero...».

<sup>70</sup> Lo cual, por otro lado, no se explica muy bien si no es por el contexto histórico del momento y/o por la costumbre de despreciar todo lo preconstitucional. Y es que resulta curioso que su homónima de 1988, cuyos objetivos son reproducción de aquella, permaneciera vigente durante veinticinco años, y fuera aceptada en su momento como una Ley avanzada.

### C) EL DERECHO PRESUPUESTARIO COMO RAMA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO

Como hemos descrito, la Ley General Presupuestaria, continuando la labor integradora de su antecesora, viene a aunar la normativa que se había ido fraguando a lo largo del siglo XX, convirtiéndose así en la normativa presupuestaria básica del conjunto de la Administración del Estado. Aunque no acaba aquí su influencia, según vimos, la normativa presupuestaria sectorial aplicable a los otros entes territoriales del Estado (CCAA y Entes locales) se ha inspirado decididamente en ella, incluso admite el reenvío en algunos supuestos, lo cual ha permitido hablar de la existencia de un conjunto normativo presupuestario homogéneo o afín.

Esta identidad mínima parece ser aceptada unánimemente por la doctrina, las diferencias surgen a la hora de su consideración como rama del Derecho. En una línea más conservadora se ha objetado que: «...en los ordenamientos jurídicos en los que el sistema tributario es de carácter permanente y no rige el principio de anualidad del impuesto, puede decirse que no tiene mucho sentido, en rigor -desde el punto de vista de los efectos y del valor jurídico del presupuesto- hablar de “Derecho Presupuestario”, entendido como ordenación jurídica de la actividad financiera del Estado y demás entes públicos dirigida a la obtención de ingresos y la erogación de los gastos necesarios para atender al funcionamiento de los servicios públicos y a la satisfacción de las demás necesidades colectivas. Y esto porque hoy, en nuestro derecho, el presupuesto, institución jurídica fundamental del Derecho Público, no constituye una ordenación jurídica, sino contable, de los ingresos públicos, por cuanto él ni crea ni disciplina el régimen de su establecimiento y exacción»<sup>71</sup>. No compartimos esta consideración por cuanto que, si en los ingresos es cierto que el margen de actuación presupuestario es escaso (aunque nos negamos a admitirlo como una mera relación contable, véanse sino las clasificaciones funcional o económica, o su posibilidad de fiscalización, entre otras “reglas”), no ocurre así en los gastos, para los que continuamente surgen nuevas técnicas de presupuestación y normativa más desarrollada sobre su control y gestión.

Girando hacia posturas más eclécticas, si aceptamos la existencia de un conjunto normativo, y si parece claro que la institución presupuestaria desciende históricamente y se encuentra íntimamente unida a una función estatal de mayor proyección como es la actividad financiera de la Hacienda Pública, no podemos negarle la condición de apéndice jurídico. Esto ha llevado a un sector mayoritario de la doctrina a hablar del Derecho Presupuestario como uno de los sectores en que se puede dividir el Derecho Financiero -ubicado, a su vez, en la parcela del Derecho Público-, junto con el Derecho Tributario, el Derecho del Crédito Público y el Derecho Patrimonial Público<sup>72</sup>. De este modo, se acepta y

---

<sup>71</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*; Tecnos, Madrid. 1970. (pág. 43).

<sup>72</sup> Esta concepción parecía también desprenderse de la lectura del antiguo artículo 22 del TRLGP de 1988: «Son derechos económicos de la Hacienda pública y constituyen el haber de la misma:

- *Los tributos, clasificados en impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales.*

define el Derecho Presupuestario como<sup>73</sup>: «la rama del Derecho Financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de la gestión, empleo y contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de los recursos, alimentan el Tesoro Público».

No obstante, esto no agota todas las posibilidades sobre la entidad del Derecho Presupuestario. La última pregunta es si podemos dar un giro más de tuerca y plantearnos el Derecho Presupuestario como una rama independiente del ordenamiento jurídico. Tradicionalmente la doctrina ha considerado la existencia de una rama del Derecho cuando concurrían tres circunstancias:

1ª. La existencia de un ámbito de la realidad social bien acotado sobre el que actúa: Sin duda, su objeto se puede identificar como el presupuesto de las Administraciones Públicas que, a su vez, se englobaría dentro de la actividad de la Hacienda Pública. Lo que no parece tan claro es que esté desvinculado respecto de esta.

2ª. Concurrencia de unos principios generalmente aceptados y específicos de esta área: Nadie cuestiona hoy unos usos o reglas generales que informan la vida presupuestaria y a los que la doctrina califica sin tapujos como verdaderos principios propios de la materia (principio de anualidad, universalidad, especialidad, etc.), incluso se ha hablado y escrito abiertamente sobre la crisis de estos principios.

3ª. Un conjunto de relaciones homogéneas que disciplinan su contacto con los administrados y con el resto de los sectores del ordenamiento jurídico: Respecto a estas, dos tipos; unas relaciones internas con las otras ramas financieras, y otras externas con el resto del ordenamiento jurídico, especialmente destacable la cercanía que mantiene con las instituciones del Derecho Administrativo.

El problema estriba, no sólo en la dificultad de admitir la concurrencia de estas tres circunstancias de modo claro, también en que el nacimiento relativamente reciente de este grupo normativo crea reticencias en esos mismos autores para reconocerle independencia respecto al Derecho Financiero.

Con el ánimo de, como mínimo, dejar el debate abierto, apuntamos dos notas a favor de la postura más progresista; en primer lugar, la intensa actividad normativa desarrollada en los últimos años desde los distintos centros de poder normativo (Estado, Comunidades Autónomas y Entes locales) y, con ello, la incipiente preocupación de la doctrina más “joven” por el tema; y en segundo lugar, las tendencias de convergencia normativa que impone la Unión Europea, ambas empiezan a ser motivos suficientes para

- 
- *Los rendimientos procedentes de su patrimonio.*
  - *Los productos de las operaciones de la Deuda Pública.*
  - *Los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública».*

<sup>73</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*; 10ª edición; Universidad Complutense, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid. 1993. (pág. 29).

plantear la existencia de un Derecho Presupuestario. Precisamente por estas razones, y por otras más, no han faltado concepciones del Derecho Presupuestario desvinculadas del Derecho Financiero que lo han definido como<sup>74</sup>: «el conjunto de disposiciones constitucionales y legales concernientes a la representación nacional en la fijación y control de las finanzas del Estado».

## **D) CONTENIDO DEL DERECHO PRESUPUESTARIO**

Una vez admitido el Derecho Presupuestario como derivación del Derecho Financiero, estamos en condiciones de adentrarnos en su contenido, en su ámbito objetivo, que hasta ahora lo hemos explicado desde concepciones unívocas pero, como vamos a ver, no faltan apuntes doctrinales hacia la heterogeneidad de la materia.

Dos han sido los ejes sobre los que se ha hecho girar desde siempre el Derecho Presupuestario; el ingreso público y el gasto público, aunque hoy en día nadie duda de la presencia de otros elementos materiales. Bajo esta concepción, el Derecho Presupuestario englobaría<sup>75</sup>: la gestión, empleo y contabilidad de los ingresos públicos; el régimen jurídico de los gastos públicos; el régimen jurídico del Tesoro Público; y la conformación de la institución presupuestaria. En una perspectiva más extensiva, también se ha reflexionado sobre la amplitud de la normativa presupuestaria extendiéndola a otros ámbitos como la contabilidad, la fiscalización previa, la intervención de ingresos, la tesorería y la rendición de cuentas.

Coincidimos con la mayoría de la doctrina en la extensión de los componentes estudiados por el Derecho Presupuestario -incluso se pueden añadir más a los ya expuestos como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de este estudio-, no así con un sector doctrinal minoritario partidario de la autonomía didáctica de ciertos componentes del mismo. En este sentido la reivindicación más significativa se centra en el gasto público, defendiendo la existencia de un sector del ordenamiento jurídico-tributario con entidad propia, diferenciado del Derecho Presupuestario<sup>76</sup>; el Derecho del gasto público, susceptible de cierta autonomía didáctica y configurado como una de las ramas del Derecho Financiero<sup>77</sup>. Estructuralmente, el planteamiento se explicaría como una relación jurídica de

---

<sup>74</sup> WAGNER, A., citado por FERREIRO, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 16ª ed.; Marcial Pons, Madrid. 1994 (pág. 31).

<sup>75</sup> MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Manual de Derecho Presupuestario*; Colex, Madrid. 1992. (pág. 29), siguiendo, a su vez, la línea argumental de SAINZ DE BUJANDA.

<sup>76</sup> Esta idea ha venido de la mano de autores como RODRÍGUEZ BEREIJO, PÉREZ DE AYALA, GONZÁLEZ SÁNCHEZ O MARTÍNEZ LAGO.

<sup>77</sup> En la doctrina italiana se encuentran posturas parecidas en autores como BUSCEMA E INGROSSO, que básicamente consideran que la relación jurídica del gasto público se encontraría fundamentada en el deber que tiene el Estado de perseguir los fines públicos y de destinar únicamente a los mismos cuanto haya recaudado coactivamente de las economías privadas de los

gasto que, como todas, cuenta con un sujeto activo -los ciudadanos considerados en su conjunto-; un sujeto pasivo -el ente público dotado de poder tributario-; y un contenido esencial, en el que se distingue un derecho de los ciudadanos a un empleo total y correcto de los fondos públicos -con el deber de pagar tributos como contrapartida-, y un deber del Estado a prestar el servicio, comprar el bien o realizar la obra o actividad pública -con el derecho a cambio de exigir tributos-. Se trata, como vemos, de una relación jurídica inversa a la tributaria, que permite además conectar el Derecho Presupuestario con el Tributario.

En nuestra opinión resulta extremadamente sugerente esta explicación, se muestra claramente defensora de la posición de los administrados, y puede que algún día se pueda plantear en estos términos ya que goza de cierta base constitucional<sup>78</sup>, pero al menos hoy en día no resulta ni jurídica, ni jurisdiccionalmente, admisible o amparable un derecho subjetivo a realizar tal obra o prestar cual servicio a partir de un presupuesto. La consignación presupuestaria o presupuestación es un mero acto de previsión o programación no vinculante para el ente público. Distinto efecto tendría esa previsión cuando se ha iniciado el proceso de gasto ya que, como veremos, a partir de una determinada fase de gasto se genera relación con terceros, y en este sentido sí admitiríamos, aunque no se trate de una opinión generalizada, la relación obligacional.

En una línea crítica con este esquema obligacional, la relación jurídica no puede surgir en un campo -el del gasto público- cuyas normas no son materiales o de relación, dirigidas a crear derechos subjetivos de los particulares, sino instrumentales, para ordenar el ejercicio de la función financiera del Estado, lo que da como resultado un procedimiento administrativo; el de ejecución del gasto público. Constituiría pues, el cauce jurídico por medio del cual gasta y paga sus obligaciones la Administración. Parece que aquella situación jurídica se explica mejor desde la idea de función estatal de gasto público, concebida como binomio poder-sujeción, que como relación generadora de derechos y obligaciones.

También se ha sostenido la existencia de un Derecho de la Contabilidad Pública<sup>79</sup>. Su fundamento radica en que el proceso de gestión presupuestaria -gasto e ingreso- precisa para su ejecución de un instrumento al que se encuentra indisolublemente unido; la contabilidad -puesto que aquélla tradicionalmente se ha concebido como un procedimiento administrativo reflejado contablemente para llevar a cabo el seguimiento y control adecuados-. El conjunto de máximas y reglas que disciplinan la contabilidad de los entes

---

contribuyentes. Ese deber del Estado tendría su contrapunto en el derecho (poder) de exigir tributos constituyendo así el contenido esencial del Derecho Presupuestario.

<sup>78</sup> Resulta significativo que el artículo 31.2 de la Constitución Española, que se refiere a los principios de equidad, eficiencia y economía en la asignación del gasto público, esté encuadrado dentro de la Sección II, del Capítulo II del Título I bajo la rúbrica «*De los derechos y deberes de los ciudadanos*», lo que parece reconocer el derecho de los ciudadanos a un gasto público con justicia.

<sup>79</sup> Principalmente por CORRAL GUERRERO, L.: «La disciplina de la Contabilidad Pública y el Derecho Financiero»; *Civitas, R.E.D.F.*, nº. 3. 1974 (págs. 473 y ss); y en menor medida por MARTÍNEZ LAGO.

públicos constituiría, pues, para estos autores, un cuerpo legislativo al que denominan Derecho de la Contabilidad Pública. Tampoco compartimos la consideración de tales reglas como verdaderas normas jurídicas, en cuanto carecen de la forma y de las notas características de toda norma (generalidad y obligatoriedad).

Por desgranar hasta el máximo el Derecho Presupuestario, podrían ponerse de relieve también los matices que entrañan la regulación de otras dos instituciones presupuestarias; las operaciones financieras -regulación creada a base de importar masivamente usos y prácticas bancarias-, que consideramos más propia del Derecho mercantil; y la gestión patrimonial que, pese a algunas discrepancias doctrinales, está más próxima a las instituciones del Derecho Administrativo. Pero si hemos descartado la reglamentación de la contabilidad pública como ramificación jurídica, en mucha menor medida se puede aceptar ésta como tal por falta de autonomía del objeto.

En definitiva, hoy en día nos parece preferible la exposición del Derecho Presupuestario como un conjunto homogéneo de normas que, no obstante, tiene diversos objetos de estudio, lo que permite introducir diferencias y singularidades por razón de la materia. Especialmente ocurre esto con el gasto público que por ahora se mantiene como parte específica y sobresaliente del Derecho Presupuestario pero que dada la especial atención social y la intensa, pero inacabada, actividad normativa de la que ha sido objeto en los últimos años, constituye un objetivo doctrinal deseable y cercano, especialmente para el sector más dinámico de la doctrina.

#### **E) REFERENCIA DE LA NORMATIVA VIGENTE: COMUNITARIA, ESTATAL, AUTONÓMICA Y LOCAL**

Como ya expusimos, la ausencia de un código o ley básica en materia presupuestaria obliga a la exposición separada de las fuentes jurídicas, en función de los centros con poder normativo presupuestario de las que emanan.

1. Comenzando con la *esfera supraestatal*, la normativa de la Unión Europea apunta en dos sentidos; de un lado, encontramos la regulación propia o interna reguladora de sus propios presupuestos, materializada en: el Título II «*Disposiciones Financieras*» del Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992, (artículos 268 a 279), en el Reglamento financiero de 21 de diciembre de 1977<sup>80</sup>, en la denominada “Agenda 2000”, y su complementaria Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento, en las que se trata, respectivamente, el establecimiento de las líneas generales y de las perspectivas financieras para el periodo 2000-2006 y, finalmente, en el correspondiente Presupuesto General de la Unión Europea que anualmente aprueba el Parlamento a propuesta del Consejo, como autoridades copartícipes de la potestad presupuestaria. Esta normativa se completa con Informes Financieros y Acuerdos interinstitucionales de desarrollo.

---

<sup>80</sup> Reglamento financiero de 21 de diciembre de 1977 (DOCE L 356/1, 31/12/77). Este Reglamento ha sido desarrollado por el Reglamento 3418/93 de la Comisión, de 9 de diciembre de 1993, y modificado por el Reglamento 1687/2001 de la Comisión, de 21 de agosto de 2001.

De otro lado, aquellas directrices adoptadas desde Bruselas que, bajo figuras jurídicas obligatorias para los Estados miembros en forma de Tratado, Directiva o Reglamento, les imponen pautas comunes en el diseño de la política económica y, en lo que aquí interesa, presupuestaria. Particularmente destaca; en materia presupuestaria, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997 (al que nos hemos referido en nota anterior); y en materia contable, el Reglamento del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales conocido como SEC 95<sup>81</sup>.

2. A *nivel estatal*, la norma básica, además de las previsiones constitucionales recogidas en el Título I -artículo 31- y en el Título VII «*Economía y Hacienda*» -artículos 131 a 136-, viene dada por la Ley General Presupuestaria. Concretamente su Título II se dedica de lleno a los presupuestos a través de seis Capítulos, dedicados al contenido y procedimiento de aprobación del documento presupuestario, a la programación y gestión presupuestarias, y a los créditos tanto del Estado como del resto entes que integran el sector público estatal<sup>82</sup>.

Completan la legislación genérica las distintas Leyes de presupuestos anuales (durante muchos años seguidas de sus anejas Leyes “de acompañamiento”), que constituyen la concreción de la anterior normativa para cada año.

El aspecto procedimental es tratado detalladamente en los Reglamentos del Congreso, de 24 de febrero de 1982, y del Senado, de 3 de mayo de 1994.

En el plano contable rigen; el Plan General de Contabilidad Pública de 1994, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994; la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden del Ministerio de Hacienda, de 23 de mayo de 2002; y el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, por el que se implanta en la Administración del Estado un nuevo sistema de información contable, y se reestructura la función de ordenación de pagos.

Cierran la legislación sectorial, la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (comentada en nota anterior) y su complementaria Ley Orgánica con el mismo nombre; la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, la Ley 11/1996, de 27 de diciembre, de Medidas de Disciplina Presupuestaria, y la Ley 11/1995, de 11 de mayo, Reguladora de la Utilización y Control de los Créditos Destinados a Gastos Reservados.

Para completar y ampliar la anterior, se dicta normativa de desarrollo en forma de Órdenes ministeriales, acuerdos de Consejo de Ministros en aplicación de preceptos de la Ley General Presupuestaria, Resoluciones de la Dirección General de Presupuestos, y las

---

<sup>81</sup> Aprobado por el Consejo Europeo de la Unión Europea en junio de 1996, viene a sustituir al SEC-1970, en su segunda versión de 1979.

<sup>82</sup> La regulación de los presupuestos de la Seguridad Social encontró acomodo en el Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social, aprobado por RDLeg. 1/1994, de 20 de junio.



distintas notas informativas, circulares e instrucciones dictadas desde la Intervención General de la Administración del Estado (que por su variedad y contingencia no es posible reproducir).

3. A *nivel autonómico*, también existe una regla básica estatal constituida por la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que informa todo su sistema financiero.

En cualquier caso, contrasta que nuestra *norma normarum* haya sido tan prolífica en la regulación de los Presupuestos Generales del Estado, y no haya mencionado, si quiera la posibilidad de estos para las CCAA, como no se explique desde el respeto más escrupuloso a la autonomía de estos entes territoriales. La referencia constitucional se agota en el artículo 156, que menciona, casi de puntillas, la autonomía financiera de las CCAA<sup>83</sup>.

Junto a la norma estatal, se encontrarían las normas autónomamente dictadas por cada Comunidad desde su poder legislativo, y que son de tres tipos diferentes; en primer, lugar los preceptos de sus respectivos Estatutos de Autonomía dedicados a economía y hacienda, en los que se aprecia una fuerte influencia de la redacción constitucional; en segundo lugar, la mayoría de ellas han dictado leyes genéricas de Hacienda Pública, y planes de contabilidad adaptados al plan marco estatal<sup>84</sup>; por último, las leyes de presupuestos y de acompañamiento que aprueban anualmente, con la misma finalidad y espíritu que sus homónimas estatales.

4. La regulación para las entidades que conforman la *Administración local* responde al mismo esquema que las Comunidades Autónomas, salvando las distancias entre la potestad reglamentaria y la legislativa de una y otras. Así, encontramos como leyes básicas estatales: la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, -Título VI «*Presupuesto y Gasto Público*»<sup>85</sup>-, y el RDLeg 2/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, que, con naturaleza específica, complementa la anterior.

---

<sup>83</sup> Existen otras leyes más específicas que promulga el Estado con ánimo conciliador, y que pueden incidir indirectamente en esta materia. Tal es el caso de la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, del Fondo de Compensación Interterritorial; o de las leyes de cesión de tributos y de convenios económicos.

<sup>84</sup> Por citar el caso andaluz, merecen destacarse la Ley 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

<sup>85</sup> El aspecto presupuestario fue desarrollado por el RD 500/1990, de 20 de abril, (conocido como Reglamento Presupuestario), de reconocida técnica jurídica, y la Orden del Ministerio de Economía, de 20 de septiembre de 1989, por la que se determina la estructura de los presupuestos locales; y el aspecto contable, por las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local (en sus versiones de modelo normal, básico y simplificado) aprobadas por respectivas Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 23 de noviembre de 2004.

Paralelamente, las Corporaciones locales han hecho uso de su autonomía financiera -potestad reglamentaria-, a través de las Bases de Ejecución del presupuesto, que lo acompañan a modo de leyes de medidas fiscales y administrativas. Sin embargo, son pocas las que han ido más allá de este instrumento dictando reglamentos presupuestarios o contables con carácter monográfico y proyección plurianual, que podrían rellenar la falta de atención y la dependencia que mantienen respecto al legislador estatal.

## F) NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCE DE LA LEY DE PRESUPUESTOS

En la actualidad, el tema de la naturaleza jurídica de las Leyes de Presupuestos del Estado ha perdido las dosis de polémica que tradicionalmente ha enfrentado a la doctrina, y ello, porque también ha perdido protagonismo la polémica distinción entre Ley formal y Ley material sobre la que se sustentaba. A pesar de ser un tema superado<sup>86</sup> y sobre el que se ha escrito abundantemente<sup>87</sup>, no podemos dejar de exponer, aunque sea de modo sucinto, los principales pronunciamientos dados en torno a ello.

El meollo de la cuestión se centra en determinar si estamos ante una ley ordinaria, como el resto de las leyes que emanan del Legislativo, o ante un acto del Ejecutivo que, además, se distinguiría del resto de las leyes por su contenido, procedimiento y vigencia especiales. Ya de por sí el hecho de que la iniciativa legislativa se atribuya en exclusiva al Gobierno constituye una excepción a lo previsto en el artículo 87.1 de la Constitución sobre iniciativa indistinta de Gobierno, Congreso y Senado.

Desde la óptica de la Ley de Presupuestos como Ley formal, se trataría de un acto competencia del Gobierno, limitándose el Parlamento a consentir o aprobar este acto, sin capacidad innovadora, con lo que la supremacía del Ejecutivo en el proceso presupuestario quedaría garantizada. Por el contrario, si la concebimos como Ley material, se trataría del ejercicio de la potestad legislativa por las correspondientes asambleas, con la que autorizan al Gobierno de turno a realizar gastos y obtener ingresos dentro de los parámetros de una ley ordinaria. En el fondo de la cuestión subyace el problema de la limitación del poder al Ejecutivo por el Legislativo que ha caracterizado la relación entre estos dos poderes en los últimos dos siglos<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> La Ley General Presupuestaria de 1977 ya rompió esta discusión al concebir el acto de aprobación como ley material y formal al mismo tiempo, posición que se consolidó aunque todavía hoy se puede apreciar como el legislador se refiere en unas ocasiones a los «Presupuestos» y en otras a la «Ley de Presupuestos».

<sup>87</sup> Resultan de especial interés las reflexiones puestas de manifiesto en la obra MARTÍN-RETORTILLO, L. y RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Ley de Presupuestos generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid. 1989.

<sup>88</sup> De hecho el origen de esta distinción conceptual en torno a la Ley se remonta a la mitad del siglo XIX. Según GONZÁLEZ DEL CAMPO, L. («Las Leyes de Presupuestos en la Constitución española»; *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 236. 1995) tuvo su máximo exponente en el conflicto presupuestario que aconteció en la Prusia del Kaiser GUILLERMO I

Si bien el Tribunal Constitucional ha reconocido a las Cámaras una potestad presupuestaria separada o desdoblada de la legislativa, según interpretación del artículo 62.2 de la Constitución Española<sup>89</sup>, resulta evidente que el artículo 134 del mismo texto habla de “Ley” que, en primer lugar, aún con un procedimiento de tramitación específico, no deja de ser un procedimiento netamente legislativo; y, en segundo lugar, comparte el rango de las leyes ordinarias, por lo que la distinción entre ley formal y ley material tiene más de artificio que de base constitucional. La Constitución entiende la función presupuestaria pues, como un poder bifronte y equilibrado entre ambos, y el presupuesto no puede concebirse como acto separado y de naturaleza distinta a la Ley que lo aprueba. De este modo el Parlamento ejerce normalmente su función legislativa, aunque con algunas especialidades que, sin embargo, no desnaturalizan el carácter legislativo de la función.

Respecto a la segunda cuestión polémica, la extensión objetiva de las Leyes de Presupuestos -especialmente de sus respectivas “Leyes de acompañamiento”-, y sus limitaciones materiales -de más reciente calado que la anterior-, ha tenido extenso tratamiento a través de ya una consolidada doctrina jurisprudencial<sup>90</sup>. Siguiéndola en este punto, el Tribunal Constitucional ha interpretado *ex* artículo 134 de la Constitución Española dos vertientes objetivas:

- Un contenido necesario e indisponible: Que abarca la totalidad de los ingresos y gastos del sector público estatal y el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, a los que la Constitución se refiere expresamente. Este ámbito positivo está sujeto a dos tipos de limitaciones; limitación temporal impuesta por el principio de anualidad (con las excepciones que suponen los gastos plurianuales, la incorporación de remanentes de crédito y la prórroga presupuestaria), y limitación de carácter tributario que impide crear, suprimir o modificar sustancialmente tributos, aunque sí la adaptación del tributo a la realidad<sup>91</sup>.

- Un contenido eventual o posible, no especificado en la Constitución, y sobre cuya extensión los autores no se ponen de acuerdo. Lo que sí es indudable es que desde el año 1978 las Leyes de Presupuestos anuales han experimentado un continuo y progresivo aumento en el número de artículos, disposiciones adicionales, transitorias y finales, en lo

---

cuando, en 1862, el Canciller BISMARCK, valiéndose de sus éxitos en las campañas militares, se las ingenió para aprobar un presupuesto sin la aprobación de la Cámara baja, requisito imprescindible según la Constitución prusiana del momento (que se negaba sistemáticamente a financiar la ampliación y reforma de los ejércitos). Seis años más tarde conseguiría esta autorización con lo que obligaba a formular una nueva construcción teórica que diera respuesta a esta situación irregular.

<sup>89</sup> Vid. STC 27/1981, de 20 de julio, entre otras.

<sup>90</sup> Tal se desprende de la STC 76/1992, de 14 de mayo, a modo de resumen de la doctrina contenida en las SSTC 27/1981, 63/1986, 65/1987 y 65/1990.

<sup>91</sup> STC 27/1981, de 20 de junio.

que se ha denominado “desbordamiento normativo” de estas leyes<sup>92</sup>. En una postura estricta -defendida desde un sector de la doctrina<sup>93</sup>, desde el propio Consejo de Estado<sup>94</sup> y desde otras instancias jurídicas y políticas<sup>95</sup>-, estas Leyes deberían englobar sólo las normas generales a las que ha de ajustarse la ejecución de ingresos y gastos en el periodo presupuestario.

Pero la realidad muestra un panorama bien distinto en el que el legislador ha interpretado *contrario sensu*, y quizá de modo abusivo, el apartado 7º del artículo 134, de modo que todo lo que no sea materia tributaria reservada cabe en la Ley de Presupuestos, en un desprecio absoluto al principio de seguridad jurídica<sup>96</sup>, aunque con grandes dosis de eficacia y celeridad legislativas. El Tribunal Constitucional se ha mostrado, con algunas reservas, partidario de esta postura -lo que le ha valido fuertes y severas críticas desde la doctrina e incluso disidencias internas-, admitiendo la inclusión de materias propias de ley ordinaria siempre que guarden “relación directa”, bien con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos, bien con los criterios de política económica general<sup>97</sup>. La inclusión de estas materias conexas se justifica como «*un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno*»<sup>98</sup>.

---

<sup>92</sup> A través de estas “leyes escoba” se han llegado a regular aspectos tan variopintos como la supresión de las Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana como corporaciones de Derecho público (STC 178/1994), o la autorización para la entrada en domicilio previa acreditación de la deuda tributaria (STC 76/1992).

<sup>93</sup> Entre otros, por Ferreiro Lapatza.

<sup>94</sup> Este órgano en su Memoria del año 1986 fue especialmente crítico, al igual que lo ha sido en otras ocasiones el Consejo Consultivo de la Generalidad de Cataluña. Para profundizar en estos pronunciamientos se puede consultar SAINZ MORENO, F.: «Los textos normativos. Condiciones de inteligibilidad», en *Actualidad y Perspectivas del Derecho Público a fines del siglo XX. Homenaje al Profesor Garrido Falla*, vol. I; Universidad Complutense, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid. 1992. (pág. 455).

<sup>95</sup> El Grupo Popular del Congreso de los Diputados planteó en 1993 una proposición de ley, que finalmente no vio la luz, para reformar la Ley General Presupuestaria con la adición de un párrafo final al artículo 51 con la siguiente redacción: «*El articulado de la ley de Presupuestos Generales del Estado contendrá exclusivamente las innovaciones normativas que sean consecuencia indispensable de la política económica y presupuestaria plasmada en el estado de ingresos y gastos contenidos en los propios Presupuestos*». Véase al respecto el Boletín Oficial del Congreso de 30 de julio de 1993, serie B, núm. 13-1.

<sup>96</sup> Una de las manifestaciones del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) es la prohibición de incorporar por esta vía legal normas típicas del Derecho codificado, según ha declarado el Tribunal Constitucional en Sentencias 76/1992, FJ 4º y 195/1994, FJ 2º, *in fine*.

<sup>97</sup> STC 63/1986, de 21 de mayo, FJ 12º.

<sup>98</sup> STC 76/1992, de 14 de mayo.

Como última nota, el hecho de que la Constitución Española nada diga respecto de las leyes de presupuestos autonómicas, no ha impedido al alto Tribunal pronunciarse sobre las limitaciones de estas leyes sectoriales por vía analógica<sup>99</sup> y sobre las restricciones a las facultades de debate y enmienda que sufre el órgano legislativo autonómico en la tramitación de este tipo de leyes, en el mismo sentido que lo ha hecho respecto a las leyes presupuestarias estatales.

No obstante lo expuesto, este proceso de expansión, y la propia existencia de este tipo de leyes, se ha abandonado desde la promulgación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 como texto único, por lo que se vuelve a una línea de rigor legislativo.

---

<sup>99</sup> STC 116/1994, FJ 5º. Cita aquí el Tribunal, para apoyar esta precisión, su Auto 428/1989, y su Sentencia 179/1989.

#### IV. LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

La esencia de la institución presupuestaria se encuentra definida y condicionada por un conjunto de principios que, aunque no han encontrado reflejo legal o reglamentario expreso y sistematizado<sup>100</sup>, sí se encuentran difuminados en la regulación financiera y, sobre todo, han sido unánimemente acogidos por la doctrina especializada. Fue la escuela económica clásica la primera que elaboró una serie de principios presupuestarios en los que basar desde el contenido, pasando por su forma de elaboración, hasta su gestión y ejecución, de modo que cumplieran una función análoga a la de los principios generales del ordenamiento jurídico, si bien circunscrita al ámbito presupuestario. De este modo nacieron los llamados principios presupuestarios clásicos que, tras pasar por una etapa de readaptación, todavía son capaces de explicar la naturaleza presupuestaria.

##### A) SU ANÁLISIS Y CLASIFICACIÓN

Su carácter variado y múltiple ha llevado a la doctrina a aportar distintas clasificaciones en función de su naturaleza, si bien con más diferencias de forma que de fondo. La clasificación más desarrollada ha sido aportada por el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid<sup>101</sup> distinguiendo entre:

- Principios políticos: Aluden al procedimiento y reparto de funciones presupuestarias y se encuentran sintetizados en el principio de competencia, aunque algunos autores han aportado más variedad. Constituyen «un conjunto de reglas con las que se pretende sustanciar el carácter básico exigible al presupuesto, como instrumento de equilibrio de poderes y de distribución de competencias correspondiente a un Estado constitucional»<sup>102</sup>.

- Principios económicos: Hacen referencia al papel que debe jugar el presupuesto como instrumento que disciplina la actividad económico-financiera del sector público, con la intención de que esta actividad no perturbe el normal desenvolvimiento de la economía privada. En ellos se encuadran, según criterio unánimemente aceptado, los principios de nivelación, de gestión mínima, de neutralidad y, en menor medida, el de no emisión de deuda pública.

---

<sup>100</sup> Sus referencias hay que vislumbrarlas; en el artículo 134 de la Constitución, y a lo largo de los preceptos de Ley General Presupuestaria para el Estado; y para los restantes entes públicos, en los preceptos de la legislación sectorial que, de modo análogo, aluden a la concepción de sus respectivos presupuestos.

<sup>101</sup> SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, vol. II., Madrid. 1967.

<sup>102</sup> GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública General y de España*; 3ª edición, Tecnos, Madrid. 1994. (pág. 259).

- Principios jurídicos: Fueron formulados por la escuela clásica en su insistente propósito de declarar la actividad financiera como una actividad pública reglada. Son los principios presupuestarios propiamente dichos, y afectan a la naturaleza y extensión del gasto público; unidad, universalidad, publicidad, temporalidad, especialidad y equilibrio.

- Principios contables<sup>103</sup>: Están centrados específicamente en la mecánica contable que acompaña a la ejecución del presupuesto, por lo que tienen un carácter secundario e instrumental, facilitando la plasmación práctica de los principios anteriores. Se suelen identificar con los principios de unidad de caja, ejercicio cerrado, presupuesto bruto, especificación y no afectación<sup>104</sup>.

No es esta, sin embargo, la clasificación mayoritariamente aceptada, ni mucho menos la única que aporta la doctrina. Así, existen opciones doctrinales a favor de englobar los principios jurídicos dentro de los políticos<sup>105</sup>; otras que eluden hablar de principios de corte contable<sup>106</sup>; también quienes prefieren englobar los principios políticos y jurídicos bajo la consigna común de principios constitucionales<sup>107</sup>; y finalmente, los que no consideran la posibilidad de principios de índole jurídica por cuanto todos los principios pertenecen al mundo jurídico en el momento en que están formulados a través de reglas o normas jurídicas<sup>108</sup>; esto es, el Derecho se habría encargado de asimilar los principios presupuestarios que inicialmente surgieron del ámbito económico y político.

Coincidiendo sustancialmente con estas apreciaciones, consideramos más acertado englobar los principios denominados jurídicos dentro de los de corte político, para proceder a la exposición que se hace a continuación de cada uno de ellos.

---

<sup>103</sup> Se trata de principios presupuestarios de naturaleza contable, por lo que hay que diferenciarlos de los principios que proclama el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 –Primera parte- (entidad contable, uniformidad, gestión continuada, etc.), con los que en ocasiones se confunden, y que atañen exclusivamente a la llevanza de la contabilidad, sin que repercutan en la gestión presupuestaria.

<sup>104</sup> El profesor NAHARRO MORA, J.M. -*Lecciones de Hacienda Pública*; Sucesores de Rivadeneyra, S.A., Madrid. 1952. (pág. 259-267)-, propone el “principio de especificación” según el cuál, la cuentas se clasifican de acuerdo con criterios diversos que suelen atender a la naturaleza objetiva de los pagos y cobros.

<sup>105</sup> LOZANO IRUESTE, J. M.: *Introducción a la teoría del Presupuesto*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1983.

<sup>106</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J., y SOLER ROCH, M. T.: *Temas de Derecho Presupuestario*; L. Compás, Alicante. 1990. (pág. 113).

<sup>107</sup> NAHARRO MORA, J. M.: «Evolución y problemas del Derecho presupuestario», *Anales de la Universidad de Valencia*, año XXV, curso 1951-52, Valencia. 1953. (págs. 37-47).

<sup>108</sup> MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Manual de Derecho Presupuestario*; Colex, Madrid. 1992. (pág. 111).

## 1. Principios políticos:

**a) Principio de competencia.** Constituye una de las piezas maestras del Derecho Presupuestario y se encarga de distribuir entre el Legislativo y el Ejecutivo las funciones dentro del proceso presupuestario. En España tiene su primer antecedente constitucional en la Constitución de Cádiz de 1812 que reservaba a las Cortes la potestad de fijar los gastos y establecer las contribuciones e impuestos anuales. Actualmente, el precepto base lo encontramos en el artículo 134 de la Constitución determinando, en una línea idéntica a lo que sucede en el derecho comparado, que: *«corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación»*.

Además de estas dos fases a las que se refiere el texto constitucional, la práctica, y la propia legislación presupuestaria<sup>109</sup>, han completado el ciclo presupuestario, estableciendo a continuación otras dos; la ejecución y el control. De modo que, al menos cuantitativamente, existe un reparto paritario: al Gobierno corresponde la preparación y formación del presupuesto -la iniciativa- y la ejecución; y al Parlamento la aprobación (en su caso, la enmienda y la desaprobarción), y el control que, aunque lo puede ejercer a priori con alcance limitado, fundamentalmente se desarrolla a posteriori.

Según el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, además de esta separación de funciones, las relaciones entre ambos poderes se basan en otros dos principios que matizan el anterior: la coordinación de funciones -ya que el ciclo presupuestario se compone de fases entrelazadas que obligan a que haya conexión en la actuación de ambos-, y la irrenunciabilidad de competencias -que impide la dejación de funciones por alguno de ellos ya que, al tratarse de competencias exclusivas, abortaría el proceso contable-.

Pese a este bienintencionado sistema que debería presidir las relaciones mutuas, el presupuesto aparece como el centro de una pugna por el poder político dentro del Estado que representa, en cierto modo, el equilibrio constitucional de un sistema democrático<sup>110</sup>. En esto radica la importancia del reflejo que tiene el sistema presupuestario en el texto constitucional, pues cuanto mayor sea la nivelación entre poderes, menores serán las probabilidades de abusos de poder, y mayores las garantías de los ciudadanos.

---

<sup>109</sup> La Ley General Presupuestaria y los Reglamentos del Congreso y del Senado han regulado detalladamente el procedimiento presupuestario.

<sup>110</sup> Esta idea, con la que coincidimos, fue aportada por RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «La Ley de Presupuestos en la Constitución Española», en *Hacienda y tributación*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1979. (págs. 163 y ss.).



**b) Principio de unidad**<sup>111</sup>. Es una de las tres vertientes diferenciadas (universalidad, unidad presupuestaria y unidad de caja) de un principio de unidad más genérico que se concibiera en su momento<sup>112</sup> como la necesidad de que todos los gastos e ingresos se incluyan en un solo presupuesto, prohibiéndose los ingresos y gastos extraordinarios. Concretamente, este principio alude hoy en día a la idea de presupuesto como documento único, aboliendo la existencia de presupuestos extraordinarios, de inversiones, industriales y comerciales, etc.

En realidad, hay que matizar este principio, ya que existen otras personas jurídicas que se integran en la organización del ente público -organismos autónomos, entidades empresariales públicas, sociedades mercantiles, etc.-, y que, en virtud de su autonomía, aprueban sus propios presupuestos. Esto lo ha solucionado satisfactoriamente la actual legislación al utilizar un término, en mi modo de ver afortunado, «*Presupuestos Generales*» (estatal) o «*presupuesto general*» (local) que, sin negar la individualidad de los distintos estados de gastos e ingresos que lo componen, logra una unidad -divisible, pero única en su globalidad-, a modo de presupuesto del *holding* público. De ahí también, que nuestra Constitución optara por la expresión sector público estatal, y no por Estado, más acorde con esta realidad plural.

Del mismo modo, esta unidad no se rompe, ni por la calificación de los gastos e ingresos como corrientes y de capital, que tiene efectos meramente internos sin que impliquen aplicaciones especiales; ni por los anexos y documentación complementaria que acompañan al documento presupuestario, con la única intención de completar su información y no sobredimensionarlo con aspectos no estrictamente presupuestarios.

Según esta descripción, se ha considerado que este principio cumple una función política clara; posibilitar el control eficaz del Parlamento sobre la actividad económica gubernamental a través del examen presupuestario<sup>113</sup>. También se ha buscado su justificación en la eficacia de la actuación pública<sup>114</sup>. Y finalmente, desde un punto de vista jurídico, se explica por la necesidad de procurar un solo acto de autorización presupuestaria que permita conocer, de una vez, la dimensión del presupuesto<sup>115</sup>.

---

<sup>111</sup> Sobre este principio se han realizado estudios en profundidad, a los que nos remitimos, como TROTABAS, L. y COTTERET, J.M.: *Finances publiques*; 4ª edición; Dalloz, París. 1970. (págs. 314 y ss), en la doctrina francesa; o GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Derecho Presupuestario*; Universidad de Sevilla, Sevilla. 1965, en la española.

<sup>112</sup> DUVERGER, M.: *Instituciones Financieras*; Bosch, Barcelona. 1960 (págs. 264 y ss.).

<sup>113</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado ...*, op. cit.

<sup>114</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*; 16ª edición; Marcial Pons, Madrid. 1994. (pág. 623). En la misma línea, BAYONA DE PEROGORDO, J.J., y SOLER ROCH, M. T.: *Temas de Derecho Presupuestario*; op. cit. (pág. 114).

<sup>115</sup> TROTABAS, L.: *Finances publiques*; op. cit. (Págs. 314 y ss.).

**c) Principio de universalidad.** Esta segunda manifestación del principio general de unidad pretende que la totalidad de los gastos e ingresos del ente público aparezcan contenidos en la relación presupuestaria. Esto, además, resulta necesario y consecuente con un único documento<sup>116</sup>.

No obstante, como sucede con otros principios, encontramos una excepción en los denominados gastos e ingresos no presupuestarios. Estos movimientos extrapresupuestarios, como su nombre indica, se refieren a flujos de caja que, por su carácter transitorio y/o inesperado, no se reflejan en el presupuesto -tal es el caso, nada despreciable por su frecuencia, de las llamadas operaciones de tesorería o créditos a corto plazo para salvar situaciones de iliquidez-. Pese a su naturaleza contingente, no consideramos justificado que las instrucciones de contabilidad hayan roto la integridad del sistema con la regulación de estos flujos, ni compatible con la previsión constitucional de que los presupuestos recojan la totalidad de los ingresos y gastos públicos.

Con cierta facilidad se cae en la confusión de este principio con el anterior y, en este sentido, el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid<sup>117</sup> distingue la función de cada figura al precisar que: «el principio de universalidad propugna que queden incluidos en el presupuesto todos los ingresos y todos los gastos, sin que se realicen compensaciones<sup>118</sup>, mientras que el principio de unidad debe quedar referido solamente a la presentación de un único documento presupuestario». En el mismo sentido, se ha acertado a diferenciarlos<sup>119</sup>, precisando que el de unidad estaría más centrado en la forma, con exigencia de un presupuesto único, y el de universalidad en el contenido.

**d) Principio de publicidad.** Este principio tiene dos lecturas en el ámbito presupuestario; el carácter público del documento y el régimen de contabilidad pública. En relación con la primera, existen dos preceptos constitucionales de aplicación directa; de un lado, como manda el artículo 9.3. de la Constitución, toda norma está sujeta al principio de publicidad –lo que se traduce en la correspondiente publicación oficial de las leyes de presupuestos estatales y autonómicas, y de los acuerdos de los Plenos locales, según el caso-; de otro, el artículo 105 del mismo texto garantiza el principio de audiencia y participación de los ciudadanos en los asuntos que les afecten (esto lo

---

<sup>116</sup> En cualquier caso, la extensión de esta máxima debe entenderse tanto para el presupuesto del ente matriz, cuanto para los presupuestos de sus entidades dependientes (Organismos Autónomos y otras entidades con personalidad jurídica propia, y sociedades mercantiles).

<sup>117</sup> SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero*, op. cit. (pág. 13). Esta opinión es compartida por SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de...*; op. cit. (págs. 478 y 479).

<sup>118</sup> Esto, en mi opinión, aludiría más bien al principio contable de presupuesto bruto.

<sup>119</sup> MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero ...*; op. cit. (pág. 521).

analizaremos al hablar de los sujetos pasivos del presupuesto). Coadyuvan a la realización de estos mandatos, las difusiones mediales de los respectivos debates parlamentarios anuales, y el seguimiento público del que pueden ser objeto las preguntas e interpelaciones, como instrumentos de control al Ejecutivo.

Respecto a la segunda, el precepto 136 de la carta magna sienta el régimen de contabilidad pública al que se encuentra sometido la totalidad del sector público, entendido como la obligación de rendir cuentas anualmente ante el Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de los órganos autonómicos de fiscalización externa. La principal manifestación<sup>120</sup> de este régimen se produce con la formulación de la Cuenta General que deben realizar las Entidades públicas al terminar cada periodo económico, para su censura pública, y su remisión al Tribunal contable, donde se controla el sometimiento de aquellas a los principios constitucionales de legalidad, eficacia, eficiencia y economía del gasto público.

La Cuenta General sirve al principio de competencia –su aprobación compete al órgano legislativo- al tiempo que faculta el control, ya que con ello se produce el denominado “descargo al Ejecutivo” -que viene a significar que éste ha cumplido el mandato de gestión presupuestaria que le encomendara aquél al aprobar los presupuestos-.

**e) Principio de anualidad<sup>121</sup>.** Como regla general, toda ley, y la institución presupuestaria es formalmente una ley, se aprueba sin un periodo de vigencia determinado, desplegando sus efectos hasta que otra ley la deroga expresa o tácitamente. Excepcionalmente, existen leyes medida cuya efectividad está limitada en el tiempo, y el ejemplo típico de esto es la ley presupuestaria, cuya aplicación se hace corresponder con el año natural, ya que el presupuesto es concebido en el contexto actual como un programa a corto plazo.

La anualidad presupuestaria se ha justificado en un origen eminentemente político<sup>122</sup>: los Parlamentos del Estado Moderno, después de constantes reivindicaciones, consiguen arrancar a las Monarquías absolutas la votación anual de los impuestos lo que, con la evolución de la actividad financiera, se convierte en el actual principio de anualidad. Y nosotros hemos de añadir a su elección, también, razones puramente técnicas, y es que el periodo contable se ha hecho corresponder desde el primer momento con el año natural. Además, la programación de previsiones y

---

<sup>120</sup> No la única, ya que existe obligación de remitir otra información como las modificaciones presupuestarias o los contratos de especial trascendencia.

<sup>121</sup> Hay autores que se han referido a él como principio de temporalidad -MARTÍNEZ LAGO: *Manual de Derecho Presupuestario*; Colex, Madrid. 1992-. Incluso lo han llegado a englobar como una manifestación más del principio de especialidad.

<sup>122</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: «Organización política y Derecho Financiero»; *Hacienda y Derecho*; vol. I; Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1962. (pág. 429 y ss.).

resultados no parece que sea rentable realizarla a menor plazo, por su procedimiento gravoso (por el coste y trabajo que conlleva su elaboración), ni resultará fidedigna si se opta por un plazo mayor (ya que conforme nos prolongamos en el tiempo la curva de dispersión se pronuncia más, esto es, resulta más difícil de garantizar las previsiones a largo plazo). Finalmente, el funcionamiento de los servicios públicos y de la actividad administrativa se han ajustado perfectamente al periodo anual.

Aunque la idoneidad de esta periodicidad anual ha sido contrastada positivamente en la gestión presupuestaria desde sus orígenes, su incorporación al proceso de aprobación es relativamente reciente. En España, hasta el año 1984 se diseñaban los presupuestos estatales con proyección bianual, si bien se ejecutaban separadamente año por año, permitiendo en el año segundo la legislación que se incorporaban algunas modificaciones.

Sin embargo, la regla anual ha hecho aguas en algunos aspectos:

- La necesidad de garantizar la actuación financiera del Gobierno todos los años ha llevado a introducir, como salvaguarda de funcionamiento continuo, la técnica de la prórroga presupuestaria, que permite prolongar, con algunas limitaciones, los efectos del presupuesto al ejercicio inmediatamente posterior.

- También se ha consolidado en nuestra legislación la incorporación de remanentes de crédito, como una modificación presupuestaria a través de la cual las obligaciones presupuestarias que a final de año quedan insatisfechas, pueden integrarse en el presupuesto siguiente hasta su liquidación.

- Asimismo, existen determinadas actuaciones y contratos que por su complejidad, su magnitud, su dificultad de elaboración, concertación y/o ejecución, resultan antieconómicas o de imposible cumplimiento a corto plazo, lo que ha obligado a arbitrar los llamados gastos plurianuales, mediante los que se contraen compromisos de gasto para varios ejercicios.

Esta anualidad se manifiesta no sólo en la aprobación, también en la gestión –esto es derivación del principio de devengo contable según el cual las obligaciones y los derechos se imputan al ejercicio en el que se reconocen, independientemente de que el flujo dinerario que generan se refleje en tesorería con posterioridad; en la ejecución -los créditos deben emplearse en el periodo para el que se aprobaron-, lo que da lugar al principio de especialidad temporal; y en la liquidación –los resultados contables y presupuestarios que hoy se calculan y aplican toman en consideración magnitudes anuales, en consonancia con el ciclo contable-.

**f) Principio de especialidad.** Este principio se suele enumerar a través de tres distintas acepciones: especialidad cuantitativa, especialidad cualitativa y especialidad temporal. El triple aspecto de la especialidad presupuestaria viene recogido en la

normativa estatal, autonómica y local, presidiendo la ordenación jurídica del crédito presupuestario<sup>123</sup>:

f.1. Especialidad cualitativa: Los créditos consignados en el estado de gastos del presupuesto deben gastarse única y precisamente en aquello que se ha especificado para ellos. Se trata de hacer buena la finalidad del gasto y para ello se ha articulado la técnica de la clasificación funcional del gasto, y del presupuesto por programas.

f.2. Especialidad cuantitativa: Como máximo, puede gastarse en cada crédito la cantidad que haya sido autorizada –consignada– para el mismo, sin que pueda sobrepasarse con la realización de gastos por encima de la previsión inicial o para los que no exista crédito. En este punto, nuestra legislación prevé, en los distintos niveles estatal, autonómico y local, la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos que amparen compromisos de gasto por encima del crédito disponible para ello –y esto sin perjuicio de las responsabilidades administrativas, contables y penales que se puedan derivar del acto nulo–.

f.3. Especialidad temporal: Los créditos únicamente podrán ser gastados dentro del ejercicio presupuestario para el que fueron concedidos. En realidad, estamos ante la concreción del principio de anualidad en el ámbito de la ejecución presupuestaria.

Genéricamente concebido, el principio de especialidad ordenaría gastar el montante previsto, en la finalidad señalada, y dentro del periodo temporal autorizado, de ahí que también se conciba en esencia como una limitación en la cantidad, calidad y tiempo del gasto público.

Este principio propugna que la autorización parlamentaria de los gastos no se dé de una manera global, sino detallada para cada crédito, de modo que el crédito autorizado para cada gasto sólo pueda emplearse en ese gasto<sup>124</sup>. La importancia de este principio se ha resaltado calificándolo como: «el *alma mater* del presupuesto, pues no en blande es el que mejor comporta o traduce los efectos jurídicos de la autorización respecto de los gastos públicos»<sup>125</sup>.

En cuanto a su fundamento jurídico, la doctrina apoya mayoritariamente su inclusión implícita en otros mandatos constitucionales como el principio de legalidad o competencia, aunque no faltan voces que niegan su constitucionalidad<sup>126</sup>.

---

<sup>123</sup> Sobre la evolución histórica española de la regulación de este principio se puede consultar LÓPEZ ESCOBAR, E.: *Los orígenes del Derecho presupuestario español*; op. cit. (págs. 247 a 256).

<sup>124</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho...* op cit., pág. 479.

<sup>125</sup> MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Manual de Derecho ...* op. cit. pág. 118.

<sup>126</sup> Para esta disertación recomendamos CORCUERA TORRES, A.: *Las modificaciones de los créditos presupuestarios competencia del Gobierno*; McGraw-Hill, Madrid. 1996. (págs. 28 a 36).

La justificación del principio tiene carácter político<sup>127</sup>, por cuanto la autorización parlamentaria al Ejecutivo no se concede de modo genérico e indeterminado -lo que daría amplio margen de gasto a los gestores finalistas-, sino concretando para cada finalidad el montante máximo de los fondos. La habilitación parlamentaria al órgano ejecutivo para realizar el gasto va en consonancia en unas reglas que limitan y condicionan su margen de actuación.

En este principio las excepciones son más notables que en sus homólogos por virtud de las denominadas “modificaciones presupuestarias”, que se definen como alteraciones cuantitativas (créditos extraordinarios, suplementos, generación, ampliación, y bajas de crédito), cualitativas (transferencias de crédito), o temporales (incorporación de remanentes de crédito), en los créditos iniciales del presupuesto, que se aprueban, una vez entrado en vigor, durante su ejecución, y que están motivadas por necesidades desconocidas o indeterminadas en el momento de la elaboración. No obstante, el alto grado de aceptación de estas figuras por la doctrina -por sus orígenes casi simultáneos a los del propio presupuesto, por su cobertura legal, y por la propia idea de presupuesto como un plan flexible- ha llevado a concebirlas como una especie de “excepciones regladas” que no socavan la vigencia del principio de especialidad<sup>128</sup>.

**g) Principio de equilibrio.** Constituye uno de los pilares básicos del pensamiento clásico de la Hacienda Pública y una referencia obligada en todos los análisis económicos de la actividad financiera durante el siglo XIX. En su concepción tradicional, propugnaba la idea de que los gastos públicos no debían superar, en ningún caso, los ingresos, por lo que no bastaba con que el presupuesto fuera lo más reducido posible, debía estar, además, nivelado, igualado en ingresos y gastos. Esto se conseguía con la interacción de dos elementos; disminuyendo los gastos o aumentando los ingresos en épocas de depresión, y aumentando los gastos o reduciendo los impuestos en tiempos de prosperidad.

---

<sup>127</sup> Así lo afirman SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho...*; op cit. (pág. 479), y MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero...*; op. cit. (pág. 527).

<sup>128</sup> A pesar de tratarse de un uso comúnmente aceptado, y de contar con una larga tradición en nuestra historia presupuestaria, no queremos pasar por alto su efecto realmente distorsionador en la propia esencia de la institución presupuestaria. No parece que ninguno de los motivos argüidos pueda considerarse suficiente para justificar la existencia de estas anomalías, que funcionan como un agujero por donde escapa toda una teoría del Derecho Presupuestario. Es más, por su frecuencia y abuso, consideramos cuestionable la concepción presupuestaria mientras la propia legislación ampare estas prácticas. A este respecto vemos sumamente interesante la iniciativa introducida -en principio sólo para el presupuesto estatal- en la Ley General Presupuestaria, denominada «Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria» (artículo 50) a través del cual parece crearse una “bolsa” de crédito disponible para actuaciones imprevistas. Habrá que esperar a su extensión al resto de los entes presupuestarios, pero adelantamos que esto puede suponer la reducción -puede que finalmente la desaparición- de estas alteraciones en el presupuesto, y abrir una nueva etapa en la gestión presupuestaria.

Sin embargo, pese a su importancia, inicialmente, al contrario que otros principios<sup>129</sup>, no fue recogido expresamente en la legislación presupuestaria del Estado, aunque se podía leer entre líneas en la Ley de Administración y Contabilidad de 1911. En cambio, sí ha sido regulado de forma continua y expresa en la legislación de régimen local<sup>130</sup>, y en este punto lo consideramos como una de las principales aportaciones del ámbito local a la legislación presupuestaria.

Dada la escasa referencia legislativa y la idea que traduce, a medio camino entre el campo jurídico y el económico, se ha titubeado a la hora de encuadrarlo entre los principios jurídicos, o entre los económicos o contables. En principio, al no haber existido hasta hace poco un mandato legal básico que impusiera el equilibrio, existían más argumentos para encuadrarlo entre los principios económicos. No obstante, defendemos su pertenencia al ámbito jurídico por tres razones: porque su referencia en la legislación local nos parece, de por sí, suficiente para admitirlo como tal; porque dentro de aquellos existe ya una versión del mismo a través del principio de nivelación; y, sobre todo, porque con la aparición de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria ha experimentado una revitalización y una codificación taxativa y básica para todas las Administraciones.

Históricamente se ha expuesto desde dos frentes: por un lado, se trata de buscar el equilibrio a nivel global, comparando el montante total de ingresos con el montante total de gastos; por otro, desde una óptica sesgada, comparando los gastos corrientes (consumos ordinarios y repetitivos como personal, bienes corrientes, suministros, etc.), con los ingresos corrientes (impuestos, tasas, transferencias corrientes, etc.)<sup>131</sup>, y según esto, caso de aparecer ingresos extraordinarios, se reservarían a necesidades extraordinarias, o a un fondo de maniobra para actuaciones futuras. Esto enlaza precisamente con las máximas económicas de subsidiariedad del crédito público -sólo se apela al crédito público para actuaciones excepcionales que deben ser corregidas de inmediato, como una situación coyuntural, pero nunca estructural- y de nivelación -los déficits públicos son inconcebibles, y los superávits consecuencia de una mala gestión-. Hoy en día se aportan nuevas visiones de este principio más acordes con la realidad económica<sup>132</sup>.

---

<sup>129</sup> Como apuntan BAYONA DE PEROGORDO, J.J., y SOLER ROCH, M. T.: *Temas de Derecho Presupuestario*; op. cit. (pág. 126).

<sup>130</sup> Artículo 168.1.e TRLHL. Posteriormente se introdujo en los presupuestos de los Organismos Autónomos 165.4 del mismo texto legal.

<sup>131</sup> Capítulos I a V de la clasificación económica del estado de gastos, y Capítulos I a V de la clasificación económica del estado de ingresos, respectivamente.

<sup>132</sup> El SEC 95 (descrito en nota anterior), incorporado a nuestro Derecho a través de la actual Ley General de Estabilidad Presupuestaria, conecta el equilibrio presupuestario con la capacidad o necesidad de financiación, comparando los capítulos I a VII de la clasificación económica del estado de ingresos con sus concordantes de gastos, de modo que una diferencia positiva (ingresos > gastos) genera excedente para futuros endeudamientos (capacidad de financiación) y una diferencia negativa (ingresos < gastos) representa el exceso de deuda que debemos reducir para buscar el

El equilibrio es un principio de tracto sucesivo, por lo que no basta con su cumplimiento formal en el documento presupuestario inicial, es necesario que se mantenga durante la ejecución anual<sup>133</sup>, lo cual constituye el principal escollo. Esto se traduce en la necesidad de que las modificaciones al alza en los créditos de gastos estén cubiertas previamente por los correspondientes recursos, y en la imposibilidad (o inconveniencia) de realizar un gasto afectado sin que se haya realizado el ingreso financiador.

Realmente, la actuación del principio de equilibrio se puede resumir hoy en día con una regla sencilla de funcionamiento doble e inverso: si el presupuesto se elabora confeccionando en primer lugar la relación de gastos -aquellos considerados socialmente rentables por el órgano ejecutivo, según su criterio de oportunidad- y, posteriormente, se consignan los ingresos disponibles, lo normal, es que estos sean insuficientes, y esto se soluciona con la aplicación, de modo conjunto o exclusivo, de tres opciones: reducción de gastos hasta igualar ingresos, financiación mediante deuda pública del gasto “excesivo”, previsión optimista (sin eufemismos, imprudente) de ingresos, lo que se denomina comúnmente “presupuesto inflado”. Como se puede apreciar el orden en que se han expuesto estas alternativas se corresponde con la preferencia de uso recomendada desde un criterio estrictamente económico; con la primera se mantendrá siempre el equilibrio presupuestario, con la segunda se puede caer en una espiral que dificulte el equilibrio a largo plazo -en presupuestos futuros-, y con la última se conculca de inmediato el principio, generando “agujeros” presupuestarios que hipotecan actuaciones futuras. No obstante, desde una perspectiva social o política la rentabilidad del gasto puede estar por encima del mantenimiento del equilibrio, por lo que el orden de preferencia variará<sup>134</sup>. Al contrario, si se detectaran primeramente los ingresos disponibles y posteriormente se eligieran los gastos hasta el límite de los primeros, el equilibrio o superávit estaría en todo caso garantizado<sup>135</sup>.

**h) Principio de control<sup>136</sup>.** Aludiría a la necesidad de observar el sometimiento permanente y pleno de la actividad presupuestaria a los principios de legalidad, eficacia,

---

equilibrio. Se trata en definitiva de comparar los ingresos y los gastos no financieros, con lo que esta nueva visión nos da un balance más ajustado de la gestión ordinaria de un ente público.

<sup>133</sup> De nuevo es la legislación de régimen local, la que acierta a establecer esta previsión.

<sup>134</sup> En el fondo de esta regla sencilla late todo un planteamiento político de la función que debe jugar el presupuesto (el sector público) en la actividad económica y social. Esto hizo que algunas Comunidades Autónomas se resistieran, inicialmente, a cumplir el objetivo de estabilidad presupuestaria que venía a “uniformar” la actuación de todo el sector público español tras la promulgación de las Leyes de estabilidad presupuestaria.

<sup>135</sup> En esto se basa el funcionamiento de la economía política: elegir el destino de unos recursos que se muestran escasos para atender usos alternativos e ilimitados.

<sup>136</sup> Pese a que no hemos encontrado referencia doctrinal unánime sobre este principio, entendemos que merece incluirse como tal por su naturaleza, por su sólido amparo jurídico, y por su extensión.



eficiencia y economía. Para ser precisos, más que un principio presupuestario, afectaría al régimen jurídico del gasto público, pero por la indisoluble conexión de este a la institución presupuestaria entendemos que merece su consideración en este apartado<sup>137</sup>.

En nuestra legislación, la fiscalización de la actividad financiera del sector público aparece reconocida desde varias posiciones. En cuanto a la extensión objetiva, se distingue: desde el plano jurisdiccional, por los Tribunales ordinarios (artículo 106 de la Constitución Española); desde el plano contable, externamente por el Tribunal de Cuentas y órganos autonómicos paralelos, e internamente por los servicios de intervención; desde el plano social, por los ciudadanos a través de los trámites de publicidad que se ofrecen a lo largo del ciclo presupuestario; y políticamente, por los grupos situados en la oposición parlamentaria. A su vez, por la forma en que se ejerce, se puede hablar de: control *a priori* o previo, concomitante o simultáneo, y *a posteriori* o ulterior; también limitado y pleno, o consuntivo; y finalmente, intermitente (por técnicas de auditoría) o permanente.

Asimismo se refiere la normativa a la extensión subjetiva, que abarcaría, además de la entidad matriz, las personas jurídicas dependientes de ella con presupuesto propio (Organismos, sociedades y otras entidades vinculadas).

Por lo que respecta a su amparo jurídico, encuentra apoyo constitucional en el mencionado artículo 106 (control judicial de la actividad administrativa), en el 31.2 (que se refiere a los principios que rigen la programación del gasto público) y, sobre todo, en el 136 (sobre la naturaleza y funciones del Tribunal de Cuentas). Aunque es la legislación ordinaria la que se refiere a él de modo más explícito, en los tres niveles sectoriales: a nivel estatal, el Título VI de la Ley General Presupuestaria desarrolla el control de la gestión económico-financiera por la Intervención General de la Administración del Estado; en el plano autonómico, el artículo 17 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas les insta expresamente a regular, entre otros aspectos, el control de presupuestos, lo que ha sido objeto de reflejo, en mayor o menor grado, en los correspondientes Estatutos de Autonomía y leyes autonómicas de Hacienda Pública<sup>138</sup>; y a nivel local, los artículos 213 y siguientes de la Ley reguladora de las Haciendas Locales se ocupan del Capítulo IV del Título VI denominado «*Control y Fiscalización*».

**i) Otras reglas.** Se trata de otras máximas que gozan de cierto apoyo legal y han sido puestas de manifiesto en algún momento por algunas voces doctrinales pero que, a nuestro juicio, no merecen la calificación de principios con el significado que a estos

---

<sup>137</sup> Esto, además, sucede también con los principios de especialidad cualitativa y cuantitativa, y no se duda por la doctrina de su naturaleza presupuestaria.

<sup>138</sup> Como en otros, en el caso de Andalucía se alude al control presupuestario en su norma básica (artículo 70 del Estatuto de Autonomía aprobado mediante Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre), y se desarrolla en el Título V «*De la Intervención*» de la Ley 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

dimos (generalidad y carácter integrador), ni mucho menos son mayoritariamente aceptados.

i.1. Reserva de ley o legalidad: Tiene su amparo en los artículos 133.4 y 134 de la Constitución Española y en el artículo 37 de la Ley General Presupuestaria aunque aluden exclusivamente a los presupuestos del Estado. Implica la necesidad de aprobar el documento presupuestario a través de una ley formal. Las Comunidades Autónomas han importado esta garantía utilizando sus leyes autonómicas para la aprobación, pero no ha tenido aplicación para el presupuesto general de las Entidades locales que, al carecer de capacidad legislativa, deben aprobarlo mediante acuerdo plenario, equiparándose en este sentido a un reglamento.

i.2. Principio de exactitud<sup>139</sup>: Defiende la eliminación de créditos globales o indeterminados (en este punto coincide plenamente con el principio contable de especificación) y de su antítesis, esto es, la superabundancia de detalles propia de la contabilidad analítica. Esto exige, por tanto, una clasificación adecuada del gasto público según los grupos de clasificación económica y funcional aprobados al efecto.

i.3. Principio de anticipación: Obligaría a los órganos ejecutivos a trasladar a sus respectivos legislativos el proyecto de presupuesto con suficiente antelación como para cumplir su entrada en vigor antes del primero de cada año. Se puede encontrar respaldo legal a esta previsión en la legislación que regula los presupuestos de los distintos entes presupuestarios, el problema para considerarlo como principio es que el legislador ha previsto el método suplente del presupuesto prorrogado, por lo que los gestores presupuestarios (especialmente los del ámbito local y autonómico) no se sienten obligados a estos plazos, y resulta frecuente que la aprobación, a veces toda la tramitación, se produzca iniciado ya el ejercicio.

## 2.- Principios económicos:

a) **Principio de gestión mínima.** El gasto público ha de ser lo más reducido posible y centrarse en aquellos sectores donde no puede o no quiere llegar el sector privado (tales como defensa, justicia, obras públicas), en consonancia con la concepción clásica del mismo como un consumo improductivo, y con la desconfianza hacia el Estado para intervenir en la vida económica. Los impuestos, pues, deben ser “neutrales”, que no distorsionen las fuerzas actoras del mercado.

Estas razones fueron originariamente aducidas por los grandes autores clásicos<sup>140</sup>, que concebían al Estado del último tercio del siglo XVIII no sólo como una organización ineficaz para crear riqueza y garantizar el libre comercio, si no, lo que es

---

<sup>139</sup> A los principios de exactitud y de anticipación se refiere, entre otros, SÁNCHEZ REVENGA, J.: *Presupuestos Generales del Estado...*; op. cit. (págs. 33 y 34).

<sup>140</sup> Es el caso de ADAM SMITH (SMITH, A.: *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (1776); Campbell, R. y Skinner, S., editores, Clarendon, Oxford. 1976.

peor, como un despilfarrador de recursos que privaba con ello de fondos a la industria y al comercio, que tanto necesitaban para acometer el proceso de industrialización.

**b) Principio de nivelación.** En realidad, es una consecuencia lógica del principio anterior. Este principio se ideó con la intención de que el Estado no gastara por encima de sus recursos ordinarios, ya que un gasto suplementario, además de restar riqueza a las economías domésticas, obligaría a acudir al crédito público, cuyo uso debe estar restringido para los déficits transitorios. Este principio realmente es la vertiente económica del principio de equilibrio ya expuesto, de ahí que en algunas clasificaciones no se aluda a él entendiéndose subsumido en aquél.

**c) Principio de neutralidad.** Los impuestos tienen que mantener una relación directamente proporcional a la protección y asistencia que reciben los ciudadanos del Estado. Esta formulación recoge el resumen de las cuatro máximas que defendía Adam Smith<sup>141</sup> en relación con los impuestos:

- Los ciudadanos deben contribuir según su capacidad económica individual.
- El impuesto y sus elementos deben ser reglados y fijados taxativamente.
- La recaudación debe ser flexible hacia el contribuyente en el plazo y forma.
  - La recaudación del impuesto debe estar supeditada a la productividad del gasto público que genera.

**d) Principio de excepcionalidad de la deuda pública.** La imagen de la deuda pública como un “cáncer” de la actividad económica, ha perseguido a esta forma de financiación desde sus primeras utilidades. No obstante, la doctrina y la normativa han evolucionado desde una actitud absolutamente negadora, hacia posturas menos beligerantes, en las que se admite este medio en función de la finalidad y la naturaleza más o menos productiva del gasto que financia. Hoy en día, no se discute su uso para financiar a largo plazo grandes obras o costosos servicios cuya ejecución, de otro modo, se vería ralentizada al ritmo de aportaciones anuales ordinarias, de acuerdo con las disponibilidades presupuestarias.

### **3.- Principios contables:**

**a) Presupuesto bruto.** Refleja la necesidad de que todos los gastos e ingresos se reflejen en el presupuesto por su importe íntegro, contabilizando sus descuentos en asientos independientes, y sin que puedan compensarse los gastos con los ingresos - constituye, por tanto, el reflejo contable del principio de universalidad-. Mantiene como única excepción la devolución de ingresos que se declaren indebidos por el Tribunal o autoridad competente.

Esta regla ofrece la ventaja de aportar información completa a los destinatarios de la actividad presupuestaria, pero se ha encontrado con la dificultad de su aplicación a las empresas públicas que, al igual que sus homónimas privadas, suelen usar el excedente o beneficio neto para compensar eventuales pérdidas, y no reflejan siempre los importes brutos de ingresos y gastos.

---

<sup>141</sup> SMITH, A.: *Investigación sobre...*; op. cit. (págs. 852 a 854).

**b) Unidad de caja.** Propone que todos los ingresos y gastos del ente público se centralicen en una caja única, lo que permite una gestión eficaz de la tesorería. Claro está que<sup>142</sup>: «...lo verdaderamente sustancial del principio de unidad de caja no es lograr la unidad física de la misma, sino conseguir su unidad contable y de dirección, de forma que se alcance la máxima economía en la gestión de los flujos financieros públicos (activos y pasivos), su intervención y control unitarios, y su administración coordinada. Todo ello en función de conseguir una eficaz distribución temporal de los recursos públicos de aquella forma centralizados». En el Estado, esto se garantiza a través de una cuenta que se mantiene abierta a tal efecto en el Banco de España, lo que no impide la apertura de cuentas en otras entidades, siempre que se autorice previamente, y de modo individualizado.

Las Comunidades Autónomas y las Entidades locales mantienen sus propias tesorerías -lo que consideramos acorde con su autonomía financiera-, y responden también al principio de caja única, si bien no se hace necesario centralizarlo a través de una sola cuenta.

Como otros, también ha quebrado este principio al dejar fuera de la caja única los fondos de los organismos públicos y de las sociedades mercantiles dependientes de estas Entidades, si bien, en el último caso, razones de dificultad técnica lo aconsejan por las diferentes contabilidad y régimen jurídico de funcionamiento entre unas y otras. Menos justificado parece la exclusión de los fondos de la Seguridad Social en la caja única estatal, la cual mantiene su propia unidad de tesorería, como no se trate de explicar desde la conveniencia de que el sistema financiero de la Seguridad Social, por su el déficit estructural que ha arrastrado tradicionalmente, no “perturbe” las cifras del restante sector público. En este sentido, no faltan voces que demandan la reconducción de los flujos de la Seguridad Social, incluso de los de las otras Administraciones territoriales, al Tesoro Público al objeto de dotarle de la más amplia base posible<sup>143</sup>.

**c) No afectación.** Es una continuación y un requisito para el funcionamiento del principio de unidad de caja; no basta que todos los fondos públicos se recojan en una sola dependencia, es necesario, además, que se empleen para sufragar indistintamente la totalidad de los gastos. Esto no impide en modo alguno la programación o planes de tesorería que jerarquicen las preferencias de pago.

Después de esto, no llegamos a entender como la Ley General Presupuestaria regula en su artículo 27.3 que los recursos de cada uno de los Organismos estatales han de destinarse a cubrir sus propias obligaciones, en lo que parece la primera quiebra de este principio. Según esto<sup>144</sup> «...el límite de la personalidad jurídica vuelve a marcar, en

---

<sup>142</sup> Como precisa GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: «El Tesoro público español: sus funciones» *Hacienda Pública Española*, nº. 14, 1972. (pág. 168).

<sup>143</sup> CABRERA PÉREZ-CAMACHO, M.: «Los principios presupuestarios»; *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº. 240. 1996. (pág. 303).

<sup>144</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*; op. cit. (pág. 628 y 629).

forma ni necesaria ni deseable, las fronteras de la aplicación de los principios presupuestarios».

Sí constituye una excepción declarada por la normativa presupuestaria, los ingresos afectados, que únicamente se pueden utilizar para un determinado gasto, al que les une una relación directa y objetiva. Tal es el caso de los ingresos que financian los créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliación y generación de crédito, y algunos ingresos específicos como las subvenciones finalistas, las contribuciones especiales, las cuotas de urbanización, los ingresos patrimoniales o los procedentes del Patrimonio Municipal del Suelo de los Entes locales, además de los ingresos que aparezcan afectados a un gasto en el documento presupuestario.

En relación con esto, hemos de poner de manifiesto que, en algunas ocasiones, la interpretación errónea de el principio de unidad de caja ha llevado a proclamar su incompatibilidad con la gestión de ingresos afectados, en el sentido de que de este tipo de ingresos debían quedar inmovilizados en la caja única hasta que fueran usados para satisfacer las correspondientes obligaciones. Esto podría conducir al absurdo de tener liquidez en la tesorería procedente de ingresos afectados cuyas obligaciones aún no han vencido, y no poder con ello atender el cumplimiento de otros pagos más urgentes –lo que incluso podría generar costes financieros–, sabiendo que la tesorería se restablecerá en breve plazo con los ingresos que correspondieran a estos gastos urgentes. En nuestra opinión esta confusión arranca de una concepción equivocada de la unidad de caja.

**d) Ejercicio cerrado (o de presupuesto anual, o de devengo).** Sólo pueden imputarse al presupuesto anual los ingresos y gastos que se realicen durante el ejercicio. Las obligaciones y los derechos se reconocerán en el ejercicio en el que se generen, con independencia de que el flujo de caja que generan (pago-ingreso) se produzca en un ejercicio posterior, lo cual se corrige con la incorporación de remanentes de crédito, y con la llevanza de una contabilidad de presupuestos cerrados (anteriores). Esto permite que no se distorsionen los resultados presupuestarios de un ejercicio con ingresos o gastos provenientes de otros precedentes.

**e) Especificación.** Todos los gastos deben estar perfectamente determinados en el presupuesto, sin que sean aceptables partidas globales o indeterminadas, y todos los ingresos deben identificarse según las fuentes de procedencia. Para ello las cuentas se clasifican de acuerdo con criterios que atienden a la naturaleza objetiva de los pagos y los cobros.

## **B) EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CRISIS DE LOS PRINCIPIOS CLÁSICOS**

Los principios clásicos del presupuesto fueron formulados con la idea de controlar de un modo más eficaz la actividad financiera del Estado en el contexto de un liberalismo económico y político en estado puro. Al igual que ocurre con el resto de los instrumentos mediales de los que se vale el Estado, la evolución de las funciones estatales determina la evolución del papel que debe jugar el presupuesto en su seno. Y la evolución que siguió el Estado a final del siglo XIX y a lo largo del XX, se puede sintetizar en una idea; el Estado

ha dejado de ser un mero espectador en el proceso económico y apuesta por intervenir, por acción u omisión, en la actividad económica, lo que multiplica y complica los estados de gastos e ingresos, y su gestión.

En este panorama los principios económicos han sido los más vaciados de contenido. Y así, carece de sentido hablar de gestión mínima cuando lo que se pretende es intervenir decididamente en la actividad económica, guiar la iniciativa privada y actuar en todos los sectores, no sólo los deficitarios, con la misma libertad que cualquier otro empresario; y de nivelación y excepcionalidad de deuda, cuando la legislación misma tipifica la apelación al crédito público como fuente de ingresos, reflejando una práctica absolutamente implantada en la vida pública, forzada en muchas ocasiones por las grandes obras públicas. Tampoco parece adecuado practicar la neutralidad impositiva cuando la Administración necesita cada vez más recursos para sufragar esas nuevas actuaciones que asume, sumergiéndose en una espiral expansionista presupuestaria que difícilmente puede controlar; o cuando se introducen exacciones parafiscales en los ordenamientos tributarios.

Junto a estas motivaciones económicas, existen causas políticas desencadenantes de este proceso, en parte derivadas de la anterior, como es, en primer lugar, la crisis del parlamentarismo. La progresiva asunción de funciones por el Estado que necesitan manifestarse a través de leyes, multiplica la iniciativa legislativa del Gobierno, cercenando el protagonismo que, hasta entonces, tenían las asambleas legislativas. Al mismo tiempo, la actividad pública, en general, sufre un proceso de tecnificación que no convierte a los parlamentarios en los mejores sujetos activos de ello, y aboga por reservar las tareas de preparación a las comisiones de técnicos que trabajan para el ejecutivo. Todo esto se manifiesta en el ámbito presupuestario, como apunta Sainz de Bujanda<sup>145</sup>, en una redistribución de las competencias presupuestarias caracterizada por el proceso de asunción de funciones por parte del órgano ejecutivo en detrimento del Parlamento. El Gobierno ha adquirido la capacidad normativa de la gestión y ejecución presupuestarias, y unas prerrogativas, que desfiguran el contenido y funcionamiento del presupuesto clásico. Estas razones han repercutido directamente en el equilibrio competencial -principio de competencia clásico- que antaño compartían Ejecutivo y Legislativo, y que ahora se inclina a favor de un gobierno, que monopoliza la propuesta, la gestión, la ejecución y la liquidación presupuestarias, pero en colaboración con su mandante. Todo ello ha sido compensado con la reorientación y ampliación de sistemas de control en manos del Legislativo, del Judicial, y de los propios ciudadanos, además de los controles internos que establece la Administración en su funcionamiento.

En este escenario, tampoco se defiende la compatibilidad del principio de presupuesto bruto que veíamos, con el funcionamiento de los servicios públicos desde criterios empresariales, ya que estos permiten que el excedente o beneficio neto se emplee en compensación de gastos, o que la reducción de estos amortigüe una posible pérdida o déficit.

---

<sup>145</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*; op. cit. (pág. 458).

Por otro lado, ya expusimos en el punto anterior la dificultad de sostener el principio de anualidad en algunos aspectos, que además ahora, tampoco parece idóneo para los servicios que se prestan a través de formas privadas (sociedades mercantiles), no acostumbradas a las rigideces y carácter cíclico de muchos servicios administrativos.

Quiebra también el principio de equilibrio<sup>146</sup>, cuando los Estados pretenden sacar a sus ciudadanos de la situación de desempleo y miseria que asoló en los periodos de posguerras durante el siglo pasado, y posteriormente, cuando deben cumplir los mandatos constitucionales que les imponen su papel promocional. Tampoco parece razonable, una vez admitido el funcionamiento cíclico de la economía, mantener un mismo patrón de equilibrio con validez universal para todas las épocas y con la misma proyección anual, imponiéndose el equilibrio “compensatorio o estabilizador”, que acumula superávits en periodos de inflación, y se endeuda en periodos de depresión.

Asimismo se aprecia una mitigación del principio de especialidad, de modo que la autorización del Legislativo se ejerce ahora mediante una especie de “ley marco”, dentro del cual se debe desarrollar la actuación presupuestaria del Gobierno. Esto, en parte, es debido a la implantación de los gastos plurianuales destinados a inversiones y operaciones de capital, que una vez conocidos y aprobados *ab initio*, se hace repetitivo volver sobre ellos.

Por su parte, los principios contables entran en rivalidad con la elasticidad y eficacia que en materia de gastos e ingresos exige la adaptación del sistema presupuestario a la evolución económica. Además, se observan con reticencia desde nuevas técnicas contables como la contabilidad analítica. Paralelamente, en esta evolución no han dejado de surgir nuevas formas presupuestarias con mayores dosis de racionalidad, y preocupadas por aportar información continua y detallada de la gestión presupuestaria, algo que hasta entonces no podía lograr la contabilidad clásica.

En definitiva, la nueva dimensión que cobra el Estado quiebra la concepción tradicional del presupuesto e impacta contra algunos de los principios sobre los que se erigió, obligando a buscar nuevas formas presupuestarias. No obstante, la mayor parte de los principios clásicos continúan teniendo vigencia -y no sólo formal-, de ahí que las regulaciones actuales mantengan gran parte de su contenido, aunque adaptado a la nueva situación<sup>147</sup>. Lo que sí ha quedado trasnochada es la preocupación de la Hacienda clásica por crear una tabla de principios breves, claros, concretos e inflexibles.

---

<sup>146</sup> Para conocer el significado del equilibrio presupuestario en el contexto preconstitucional, se puede consultar KAUFMANN, M.: *El equilibrio del Presupuesto*; Editorial del Derecho Financiero, Madrid. 1964.

<sup>147</sup> Incluso no faltan voces que demandan una vuelta a su formulación original para que la Ley de Presupuestos deje de ser un texto amorfo y elástico en el que tienen cabida iniciativas de política económica o de actividad administrativa.

### **C) SU CONSIDERACIÓN TRAS LA LEY GENERAL DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA**

El proceso de crisis descrito empezó con la construcción del Estado Social, y su desarrollo está íntimamente unido al mismo, de modo que mientras no se ultime aquél – misión utópica si entendemos el Estado Social como una reivindicación constante y adaptable a la nueva realidad- no se salvará esta crisis. No obstante, ni una ruptura o reformulación de principios puede ser eterna, ni la situación de principios de este siglo puede equipararse a la de la segunda mitad del pasado. Por estas razones y, sobre todo, por las nuevas pautas que marcan el escenario económico en que se desenvuelve el Estado español, entiendo que estamos asistiendo a un tenue resurgimiento de los principios económicos clásicos.

Concretamente, esta leve vuelta al pasado aparece, en gran parte, impuesta por las directrices que se marcan desde el seno de la Unión Europea a los Estados miembros como parte de una incipiente política económica comunitaria, que probablemente marcará, en los próximos años, y cada vez con más intensidad, la elaboración, objetivos, gestión, control y análisis presupuestario<sup>148</sup>. De hecho, ya son una realidad las Orientaciones Generales de Política Económica<sup>149</sup> que apremian a los Estados unidos a lograr unos objetivos más allá de los niveles mínimos exigidos en los pactos de estabilidad; a crear un fondo de maniobra adicional para la estabilización cíclica ante futuras inclemencias presupuestarias; a acelerar la reducción de la deuda; y a prepararse para los desafíos presupuestarios que conlleva el progresivo envejecimiento de la población. Y, en menor medida, ha influido otro hecho de trascendencia internacional probada como es la globalización económica de mercados.

De este modo, y sin aventurarnos en las nuevas formas de la teoría presupuestaria aún por venir, hoy en día podemos hablar ya de un retorno a la preocupación por el equilibrio presupuestario, aunque con una nueva denominación: la estabilidad presupuestaria. El saneamiento de las cuentas del Estado ha pasado de ser un objetivo perseguible desde la firma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997 (antes comentado), a un logro que, no obstante, exige ser mantenido de modo permanente. Y presumimos que se hará extensivo al resto de las Administraciones presupuestarias.

Bien es cierto que desde final del pasado siglo la economía pública se ha encontrado en posiciones cercanas al déficit cero recomendado -más bien al 3% requerido como criterio máximo de convergencia-, pero no lo es menos, que ello era debido a las dosis de conservadurismo y de sentido común que han mostrado mayoritariamente los ejecutores presupuestarios, y no un mandato legal, como sucede a raíz de la entrada en vigor de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, vigente para Estado y Entes locales, y su complementaria Ley orgánica, para las Comunidades Autónomas.

También hemos encontrado reminiscencias de los principios de la Hacienda clásica cuando observamos la preocupación por concebir el crédito público como un recurso

---

<sup>148</sup> De todo ello deberá dar debida cuenta la futura Ley General Presupuestaria.

<sup>149</sup> Adoptadas en el Consejo de Santa María de Feira, en junio de 2000.



marginal y subsidiario, al que se plantea una lucha permanente por reducirlo. Este fenómeno comenzó desde el momento en que se decide la entrada de nuestro país en la Unión Económica y Monetaria, que requería cumplir, entre otros, unos requisitos de reducción de deuda y déficit público (las relaciones entre el déficit público y la deuda pública con el producto interior bruto no debían sobrepasar, respectivamente, un 3% y un 60%), y hasta hoy, se han sucedido distintos acuerdos comunitarios imponiendo, o recomendando, márgenes progresivamente más estrechos.

Además de estas imposiciones “externas”, nos hemos encontrado otras internas adoptadas autónomamente por algunos de los Estados integrantes, en las que también se vislumbra connotaciones del liberalismo presupuestario. Concretamente en España, se inició desde principios de los años noventa pasados un proceso continuo de “privatización” de empresas y servicios públicos -apreciable a nivel estatal, autonómico y local-, con la intención de “desinflar” –principio de gestión mínima- el sector público -que había crecido considerablemente en las anteriores dos décadas- y, especialmente, de desprenderse de servicios prestacionales en los que la iniciativa pública había evidenciado su ineptitud. Todo esto se completó con una serie de medidas liberalizadoras –como la del mercado del suelo o la liberalización de servicios públicos antes reservados a la iniciativa pública-, que han generado, a su vez, dos fenómenos:

- La proclamación del principio de subsidiariedad en la intervención pública. Preferentemente debe actuarse públicamente en aquellos ámbitos en los que la inversión privada no puede, o no debe llegar, sin descartar en determinados casos la libre concurrencia<sup>150</sup>.

- Han aparecido nuevas “caras” en las Administraciones Públicas no tipificadas jurídicamente, en lo que se ha denominado de “huída” del Derecho Administrativo. Se buscan estructuras flexibles que escapen a los límites y requisitos del Derecho Público, por lo que se abre un nuevo frente a combatir desde el ordenamiento jurídico<sup>151</sup>.

Junto a ello, se ha apreciado otra tendencia -esta más reciente y en parte consecuencia de la anterior-, consistente en la contención, incluso bajadas, de impuestos – principio de neutralidad impositiva-, como estímulo de la actuación privada. Al reducirse el sector público, se reduce la necesidad de recursos para su financiación. Pero además se aprecian los efectos multiplicadores y benefactores de que el dinero se encuentre en manos privadas: reactivación del consumo, multiplicación de la inversión, etc.

---

<sup>150</sup> Naturalmente, existen excepciones en las que la empresa pública concurre en perfecta libertad y competencia con la empresa privada y que, por tanto, se han mantenido operativas (un sector ilustrativo es el de las empresas constructoras y/o urbanizadoras).

<sup>151</sup> Especialmente destacable es la “lucha” que desde el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha planteado contra las formas privadas encubiertas que han adoptado algunas Administraciones para escapar de los trámites de la contratación pública. A este respecto pueden consultarse, entre otras, las Sentencias de 15 de noviembre de 1998 y de 15 de enero de 2000.

No obstante, no pretendemos poner de relieve los beneficios de estas últimas tendencias, por cuanto han tenido históricamente, y tienen su repuesta, según la concepción que se tenga de las funciones del Estado, solamente procuramos exponerlo como corriente actual, y analizar su repercusión en la concepción de los principios presupuestarios.

Como ya adelantábamos, algunas de estas tendencias han tenido plasmación legal a través de las dos leyes de estabilidad presupuestaria, que introducen expresamente, y para todas las Administraciones incluidas en sus ámbitos de aplicación<sup>152</sup>, los siguientes principios:

a. Principio de estabilidad presupuestaria: Según mandato legal, el principio de estabilidad presupuestaria presidirá la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos, y debe entenderse como la situación de equilibrio o de superávit computada, a lo largo del ciclo económico<sup>153</sup>, en términos de capacidad de financiación de acuerdo con

---

<sup>152</sup> Para las esferas estatal y local, se recogen en los artículos 3, 4, 5 y 6 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (en la redacción dada por la Ley 15/2006, de reforma de la anterior); y para la autonómica, en el artículo 2 de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

<sup>153</sup> Sin duda, esta es la principal idea que motiva la Ley 15/2006, de reforma de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, y la Ley Orgánica 3/2006, de reforma de la Ley Orgánica complementaria de la anterior. Esto es, la estabilidad deja de convertirse en objetivo a realizar cada año, y su cumplimiento se hace corresponder con la duración del ciclo económico. Lo que, de hecho, supone admitir posibles desequilibrios (superávits, en épocas de crecimiento, que compensarían déficits, en épocas de recesión) que, en todo caso, se traten de coyunturales y no impidan el cumplimiento de los objetivos a medio o largo plazo. En definitiva, se trata de adaptar la política presupuestaria al ciclo económico, con el fin de suavizarlo.

Excepcionalmente, las leyes de reforma toleran el déficit cuando sea consecuencia de la financiación de programas de inversión destinados a atender actuaciones productivas, incluidas las destinadas a investigación, desarrollo e innovación. El importe del déficit derivado de dichos programas no podrá superar, en cómputo total y anual: el 0,20 % del Producto Interior Bruto nacional, para el Estado; el 0,25 % del Producto Interior Bruto nacional, para el conjunto de las Comunidades Autónomas; y el 0,05 % del Producto Interior Bruto nacional para las Entidades Locales con población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes, y aquellas otras que, no alcanzando dicha población, sean capitales de Provincia o de Comunidad Autónoma.

Precisamente, este es el criterio que ha adoptado la Ley 15/2006, de reforma de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, para escindir en dos grupos (al objeto de cumplir el principio de estabilidad) el sector de las Entidades locales, que hasta entonces era concebido unitariamente por la Ley. La razón (y consecuencia) de esta escisión es la de equiparar a estas medias y grandes Entidades locales al régimen más “suavizado” de estabilidad presupuestaria que se prevé para el Estado y para las Comunidades Autónomas (consideración de la estabilidad presupuestaria en el marco del ciclo económico), manteniendo el régimen estricto que estableció la Ley originaria (cumplimiento anual, y en cada momento, del principio), para el resto de Entidades que conforman el sector público local.

el SEC 95<sup>154</sup>. Este objetivo vendrá fijado por el Gobierno<sup>155</sup> en el primer cuatrimestre de cada ejercicio para los sucesivos tres años<sup>156</sup>.

Pero no acaban aquí los efectos de este principio a nivel estatal, existen otras tres aportaciones -en principio sólo concernientes al Estado-:

- Se fija un montante máximo de gasto anual. Lo que parece que supondría limitar cuantitativamente por primera vez las modificaciones presupuestarias.

- Se crea un fondo de contingencia de ejecución presupuestaria con el que se atenderán necesidades imprevistas no discrecionales. Constituye uno de los puntos más elogiados de esta nueva Ley pues, además de dejar sin sentido muchas de las modificaciones presupuestarias que hoy se introducen, evitando sus efectos expansionistas, sus procedimientos rígidos y lentos, y sus antiestéticas estadísticas, por primera vez se entiende el presupuesto como un instrumento previsor y no como una mera plasmación documental obligada de la corriente de gastos e ingresos.

<sup>154</sup> Según este sistema de cuentas (comentado en nota precedente), la capacidad de financiación se obtiene por la diferencia entre los ingresos no financieros y los gastos no financieros (Capítulos I a VII de las respectivas clasificaciones económicas).

<sup>155</sup> Otra aportación importante de las Leyes de reforma citadas anteriormente es la elaboración consensuada de los objetivos. Así, el objetivo de estabilidad de las CCAA se establece tras la preceptiva negociación bilateral con el Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de la competencia última del Gobierno de la Nación para adoptar las decisiones esenciales sobre la política económica, conforme prevé el artículo 149.1.13ª CE.

En el mismo sentido, se refuerza el papel del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y de la Comisión Nacional de Administración Local, como órganos de coordinación multilateral.

<sup>156</sup> El objetivo de estabilidad presupuestaria para el conjunto del sector público durante el periodo 2004-2006 fue fijado por el Congreso de los Diputados, en sesión del 28 de marzo de 2003 (que venía aprobar un previo Acuerdo del Gobierno en el mismo sentido), y que estableció los siguientes objetivos porcentuales para el citado trienio: 0, 0,1 y 0,2, para el Estado; y 0 para las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, durante todo el trienio.

El objetivo de estabilidad presupuestaria para el período 2007-2009 fue fijado por Acuerdo de Consejo de Ministros de 2 de junio de 2006, y se aprobó por los Plenos del Congreso y del Senado en sus sesiones de 20 y 22 de junio de 2006, respectivamente, con el siguiente detalle:

	2007	2008	2009
Administración Central	0,2	0,2	0,2
CCAA	-0,1	0,0	0,0
Corporaciones Locales	-0,1	0,0	0,0
Seguridad Social	0,7	0,6	0,6
<b>Total AAPP</b>	<b>0,7</b>	<b>0,8</b>	<b>0,8</b>

Por otro lado, al destinarse a la atención de gastos imprevistos no discrecionales, no se pone en peligro el control parlamentario, ni la función interventora, ni se puede equiparar, por tanto, a los polémicos “fondos reservados”.

- De la liquidación que arroje el presupuesto podrá obtenerse: un déficit, que conllevará la inmediata aprobación de un plan corrector del desequilibrio; o un superávit, que inevitablemente se tendrá que destinar a la reducción de deuda.

Esperamos que las dos primeras medidas complementarias sean adoptadas inmediatamente por la legislación financiera de régimen local y autonómica, pues la tercera ya parece prevista para ellas. Nada impide, incluso, introducirlas voluntariamente hasta su imposición legal con instrumentos como las Bases de Ejecución, las leyes y reglamentos presupuestarios, o directamente en los propios presupuestos, según el caso, lo que desde aquí recomendamos.

b. Principio de plurianualidad: Ya veíamos anteriormente la dificultad de sostener el principio de anualidad en algunos aspectos, y la inconveniencia de mantenerlos para otros, no obstante, aquéllas razones no eran suficientes para admitir una nueva dimensión temporal del presupuesto. Ha sido esta nueva legislación la que formalmente se ha hecho eco de una práctica cada vez más extendida y que, en nuestra opinión, resulta mucho más adecuada a la nueva realidad presupuestaria, cual es la comprensión de los presupuestos dentro de un escenario plurianual. Y es que la conveniencia económica y administrativa de concertar contratos plurianuales para determinadas obras, servicios y suministros; el programa gubernamental de los equipos de gobierno diseñado para medio o largo plazo; o la necesidad de contemplar los efectos y la rentabilidad de un gasto o de un ingreso, son, además de otros, motivos suficientes para empezar a entender el presupuesto como un plan de previsión que se extiende más allá del ciclo anual, y cuyos resultados se extienden también en el tiempo.

Pero, ¿Cómo se conjuga la plurianualidad con el principio de anualidad que todavía mantiene nuestro ordenamiento jurídico?. La Ley parece dar la clave al reservar la elaboración presupuestaria a la plurianualidad, y mantener el principio de anualidad para la aprobación y ejecución de presupuestos. De hecho admite que: *«la primera fase del proceso de elaboración presupuestaria de todas las Administraciones Públicas arrancará en el primer cuatrimestre de cada ejercicio con la fijación por el Gobierno del objetivo de estabilidad presupuestaria referida a los tres ejercicios siguientes»*<sup>157</sup>.

Pese a este aparente equilibrio anualidad-plurianualidad que parece significar el precepto, creemos que nos encontramos ante un nuevo avance de la plurianualidad, en detrimento de la anualidad, que terminará abarcando toda la institución presupuestaria.

c. Principio de transparencia: Aparece en la Ley como un principio instrumental para comprobar el grado de ejecución de la estabilidad presupuestaria, de modo que los presupuestos y sus liquidaciones: *«...deberán contener información suficiente y adecuada*

---

<sup>157</sup> Exposición de Motivos IV de la citada Ley 18/2001, último párrafo.

*para permitir la verificación de la adecuación al principio de estabilidad presupuestaria, así como el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y la observancia de las obligaciones impuestas por la normas comunitarias en materia de contabilidad nacional»<sup>158</sup>. Se trata de apelar a la ética profesional de los órganos presupuestarios y al principio de lealtad en sus relaciones con otras Administraciones y con los propios ciudadanos, en lo que entendemos una calificación del principio de publicidad clásico.*

d. Principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos: Más que a la institución presupuestaria global, se ciñe al gasto presupuestario, obligando a que este se oriente al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, para lo que se impone una gestión con eficacia, eficiencia y calidad. En realidad, no constituye ninguna novedad para los conocedores del régimen jurídico del gasto público que están familiarizados con los mandatos constitucionales de eficacia, eficiencia y economía en la programación del gasto público -aunque en esta ocasión se sustituye este último por el de calidad-.

Aunque las leyes originales -y las de reforma posteriores- de estabilidad presupuestaria han dado un paso más hacia su consagración, el problema de estos criterios rectores es su ambigüedad, al aparecer más como declaraciones de intenciones o programáticas que como máximas jurídicas -más cercanas por tanto, a la ética que al mundo jurídico-. Y es que, además de continuar en la indefinición legal, se trata de conceptos de significado variable según la óptica -económica, social, política- que se adopte.

---

<sup>158</sup> Artículo 5 LGEP, en la redacción dada por la Ley 15/2006, de reforma. Esta Ley señaló como una de sus finalidades, la de concretar y apostar decididamente por el cumplimiento de este principio, regulando las obligaciones de suministro de información entre los distintos agentes territoriales, así como el acceso de los ciudadanos a dicha información.

## V. LOS SUJETOS DEL PRESUPUESTO

El tratamiento jurídico que ha recibido la institución presupuestaria por parte del legislador, pero sobre todo las reflexiones que sobre ella ha hecho la doctrina, han procurado siempre enfocar la institución desde su contenido o desde su procedimiento. Falta en nuestra teoría jurídica la visión del presupuesto desde una perspectiva subjetiva e integral que permita conocer todos los sujetos y órganos que actúan en el procedimiento presupuestario. Esto ha sido debido, a nuestro juicio, principalmente, a la concepción objetiva o material que tradicionalmente se ha tenido del presupuesto; pero también a la confusión que ocasiona la consideración de algunas entidades autónomas y/o mercantiles - de dudosa vinculación con la Administración matriz que las creó-, como parte integrante del *holding* público y, por tanto, vinculadas por la idea de presupuesto general; así como a la continua remodelación de los órganos técnicos que intervienen en la formación del presupuesto. Y es que quizá haya sido el ámbito institucional o subjetivo del presupuesto público el que ha experimentado mayor evolución en nuestro Derecho positivo durante los últimos años.

Para un estudio subjetivo completo proponemos entender la estructura presupuestaria como una relación bilateral que, como todas, comprende: una parte activa, integrada, a su vez, por multitud de sujetos que actúan en alguna de las fases del ciclo presupuestario; y una parte pasiva, donde aparecen los sujetos “destinatarios” o afectados, directa o indirectamente, por su acción -utilizando una terminología tributaria, podríamos denominarlos los “sujetos pasivos” del presupuesto-.

Una cuestión añadida que surge con lo anterior sería la de calificar como jurídica y/o financiera o administrativa aquella relación recíproca. Doctrinalmente, siempre se ha considerado la existencia de una relación jurídica cuando la norma atribuye a un sujeto una situación de poder, a la que corresponde una situación de deber de otro sujeto, a veces recíprocamente. En el momento en que esta relación social entre sujetos es tratada por el Derecho, aparece la relación jurídica, que además, pertenece al orden público desde el instante en que necesariamente interviene una Administración presupuestaria.

En esta relación jurídico-pública también se aprecian los tres elementos que constituyen toda relación jurídica:

- Sujetos; activo -siempre un ente público con poder presupuestario, titular de competencia-; y pasivo -receptor u obligado de ese poder-, que podrá ser persona física o jurídica de derecho privado, e incluso otra Administración.

- Objeto; que deberá ser un ingreso o un gasto público, en definitiva, un interés patrimonial público.

- Contenido; donde se encuadran las relaciones de poder y deber, las potestades y los derechos.

Respecto a su calificación como financiera (y dentro de ella presupuestaria) o administrativa, entendemos que forma parte de un debate mayor, cual es la propia

existencia autónoma del Derecho Financiero y, específicamente del Derecho Presupuestario, cuyas posturas a favor y en contra hemos defendido en apartado anterior, por tanto, los mismos argumentos dados valdrían para calificarla como relación jurídico-financiera o jurídico-presupuestaria.

## **A) LOS SUJETOS ACTIVOS DEL PRESUPUESTO**

Por intentar desde un principio un concepto integrador, en este apartado nos vamos a referir a la Hacienda Pública como realidad plural, formada por el sector público estatal, autonómico y local, en cuanto desarrollan la actividad financiera, esto es, en cuanto obtienen ingresos y realizan gastos.

A su vez, la multiplicidad de los sujetos activos que la integran, permite estudiarlos desde distintas ópticas:

- Desde la distribución competencial Ejecutivo-Legislativo. Esto se explica desde el principio de competencia presupuestaria -procedimiento o ciclo externo-.

- En desarrollo de lo anterior, desde la distribución interna de funciones entre los órganos o unidades técnicas pertenecientes a la misma persona jurídico-pública. Todos los entes presupuestarios han desarrollado un procedimiento presupuestario interno a través del cual se articula la intervención de sus órganos o unidades presupuestarias -especialmente visible en la fase de elaboración-, cuyo número y complejidad depende de la estructura del ente.

- Desde la naturaleza jurídica del sujeto presupuestario. Se trata de ver la condición de las distintas personas que se integran en la estructura de la Entidad territorial, su pertenencia al orbe público o privado, y como influye esto en su régimen presupuestario.

**1.- Participación institucional: su ciclo externo.** El reparto competencial de la materia presupuestaria entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo ha reflejado históricamente el propio contexto de relaciones que, a nivel general, han presidido su interdependencia, dentro de la llamada división de poderes. Esto se ha traducido en nuestro derecho histórico a través de una tensión continua por alcanzar, más que el equilibrio, el protagonismo en el ciclo presupuestario, tensión que finalmente ha desembocado en la conquista por el Gobierno de funciones que inicialmente ostentaban las Cámaras, tal y como se fundamentó al hablar del principio de competencia presupuestaria.

Hoy en día, el estudio de la distribución funcional tiene que venir dado desde la perspectiva constitucional y, con el, de su desarrollo normativo<sup>159</sup>, que han dibujado de

---

<sup>159</sup> Como en su momento anunciamos, la Constitución sólo se ha referido al esquema competencial en la esfera estatal (arts. 66, 134 y 143 CE), lo que se ha considerado suficiente para importarlo en las legislaciones autonómicas y local, que lo han reproducido con literalidad, salvando, como es

forma clara las fases del ciclo presupuestario y, con ellas, el ente encargado de su realización. Siguiendo esto, actualmente se acepta con unanimidad el siguiente esquema:

a. Preparación y elaboración: Corresponde al Poder Ejecutivo de cada nivel territorial (estatal, autonómico y local). Dentro de esta fase, a su vez, se distingue un ciclo interno con reparto funcional de sus distintos trámites que culmina con la evacuación del “proyecto” de presupuesto.

b. Aprobación: Competencia principal y exclusiva de los órganos legislativos. Esta competencia, no obstante, puede ejercitarse con un mero acto aprobatorio; con enmienda a la propuesta -aunque la casuística demuestra el desuso de esta posibilidad por cuanto quita protagonismo al Ejecutivo-; o con la devolución, que reiniciaría el esquema.

c. Ejecución: De nuevo el Ejecutivo, a través de sus centros gestores, y de acuerdo con el principio de descentralización en la gestión del gasto.

d. Control: Aunque no venga reconocida como fase presupuestaria, ni tenga que ejercerse necesariamente de modo ulterior, la progresiva asunción de funciones presupuestarias por el Gobierno se ha equilibrado con la potenciación jurídica del control *a posteriori*. Aquí vuelve a tomar la iniciativa el Legislativo en la perspectiva del control político. No obstante, al tratar el principio presupuestario de control ya expusimos sus distintos enfoques que dan paso a diferentes sujetos presupuestarios dentro de esta fase: control judicial, por los Tribunales ordinarios; control interno por la Intervención; control contable, por el Tribunal de Cuentas; y control social o popular, por los ciudadanos.

Como se puede apreciar, la participación institucional funciona con un movimiento pendular que devuelve el protagonismo a uno u otro poder dependiendo del momento presupuestario.

**2.- Entidades integradas en el régimen presupuestario: Clasificación territorial y según su naturaleza jurídica.** En los trámites previos a la aprobación presupuesto es posible diferenciar, por su origen, los distintos estados de gastos e ingresos, ya que, una vez ultimado el proyecto para su remisión al órgano legislativo, entra en funcionamiento el principio de unidad presupuestaria, que confunde todos los sujetos activos cuya actividad financiera se regirá, a partir de este momento, por el mismo documento.

La complejidad del promotor presupuestario depende, en gran medida, de la estructura orgánica y de los medios humanos de cada Administración, por esta razón, no es de extrañar que en el Estado se haya alcanzado mayor grado de desarrollo y pluralidad de sujetos participantes en el procedimiento. Esta es el motivo por el que nos

---

lógico, la menor complejidad de una y otras debido a las distancias cuantitativas y de medios que existen entre Administraciones.



referiremos al ámbito estatal en primer lugar, siguiendo el esquema subjetivo que ha desarrollado la Ley General Presupuestaria.

Con carácter previo, hay que precisar que dentro del sector público estatal se han encuadrado, a efectos presupuestarios, además de la propia Administración General del Estado en sentido estricto (Departamentos Ministeriales), una serie de órganos que por su dependencia o por su relación con esta, se integran en el documento global. Desde su naturaleza se pueden agrupar en<sup>160</sup>:

a. Órganos constitucionales: Cortes Generales, Consejo General del Poder Judicial, Tribunal Constitucional, Tribunal de Cuentas, Consejo de Estado, Defensor del Pueblo, Casa de su Majestad el Rey.

b. Organismos Públicos: Concebidos en la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado<sup>161</sup> como personas jurídicas creadas bajo la dependencia o vinculación de la Administración estatal en régimen de descentralización funcional, para el cumplimiento de un fin público. Actualmente, se clasifican en dos grupos: Organismos Autónomos<sup>162</sup> y Entidades Públicas empresariales. En ellos se incluyen, entre otros, el Consejo de Seguridad Nuclear, el Instituto Español de Comercio Exterior, el Consejo Económico y Social, la Agencia Estatal para la Administración Tributaria, el Instituto Cervantes, la Agencia de Protección de Datos, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, la Comisión Nacional de Energía, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones o el Ente Público RTVE<sup>163</sup>.

c. Entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social<sup>164</sup>.

---

<sup>160</sup> Téngase en cuenta que la Ley General Presupuestaria ha sido durante muchos años la legislación donde se establecía la tipología de entes públicos instrumentales con carácter general -no sólo presupuestario-, aunque su finalidad no fuera esta. Desde la entrada en vigor de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, han quedado derogados los artículos de aquella referentes a la sistematización de este tipo de entes, por lo que hay que armonizar la antigua clasificación presupuestaria por entes con la actual organización funcional del Estado.

<sup>161</sup> Ley 6/1997, de 14 de abril, artículo 41.

<sup>162</sup> En la redacción originaria de la Ley General Presupuestaria se clasificaban, precisamente por su naturaleza presupuestaria, en Organismos de carácter administrativo; o de carácter industrial, mercantil, financiero o análogo.

<sup>163</sup> Estos organismos eran tratados en la Ley General Presupuestaria bajo la consigna de entes del sector público estatal. Dada su contingencia, no se puede dar una relación íntegra y permanente de los entes que la integran.

<sup>164</sup> Presentan algunas particularidades en el aspecto económico-financiero, presupuestario y contable, que se regulan por su legislación específica –Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio-, aunque les es de aplicación la Ley General Presupuestaria.

d. Sociedades mercantiles estatales: A efectos de la Ley General Presupuestaria se consideran como tales las sociedades mercantiles, cualquiera que sea su forma, en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, del Estado o de sus Organismos Públicos<sup>165</sup>.

Todos estos entes, además de los distintos Ministerios, constituyen unidades presupuestarias, en tanto tienen asignadas dotaciones presupuestarias diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado. Son pues, unidades “autónomas” de gasto, de ahí que se presenten como verdaderos sujetos presupuestarios.

Para procurar la descentralización en la elaboración presupuestaria, todos estos sujetos deben remitir al Ministerio de Hacienda sus propios estados de ingresos y gastos junto con los de los Organismos de ellos dependientes, en su caso, para que aquél forme el anteproyecto de Ley de Presupuestos anual.

En el ámbito autonómico, la ausencia de una legislación básica en materia presupuestaria, y la distinta organización que han adoptado cada una de las Comunidades Autónomas impide, como en el caso anterior, una exposición común de los sujetos presupuestarios. No obstante, su estructura, en general, se asemeja a la variedad que muestra el Estado. Por seguir el caso andaluz, en los Presupuestos Generales<sup>166</sup> de esta Comunidad Autónoma se distinguen los siguientes sujetos presupuestarios:

- La Administración General de la Junta de Andalucía.

- Organismos Autónomos: Donde se conserva la distinción que mantuviera para el Estado la Ley General Presupuestaria hasta su derogación por la Ley de Organización y Funcionamiento, en: Organismos Autónomos de carácter administrativo, y Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, no obstante sólo se alude a los primeros<sup>167</sup>.

---

<sup>165</sup> Hemos de entender la participación mayoritaria como aquella que supera el 50% del capital social. En este punto encontramos una de las pocas disimilitudes existentes entre el régimen presupuestario estatal y local. Así la legislación de régimen local (artículo 164 TRLHL) integra dentro del presupuesto general de la Entidad únicamente a las sociedades participadas íntegramente (100% del capital) por la Entidad local.

<sup>166</sup> Al respecto pueden consultarse la Ley Orgánica 6/1981, de 30 de noviembre, de Estatuto de Autonomía para Andalucía (artículo 63.2); la Ley 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía (artículos 30 y siguientes); y las Leyes de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para cada año.

<sup>167</sup> Entre ellos, la Ley 14/2001, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Andalucía para el año 2002, citó: el Servicio Andaluz de Salud -respecto al que se dictan algunas normas específicas de régimen presupuestario-, el Instituto Andaluz de la Mujer, el Instituto Andaluz de la Juventud, o el Instituto Andaluz de Administración Pública; todos ellos de carácter administrativo.

- Empresas participadas directamente por capital público autonómico, distinguiendo dos categorías: Sociedades participadas mayoritariamente, y Entidades de Derecho Público de ámbito autonómico<sup>168</sup>.

En tercer lugar, el subsector local sí permite una exposición conjunta gracias a su ley básica de régimen local y su complementaria en esta materia Ley reguladora de las Haciendas Locales. Así, el presupuesto general de las Entidades locales está integrado por los estados de los siguientes sujetos presupuestarios:

- La propia Entidad local.

- Sus Organismos Autónomos: Distinguiéndose también entre Organismos Autónomos de carácter administrativo; y Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo (estos últimos, extintos desde la promulgación de la actual instrucción de contabilidad pública para la Administración local, aunque la legislación presupuestaria aún no haya acogido esta derogación).

- Las sociedades mercantiles de capital íntegramente local.

No todas las Administraciones locales poseen estas personas jurídicas para la prestación de servicios públicos, por lo que la presencia de estos sujetos no está garantizada en todas las organizaciones territoriales locales.

Cuestión aparte, pero que merece ser tratada aunque sea someramente, constituye la confusión a la hora de incardinar, por un lado, las sociedades públicas, y por otro, algunas entidades “públicas” a las que tradicionalmente se les ha reconocido autonomía funcional, dentro del régimen presupuestario.

Respecto a la primera cuestión, resulta una tarea ardua desgranar cuándo una sociedad mercantil que se califica de pública está actuando en el orden jurídico público y cuándo en el privado, por lo que no se puede establecer una regla general. Hemos apreciado como cada legislación sectorial pública ha definido su propio ámbito subjetivo de aplicación. Como ejemplos claros de ello, el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales se refiere en su ámbito de aplicación a las sociedades íntegramente locales; la Ley General Presupuestaria a las sociedades mayoritariamente estatales; el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas a las mayoritariamente públicas, pero sólo en una aplicación parcial y dependiendo del tipo de contrato que celebren; la normativa pública contable sienta el régimen de contabilidad pública para las sociedades públicas, pero sólo al objeto de su rendición de cuentas, no para la aplicación del plan contable público como podría adivinarse de esta expresión; y la Ley 30/1992, de 20 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común las excluye del ámbito de su aplicación.

---

<sup>168</sup> Entre las primeras se cita GIASA, TURRAZA o INTERJUVEN; y entre las segundas el IFA, la EPSA, o la RTVA. (artículo 3).

La dificultad se complica aún más cuando nos encontramos con las denominadas Administraciones “independientes” que, sin dudar de su consideración como personas jurídico-públicas, se discute en torno a su régimen jurídico y de funcionamiento y, en lo que aquí respecta, presupuestario. Se trata de entes públicos cuya autonomía ha garantizado su normativa específica (en algunos casos la propia Constitución Española) dotándolas de un propio estatuto de independencia funcional. Tal es el caso típico del Consejo de Universidades y de las propias Universidades. Además de éstas, un subtipo de Administraciones independientes vendría constituido por los entes de base corporativa como los Colegios Profesionales, Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Cámaras Agrarias, Cofradías de Pescadores, o Federaciones Deportivas. Por último, encontramos con fórmulas asociativas o de colaboración como los Consorcios, las Mancomunidades, las Áreas Metropolitanas, y otras formas jurídicas, sin base territorial, pero con personalidad pública propia. Todas estas constituyen entidades olvidadas por la normativa presupuestaria común pero a las que su normativa específica obliga, en mayor o menor medida, a seguir un régimen presupuestario propio, que encaja difícilmente con el principio de unidad presupuestaria.

**3.- Unidades técnicas participantes o instrumentales: El ciclo interno.** Cada una de las cuatro fases a las que nos hemos referido anteriormente presenta un ciclo o tramitación interna que da entrada a la participación de distintos órganos o unidades. Esto resulta especialmente visible en la fase de elaboración del presupuesto que, al mostrarse tradicionalmente como la gestión de mayor dificultad técnica, exige la presencia de órganos diferenciados por razón de la especialidad.

No son sujetos presupuestarios, pues su presencia en el ciclo presupuestario no se debe a que aparezcan como unidades o centros gestores de gasto, si no que tienen un carácter instrumental, en tanto sirven a aquellos para hacer posible su actuación en el ciclo presupuestario.

De nuevo, la estructura estatal es la que presenta un mayor grado de implantación de estas unidades como corresponde con su mayor tradición presupuestaria. A este respecto, la Orden Ministerial que se dicta cada año por el Ministerio de Hacienda para determinar las normas de elaboración presupuestaria, dedica gran atención a este tipo de órganos específicos, presentes en cada departamento o promotor presupuestario. Actualmente se concentran en los siguientes:

- La Comisión de Políticas de Gasto: Establece las directrices que deberán seguir las decisiones de asignación de los distintos recursos de acuerdo con la prioridad, ponderación, coordinación y proyección de los gastos e ingresos públicos.

- La Comisión de Análisis de Programas: Analiza los programas de gasto y su coste.

- La Oficina Presupuestaria: Informa propuestas presupuestarias, y fija los objetivos y programas de gasto.

- La Comisión Presupuestaria: Realiza funciones de coordinación.

En los ámbitos autonómicos, volvemos a encontrarnos con la distinta organización interna de cada Administración autonómica, por lo que no resulta posible realizar una exposición común de este tipo de órganos. En general, las funciones que desarrollan suelen desempeñarse desde los servicios propios de intervención y económicos, que normalmente se incardinan dentro de la Consejería de Economía y/o Hacienda, con o sin creación unidades técnicas especializadas.

A nivel local, principalmente habría que aludir al servicio de Intervención, al que se le encomienda la labor de formación del presupuesto general, y a la Comisión Informativa de Economía y/o Hacienda, que dictamina el documento antes de su censura por el Pleno de la Corporación local. Estos constituyen los órganos de participación obligatoria, sin perjuicio de lo cual algunas Entidades locales, sobre todo las de mayor capacidad, empiezan a crear estructuras parecidas a las oficinas presupuestarias y centros de programación del gasto<sup>169</sup>.

## **B) LOS SUJETOS “PASIVOS”: SU PARTICIPACIÓN EN EL PRESUPUESTO**

En este lado no podemos hablar de competencia presupuestaria, pero el sometimiento de la Administración financiera a una serie de normas que rigen el modelo presupuestario, algunas de las cuales las ha dictado ella misma, conlleva el consecuente reconocimiento de unos derechos o facultades a favor de los ciudadanos -concebidos como derechos públicos subjetivos-, que pueden hacer valer ante la misma Administración. Aquél Derecho Presupuestario objetivo de normas y principios, tiene su reflejo, pues, en las situaciones particulares, lo que da lugar al Derecho Presupuestario subjetivo. Dentro de este esfera jurídica, se pueden distinguir dos tipos de situaciones:

- Situaciones de poder concreto *ex lege*, que los particulares u otras entidades o Administraciones Públicas o privadas pueden oponer frente a la actuación presupuestaria, permitiéndoles exigir el cumplimiento de una obligación presupuestaria en la que mantienen un interés patrimonial directo. Tal sería el caso, por ejemplo, de la reclamación contra la aprobación provisional de un presupuesto local en el que no se contempla partida de gasto para hacer frente a un derecho de crédito que el particular ostenta frente al Ente Público.

- Interés legítimo o indirecto, que carece de la protección que otorga el Derecho positivo al Derecho Público subjetivo, pero que igualmente lo protege el ordenamiento jurídico por su conexión con el interés público o general. No se trataría tanto de perseguir un interés particular cuanto de satisfacer los principios de buena gestión financiera, esto es, el cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia, legalidad y economía en la asignación del gasto público (por ejemplo, la desnivelación entre gastos e ingresos, o una desproporcionada asignación de gasto para un servicio que supere su coste).

---

<sup>169</sup> Así, la LMMGL permite la posibilidad de que en las Entidades locales incluidas en su ámbito de aplicación, las funciones que tradicionalmente han confluído en el órgano interventor (fiscalización, contabilidad y presupuestación), puedan segregarse y encomendarse a órganos distintos.

Este interés es eventual, pues en tanto no exista actuación lesiva o arbitraria de la Administración, no surgirá una acción contingente de oposición y/o reclamación. Aquí la tutela nace, en consecuencia, ocasional e indirectamente.

En ambos casos hemos de hablar de sujetos “pasivos” en sentido amplio, en tanto podrán ser no sólo los propios ciudadanos -que, a su vez, pueden ejercitarlas individualmente, como persona física; o colectivamente, en el foro de una agrupación, entidad, organización, colegio o asociación con interés plural-, también las otras Administraciones o Entidades Públicas que pudieran resultar afectadas.

Como consecuencia de la aparición de estas circunstancias, la legislación presupuestaria da la posibilidad de participar a estos administrados a través de las acciones opositoras, que se manifiestan en los siguientes momentos y formas:

- Impugnación contra la aprobación del presupuesto: El régimen será distinto según nos encontremos ante los presupuestos estatales y autonómicos, que seguirán la legitimación y el procedimiento de impugnación propio de las Leyes; o ante presupuestos locales, que seguirán el propio de los Reglamentos.

- Recurso contra un acto de gestión o ejecución del presupuesto: Seguiría el régimen de impugnación propio de los actos administrativos (recurso administrativo y/o jurisdiccional).

- La censura pública de cuentas con motivo de la declaración definitiva y propuesta que traslade el Tribunal de Cuentas a las Cámaras con motivo de su examen.

En el subsector local la participación es más intensa, por ser mayor la cercanía de la gestión pública al ciudadano. Y así nos encontramos, además de las anteriores acciones, con el derecho general de consulta sobre el presupuesto en vigor; con la reclamación previa a la aprobación inicial del presupuesto; con el recurso administrativo y/o jurisdiccional contra su aprobación definitiva; y con las reclamaciones, reparos u observaciones previas, y recurso administrativo y/o jurisdiccional posterior, contra la Cuenta General.

Aunque la legislación presupuestaria sólo contempla este tipo de acciones, hemos encontrado en la doctrina y la práctica presupuestaria más avanzada<sup>170</sup> una nueva forma de participación que eleva al sujeto pasivo a un plano de actividad, convirtiéndolo en un nuevo sujeto activo del presupuesto. Nos estamos refiriendo al llamado presupuesto “participado” o “participativo”, al que antes nos referimos como una técnica a través de la cual los ciudadanos presentan iniciativas populares sobre proyectos de gasto en obras y servicios públicos que, junto con las iniciativas propuestas por el promotor presupuestario, se integran dentro del documento único. Esta filosofía, aún por implantar y desarrollar, puede suponer un cambio radical, no sólo en el mapa subjetivo del presupuesto, sino, lo que tiene

---

<sup>170</sup> Aunque se trate de una tendencia de futuro, sobre todo para Estados de gran solidez democrática, es cierto que algunos países, no precisamente avanzados en tradición presupuestaria como Brasil y otros de la zona sudamericana, venían practicando experiencias parecidas de participación popular.

mayor trascendencia, en la propia concepción moderna de la institución, de su contenido y de su procedimiento.

### **C) LOS TERCEROS EN EL PROCESO: LOS SUJETOS FISCALIZADORES**

Aunque hemos concebido la dinámica presupuestaria como relación jurídica bipolar, ello no impide la presencia de terceros, ajenos a esa relación de derechos y obligaciones, que lo que hacen es, precisamente, vigilar la aplicación efectiva de los límites, obligaciones y derechos dimanantes del proceso presupuestario. Como misión común, todos ellos tratan de verificar la presencia de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público.

Todo ello se encuadraría dentro de lo que hemos acuñado como principio de control presupuestario y que, como ya advertimos, admite una clasificación según el sujeto que ejerce la fiscalización. Retomando la anterior clasificación, aparecen los siguientes sujetos fiscalizadores –lo cual es predicable para todos los niveles de Administración presupuestaria-:

- Los Tribunales ordinarios, en el control desde el plano jurisdiccional: A su vez, actuarán desde el orden contencioso-administrativo, en las cuestiones de forma y fondo presupuestarios; y en los órdenes civil y penal, para enjuiciar las responsabilidades judiciales en las que puedan caer los programadores y ejecutores presupuestarios.

- El Tribunal de Cuentas (y/o los órganos autonómicos y el Tribunal de Cuentas europeo paralelos), desde el estadio contable: Tiene una primera vertiente fiscalizadora - que constituye, en sentido estricto, el auténtico control presupuestario-, y una segunda enjuiciadora de la responsabilidad contable de los sujetos activos.

- La opinión pública que, además de sujetos pasivos, como ya hemos visto, censuran la actividad presupuestaria a través de los trámites de publicidad que se ofrecen a lo largo del ciclo presupuestario, y a través de las acciones impugnatorias.

- Los órganos legislativos de cada nivel territorial -especialmente los grupos políticos situados en la oposición parlamentaria-, que completan el control de legalidad que ejercen los dos primeros sujetos, con un control de oportunidad o acierto sobre las orientaciones del gasto público.

- Finalmente, los servicios de Intervención de cada Ente público que, al contrario que los anteriores, realizan el único control interno o autocontrol desde un plano integral, por lo que a menudo constituyen el único y mejor filtro a la actuación presupuestaria.

La presencia de estos sujetos colaterales en la relación presupuestaria no sólo está prevista en la legislación actual, general y sectorial, si no que la propia historia presupuestaria y, aún más, la versión moderna de la división de poderes, se han encargado de consolidar como una conquista democrática más en la nueva teoría presupuestaria.

## SEGUNDA PARTE

# **«EL SISTEMA PRESUPUESTARIO LOCAL. EL PRESUPUESTO LOCAL COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA. HACIA UN NUEVO ESCENARIO PRESUPUESTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL»**





## I. INTRODUCCIÓN

El Título VI del TRLHL, bajo la denominación común de «*Presupuesto y gasto público*», dedica el Capítulo I íntegramente a la regulación del presupuesto local. Este ha sido el único bloque de la Ley que ha gozado de desarrollo reglamentario estatal a través del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo Primero del Título Sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (hoy TRLHL), en materia de presupuestos, haciendo la función de “Reglamento Presupuestario”. La razón de su desarrollo reglamentario es la encomienda expresa que la Ley de Haciendas Locales hace al Ministerio de Economía y Hacienda para establecer la estructura de los presupuestos de las Entidades locales y, en general, para desarrollar reglamentariamente algunos aspectos en materia presupuestaria y contable. Todo ello sin perjuicio de la obligación genérica recogida en el apartado 1 de la Disposición Final, que autoriza al Gobierno de la Nación para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo y aplicación.

Pero, además de esta razón de *lege ferenda*, existe una razón puramente práctica: la materia presupuestaria es una de las más complejas con las que se encuentra el operador público, por su dimensión particularmente técnica. De hecho, su regulación en el ámbito estatal es objeto de una legislación específica y separada de la legislación tributaria, aprobada *ex profeso*, y esta misma inercia han seguido los legisladores autonómicos, por lo que se imponía un desarrollo reglamentario que, además de facilitar su comprensión, diera unidad a su aplicación por los gestores locales.

El Capítulo I del Título VI TRLHL se estructura en tres Secciones dedicadas, respectivamente, a su contenido y aprobación; a los créditos y sus modificaciones; y a la ejecución y liquidación presupuestarias. No obstante, en el presente apartado vamos a abordar el estudio del presupuesto local desde una sistemática distinta, que abarca las tres facetas que comprende este instrumento, a saber:

- En primer lugar, el presupuesto es un documento administrativo, de naturaleza económica, integrado por un conjunto de estados que le dan unidad (aspecto material). Esta concepción como conjunto, y no como documento aislado, es lo que mueve al legislador a acuñar la expresión «*presupuesto general*», por su complejidad objetiva y subjetiva.
- Al mismo tiempo, es un acto administrativo, aprobado por la organización local como instrumento de ordenación de sus ingresos y gastos para el periodo anual; de naturaleza semireglamentaria, por cuanto necesita de actos singulares para su desarrollo y aplicación efectiva (posición muy parecida a la que ostenta el planeamiento general urbanístico de una ciudad). Y como todo acto emanado de una Administración Pública, necesita de un procedimiento para su evacuación (aspecto formal o procedimental) que, por su naturaleza reglamentaria y su importancia para la gestión económica local, reviste especial formalidad, y se encuentra

exhaustivamente definido en la ley. Pero, hay un matiz que condiciona el presupuesto como acto general respecto al resto de los actos o disposiciones administrativas locales, cual es su condición de acto-medida, que le otorga una eficacia temporal predefinida en la ley. Esto es, el presupuesto rige la actividad económica local que se desarrolla durante el año natural -que coincide con el ejercicio económico-, pero para que esto sea así, necesita confeccionarse con anterioridad (en el año precedente al que va a desplegar sus efectos), y sus resultados se obtienen una vez cerrado el ejercicio y realizadas las operaciones de ajustes y cálculo, por tanto, se rinden -una de sus finalidades esenciales es la de procurar la rendición de cuentas- en el ejercicio posterior al de vigencia. Por todo ello, proponemos hablar del “ciclo presupuestario” para estudiar íntegramente, y de modo exacto, el periodo que comprende su desarrollo.

- Por último, el presupuesto no es sólo un documento, ni un procedimiento, es algo “vivo”, llamado a convertirse en el instrumento de la política económica local (aspecto dinámico). Desde esta perspectiva, constituye un marco de actuación que necesita de una gestión continua para que sus previsiones se lleven a efecto. Además, su carácter dinámico también obliga a adaptarlo continuamente a las nuevas necesidades que demanda la gestión económica local, lo que conduce a las distintas posibilidades de modificaciones presupuestarias que permite la normativa presupuestaria local.

Antes de enfocar el presupuesto desde esta triple perspectiva, hemos de hacer referencia obligada a la definición legal de presupuesto local. El artículo 162 TRLHL, que abre Título y Capítulo a modo de principio general, más que una definición de la institución presupuestaria, expone un concepto por integración: «*Los presupuestos generales de las Entidades locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad, y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local correspondiente*»<sup>171</sup>.

Huyendo de tecnicismos y de reflexiones teóricas y/o teleológicas, la concepción presupuestaria por la que opta el legislador permite hacernos una idea rápida, y muy aproximada, de qué es un presupuesto, qué lo integra, y quiénes lo integran, en definitiva, expone la dimensión presupuestaria desde las distintas perspectivas posibles.

---

<sup>171</sup> Los términos empleados son prácticamente idénticos a los que utilizara años antes la LRBRL para definir la institución en su artículo 112.1: «*Las entidades locales aprueban anualmente un Presupuesto único que constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer, y de los derechos con vencimiento o que se prevean realizar durante el correspondiente ejercicio económico. El Presupuesto coincide con el año natural y está integrado por el de la propia entidad y los de todos los organismos y empresas locales con personalidad jurídica propia dependientes de aquélla*».

## II. ASPECTO MATERIAL DEL PRESUPUESTO

En lo que hemos denominado aspecto material del presupuesto, vamos a estudiar su composición desde el punto de vista objetivo y subjetivo, así como la estructura y la sistemática que ordena el contenido del presupuesto.

### A) CONTENIDO Y COMPOSICIÓN DEL PRESUPUESTO

**1. Integración subjetiva.** El artículo 164 TRLHL determina la integración subjetiva de los estados presupuestarios, mencionando, además de a la propia Entidad, a sus Organismos Autónomos y a las sociedades mercantiles de capital totalmente local.

Por lo que respecta a la delimitación subjetiva de la Entidad, aunque su determinación no ofrecería dudas puesto que se trata simplemente de incluir a todos los servicios bajo una misma personalidad jurídica, el Reglamento Presupuestario<sup>172</sup> aclara que engloba los créditos de sus órganos centralizados, de sus órganos territoriales de gestión desconcentrada (Juntas Municipales de Distrito y otros entes asimilados), y de aquellos órganos desconcentrados para la gestión de los servicios que carezcan de personalidad jurídica propia.

En lo que respecta a los Organismos Autónomos, el mismo precepto, en su apartado segundo, hace una clasificación de estos entes a efectos presupuestarios en: Organismos Autónomos de carácter administrativo, y Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo. Son las normas de creación de cada Organismo Autónomo las encargadas de precisar el carácter del mismo, atendiendo a la naturaleza de las actividades que desarrolla, lo que va a tener repercusión directa en el tipo de documentación que deben presentar para su unión al presupuesto general.

La principal diferencia entre unos y otros se encuentra en la mayor flexibilidad de los Organismos Autónomos no administrativos, cuyas operaciones no tienen tratamiento presupuestario, presentando más similitudes con las operaciones comerciales y patrimoniales propias de las empresas. Además, tradicionalmente había existido una segunda diferencia básica entre estos dos tipos de organismos que afectaba a su régimen contable, pero la aprobación de la actual Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (en vigor desde el 1 de enero de 2006), que omite cualquier mención a este tipo de entidades, no sólo supone la desaparición de su régimen contable diferenciado, aún más, presume la propia desaparición de este tipo de entidades en el ámbito local. Ya de por sí estos entes se habían mostrado raramente en la gestión local, pero la extensión de la sociedad mercantil (en particular la sociedad anónima) como forma flexible de prestación de servicios públicos locales, junto con la introducción de las entidades públicas empresariales, han dejado definitivamente en la obsolescencia a esta

---

<sup>172</sup> Artículo 6 del RD 500/1990.

figura, que se puede considerar hoy día expulsada del orden jurídico local, aunque la clasificación citada no haya sido objeto de derogación expresa<sup>173</sup>.

Por el lado de las sociedades mercantiles, llama la atención que se integren en el presupuesto general los estados de las empresas locales de capital íntegramente público, y se excluyan las de capital mayoritariamente local, que parecería lógico incluir en una visión amplia del “grupo local”. La única justificación que podemos encontrar para poner el límite subjetivo en este punto es la del criterio seguido para determinar los modos de gestión directa de los servicios públicos locales. Esto es, el artículo 85.2.A) LRBRL determina que los servicios públicos de competencia local puede gestionarse de modo directo: mediante gestión por la propia Entidad local; mediante Organismo Autónomo local; mediante Entidad Pública Empresarial local<sup>174</sup>; o mediante Sociedad mercantil local cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad local o a un ente público de la misma.

El hecho de que el precepto no mencione expresamente a las Entidades Públicas Empresariales locales se debe a su falta de actualización con la Ley 57/2003, que extendió al ámbito local esta figura subjetiva que ya existía en el Estado y las Comunidades Autónomas. La Disposición Transitoria Segunda de esta Ley declara aplicable a este tipo de entes las previsiones correspondientes a las sociedades mercantiles de capital íntegramente local, por lo que viene a confirmar su inclusión en el concepto subjetivo de presupuesto general.

El documento presupuestario es uno de los pocos instrumentos que permiten hablar del “holding” local como un conjunto (y esto es uno de los aspectos que le da importancia máxima), dado que cada uno de los Entes que lo integran goza de personalidad jurídica diferenciada. En cualquier caso, esta unidad (que fundamenta el principio de unidad presupuestaria) es inicial o formal, por tanto sólo aparente, puesto que cada una de estos entes gestiona (ejecuta y liquida) autónomamente sus estados de gastos e ingresos (sic su propio presupuesto), incluso se encuentran sometidos a regímenes jurídicos, contables y financieros diferentes (las sociedades mercantiles sólo mantienen su condición de persona de derecho público en aspectos parciales –aspectos contractuales, consolidación de deuda, etc.-, pero, en general, tienen más similitud con cualquier otra empresa de economía privada que con el resto de la organización local). Incluso, el propio Texto Refundido de la Ley reserva el término presupuesto para los sujetos locales de naturaleza administrativa (Ente local y Organismos Autónomos administrativos), y utiliza el término estado para referirse a los del resto de sujetos de base semiadministrativa, o directamente mercantil, quizá justificado por el carácter reglado o limitativo que tiene el presupuesto para los entes

---

<sup>173</sup> Esta clasificación de Organismos Autónomos fue originariamente introducida en la legislación local y, más tarde, adoptada por algunas Comunidades Autónomas en las que aún conserva vigencia (véase por ejemplo el artículo 4 de la Ley General 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía). En el nivel estatal, la promulgación de la LOFAGE terminó con esta distinción, al adoptar el término más genérico (y adecuado) de Organismos Públicos.

<sup>174</sup> Párrafo introducido por la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local.

administrativos, y su condición de mero programa o planificación para los entes más cercanos al derecho privado.

Esta pretendida unidad, constituye más una declaración de intenciones (que no trasciende del orden formal), que una voluntad real de someter a la misma disciplina entes de distinta naturaleza, aunque no sea la única vez que se refiere el legislador a esta idea de unidad económica en el articulado del TRLHL<sup>175</sup>.

**2. Integración objetiva.** El presupuesto general de la Entidad local se ha convertido, paulatinamente, en un documento cada vez más complejo, integrado por diferentes estados, documentos complementarios y anexos, que lo configuran actualmente como un verdadero compendio de información económico, financiera y patrimonial de la Entidad local, lejos de la mera expresión cifrada de las obligaciones y derechos del Ente local, con la que originariamente apareció en la práctica económica local.

Actualmente, el tratado presupuestario aparece formado por:

- Un grupo de documentos principales, subdivididos, a su vez, en los Estados (de gastos e ingresos), y las Bases de Ejecución del presupuesto.
- Un segundo grupo de documentación, bajo la denominación común de anexos, que soportan la planificación inversora del Ente presupuestario.
- Y un tercer grupo de documentos, a los que denominaremos documentación complementaria al presupuesto general, cuya finalidad es la de aportar información adicional para la mejor comprensión del compendio al que acompañan.

**a) Documentos principales del presupuesto local.** Se pueden considerar como la columna vertebral del presupuesto, su propia esencia. Los dos primeros que se enumeran constituyen la expresión mínima o básica del presupuesto, y se complementan mutuamente; mientras que el tercero, aparece como un instrumento funcional, para el desarrollo y ejecución de estos.

- Estado de Gastos: Se trata de una relación alfanumérica en la que se incluyen, con la debida especificación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones de la Entidad y de sus entes dependientes. Todos los gastos aparecen codificados con dígitos (según la estructura presupuestaria aprobada al efecto por el Ministerio de Economía y Hacienda, y desarrollada, en su caso, por la Entidad local), y a esta codificación, sigue una breve descripción de su concepto. Finalmente, se consigna el importe máximo

---

<sup>175</sup> El principio de unidad de caja, formalmente, obliga a centralizar todos los pagos y cobros de la Entidad y de sus personas diferenciadas, bajo un mismo cauce que es la Tesorería local, si bien, en la práctica, este condicionamiento no se cumple porque contradice en sí mismo la propia filosofía de autonomía funcional que otorga la LRRL y el TRLHL a los Organismos Autónomos y Sociedades mercantiles (además de las dificultades prácticas que plantea su puesta en funcionamiento). Sobre el funcionamiento de este principio, se pronunció la Intervención General de la Administración del Estado en su Consulta nº 6/92, relativa a la incidencia de los recursos afectados en el principio de unidad de caja.

inicialmente autorizado para cada uno de los gastos que en él figuran. Se trata, por tanto, de una “lista” de gastos que prevé realizar el conjunto del Ente local durante el ejercicio.

El Estado de Gastos del Presupuesto debe comprender, además de los gastos decididos en el uso de la potestad discrecional presupuestaria (consecuencia del principio de autonomía local), todos aquellos que resulten de obligado cumplimiento para la Corporación local durante el ejercicio, en virtud de algún título legítimo (disposiciones normativas, resoluciones judiciales o administrativas firmes, obligaciones contractuales, o cualquier otro título jurídico), resultando una de las causas que legitiman la interposición de reclamaciones contra la aprobación inicial del presupuesto, la omisión de crédito suficiente para el cumplimiento de las obligaciones exigibles a la Entidad local.

Desde esta perspectiva, se puede considerar que la actividad presupuestaria, además de una potestad discrecional, en algunos casos se muestra como un verdadero deber para la Corporación actuante<sup>176</sup>, al tiempo que se reconoce el correlativo derecho para el sujeto activo de la relación. Por esta razón resultaría más acertado entender la actividad presupuestaria como una potestad mixta en la que se mezclan elementos reglados y elementos discrecionales.

Los tribunales han ejercido en numerosas ocasiones una actividad censora de la potestad presupuestaria del Ente local ante la imprevisión de gastos obligados<sup>177</sup>, no obstante, sus pronunciamientos se han limitado a reprobar la falta de consignación suficiente para el cumplimiento de la obligación, sin llegar a introducir correcciones o modificaciones presupuestarias, en aras de no inmiscuirse en el claro ejercicio de una potestad administrativa. Y esto porque el simple hecho de consignar u omitir consignación, es un acto o inactividad exclusivamente dependiente de la actuación del Ente administrativo.

No obstante, la jurisprudencia<sup>178</sup> ya ha advertido que la consignación presupuestaria de un gasto no constituye otra cosa que la simple previsión del mismo y no una garantía oficial de que dicho gasto se vaya a llevar a puro y debido efecto con la exactitud calculada, por la necesidad de actos singularizados que necesita el desarrollo presupuestario y la ejecución del gasto público local.

---

<sup>176</sup> La STS de 30/09/92, en su FJ 2º, acuñó la expresión «*deber de consignar*» para referirse al incumplimiento que la Entidad local realiza en los supuestos de falta de consignación obligada.

<sup>177</sup> Por todas las sentencias evacuadas al respecto, puede consultarse la STS, de 25 de octubre de 2001.

<sup>178</sup> Por ejemplo, la STS 18/12/92, FJ 5º.

- Estado de Ingresos: En él figurarán las estimaciones de los distintos recursos económicos que se prevén liquidar durante el correspondiente ejercicio. Al igual que los gastos, aparecen codificados -descritos brevemente en su concepto-, y cuantificados. No obstante, en este caso los importes se establecen como estimaciones (previsiones) que no tienen carácter de máximos autorizados, sino de meras apreciaciones, por lo que su cuantía puede ser rebasada en cualquier momento durante el ejercicio.

La diferente concepción que realiza el legislador estatal de los gastos, como autorizaciones, y de los ingresos, como previsiones, se fundamenta en la idea de prudencia y seguridad que debe perseguir la actividad presupuestaria local. Y esto porque la propia dinámica económica se encarga de corregir los excedentes financieros, mientras que las situaciones de déficit requieren, en muchas ocasiones, la adopción por el Ente, *ex profeso*, de medidas extraordinarias tendentes a corregir el contexto generado, además de constituir, por sí misma, un incumplimiento de los requisitos de saneamiento económico y financiero que impone la legislación básica a los distintos entes territoriales.

Otra de las reglas que informan los ingresos presupuestarios es el principio de desafectación, o posibilidad de destinar la totalidad de los ingresos presupuestarios al conjunto de sus respectivas obligaciones. No obstante, tras sentar la regla general, el propio TRLHL admite excepciones a la regla general, esto es, afectaciones de ingresos específicos, ya sea por obra de la ley (general o sectorial), ya sea por decisión del Pleno de la propia Corporación. Se trata de supuestos en los que se existe una relación objetiva y directa entre los recursos y los gastos a financiar con ellos, por la naturaleza específica de aquéllos. Entre las afectaciones *ope legis*, caben destacar:

- Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubieran exigido.
- Las subvenciones que obtenga la Entidad local con destino a obras o servicios locales no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquellas para las que fueron concedidas, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión.
- El producto del crédito público que se hubiera solicitado para financiar inversiones o sustituir operaciones preexistentes sólo podrá destinarse a la finalidad para la que fue solicitada.
- Los ingresos obtenidos por enajenación o renta de terrenos integrantes del Patrimonio Municipal del Suelo, por sustitución de aprovechamientos urbanísticos<sup>179</sup> o, en general, por el desarrollo del

---

<sup>179</sup> En cuanto a las cesiones de los aprovechamientos medios equivalentes al 10% que la legislación urbanística atribuye a la Administración local, se hace necesario distinguir según se trate: de cesiones en terrenos, en cuyo caso no constituye ingreso alguno, por lo que la operación tendrá reflejo contable pero no presupuestario; o de cesiones del equivalente en metálico de estos terrenos, que tendrá la consideración de ingresos imputables al Capítulo III de la clasificación económica del



proceso urbanístico, se deberán destinar a la constitución o ampliación del Patrimonio Municipal del Suelo<sup>180</sup> (una especie de “bolsa” de suelo de titularidad municipal reservada a la promoción de viviendas de promoción pública u otras actuaciones de interés social), u otros fines de interés público o social que autorice la normativa autonómica.

- Por último, los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes, salvo que se trate de parcelas sobrantes de vías públicas no edificables, o de efectos no utilizables en servicios municipales o provinciales. Se trata de una afectación algo particular (afectación relativa), diferenciada de las anteriores en cuanto no vincula el ingreso a un gasto concreto y específico, sino que prohíbe su uso para una masa de gasto -el gasto corriente-.

En todo caso, estas afectaciones excepcionales de los ingresos se desarrollan en el plano presupuestario pero no en el financiero, por virtud del principio de unidad de caja, tal y como motivamos en el apartado dedicado a ello.

- Bases de Ejecución del Presupuesto: Este documento funciona a modo de reglamento presupuestario específico del Ente local, conteniendo las reglas o pautas necesarias para la correcta gestión y ejecución del presupuesto anual.

Forman parte inseparable del presupuesto general, por lo que participan de la misma naturaleza reglamentaria y de la misma anualidad que el presupuesto, y su vigencia va condicionada al *tempus* presupuestario, hasta tal punto, que la prórroga automática del presupuesto afecta en el mismo sentido a la materia de estas bases.

En cuanto a su contenido, las Bases de Ejecución del presupuesto local deberán contener, para cada ejercicio, dos tipos de previsiones:

---

Estado de Ingresos. También aquellos otros recursos que eventualmente se obtengan por encima del 10%, a menos que el urbanizador los entregue para una finalidad concreta, que participarían de la naturaleza de una subvención, imputable a los Capítulos IV -si es para gasto corriente- o VII -si es para gasto de capital-. Sobre este particular se pronuncia la consulta nº 74 en El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, nº 5, de 15 de marzo de 2005, págs. 764 y 765.

<sup>180</sup> La STSJ de Madrid, de 11 de noviembre de 2004, FJ 3º, anuló parcialmente los presupuestos generales de la Corporación local demandada en lo que afectaba a la financiación de determinadas inversiones con recursos procedentes del Patrimonio Municipal del Suelo.

Sobre la posible responsabilidad que pudiera derivarse por destinar los ingresos procedentes del Patrimonio Municipal del Suelo a financiar gastos corrientes, puede consultarse la consulta nº 236 en El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, nº 17, de 15 de septiembre de 2005, pág. 2705.

- La adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia Entidad y de sus Organismos Autónomos.
- Aquellas otras necesarias para su acertada gestión, estableciendo cuantas prevenciones se consideren oportunas o convenientes para la mejor realización de los gastos y recaudación de los recursos.

Estas previsiones, como ha reiterado la jurisprudencia, sitúan las Bases de Ejecución del presupuesto local dentro de la potestad de autorregulación de la Entidad local (potestad reglamentaria *ex* artículo 4 LRBRL, integrante, a su vez, de la autonomía local), vinculadas, por tanto, por el principio de jerarquía normativa, por lo que no podrán modificar lo legislado para la administración económica, ni comprender preceptos de orden administrativo que requieran legalmente de procedimientos y solemnidades específicas, distintas de lo preceptuado para el presupuesto<sup>181</sup>.

De lo expuesto, cabe deducir tres tipos de previsiones presupuestarias: unas, de voluntaria inclusión, que se refieren a las disposiciones obligatorias por normativa estatal; otras, también de inclusión potestativa, que podrán regular materias específicas no tipificadas y en cuyo defecto, se aplicará supletoriamente las previsiones contenidas en la normativa estatal; y otras terceras, de obligatoria previsión, que deben regular una serie de materias que tipifica el TRLHL como objeto de las Bases de Ejecución.

Respecto a estas últimas, las Entidades locales deberán regular las siguientes materias:

- Niveles de vinculación jurídica de los créditos. Aquí la legislación presupuestaria estatal establece una previsión de mínimos que puede ser adoptada o modificada por la Entidad local, respetando el mínimo de grupo de función, para la clasificación funcional; y capítulo, para la clasificación económica.
- Relación expresa y taxativa de los créditos que se declaren ampliables, con detalle de los recursos afectados.
- Regulación de las transferencias de créditos, estableciendo, en cada caso, el órgano competente para autorizarlas.
- Tramitación de los expedientes de ampliación y generación de créditos, así como de incorporación de remanentes de créditos.
- Normas que regulen el procedimiento de ejecución del presupuesto.
- Desconcentraciones o delegaciones en materia de autorización y disposición de gastos, así como de reconocimiento y liquidación de obligaciones.

---

<sup>181</sup> Acerca de la naturaleza de disposición administrativa de las Bases de Ejecución, véase, por todos, ARNAU BERNIA, V.J.: *Manual de presupuestos de las Entidades locales*; Marcial Pons; Madrid, 1991 (págs. 117 y 118).

- Documentos y requisitos que, de acuerdo con el tipo de gastos, justifiquen el reconocimiento de la obligación.
- Forma en que los perceptores de subvenciones deban acreditar el encontrarse al corriente de sus obligaciones fiscales con la Entidad y justificar la aplicación de fondos recibidos.
- Supuestos en los que puedan acumularse varias fases de ejecución del presupuesto de gastos en un solo acto administrativo.
- Normas que regulen la expedición de ordenes de pago a justificar y anticipos de caja fija.
- Regulación de los compromisos de gastos plurianuales.

Asimismo, la posibilidad de provisiones específicas del Ente local diferentes a las señaladas, ha hecho que muchas Corporaciones locales utilicen este instrumento para dictar normas relativas a operaciones o aspectos no presupuestarios, lo que se ha traducido en un “desbordamiento” de su objeto de regulación (algo parecido a lo que ha ocurrido durante muchos años con las “Leyes de Acompañamiento” a los Presupuestos Generales del Estado), y hoy en día contienen provisiones de política fiscal, financiera, patrimonial y, en general, económica, de la Entidad local. Dado que estas últimas se trataría de normas con vocación de permanencia, lo adecuado sería incluirlas en un Reglamento o Norma de carácter general aprobada por el Pleno corporativo (de los que se prevé en los artículos 49 y 70 LRBRL), al que se podrían remitir por reenvío las Bases de Ejecución para lograr la autointegración del texto.

*a.1. Los estados de los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106 del Reglamento Presupuestario, los estados de previsión de este tipo de Organismos son:

- La cuenta de explotación.
- La cuenta resumen de operaciones comerciales.
- El cuadro de financiación.

La anterior ICAL establecía una serie de reglas que permitían “traducir” los estados contables de estos Organismos a la documentación que deben aportar para su integración en el presupuesto general, además de un modelario de las mismas. No obstante, esta mención ha desaparecido en las actuales normas contables aplicables a los Entes locales, lo que constata, en un aspecto más, el desuso al que se han visto relegadas este tipo de Entidades.

*a.2. Los estados de las sociedades mercantiles.* Por su parte, el artículo 112 del mismo texto, señala que los estados de previsión de las sociedades mercantiles de capital público local (aplicable, por tanto, a las íntegramente locales y a las parcialmente locales) se integran por:

- Las cuentas de resultados. Se trata de relaciones contables, elaboradas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad vigente para las empresas privadas españolas, que ponen de manifiesto los gastos e ingresos de naturaleza corriente, y los resultados previstos de la actividad.
- El presupuesto de capital. Estará formado por el cuadro descriptivo del conjunto de inversiones, reales y financieras, que la sociedad prevé acometer durante el ejercicio, y las fuentes financieras que las costearán.

En este caso, dado que su normativa contable es la vigente para las empresas privadas, sus previsiones son puramente orientativas. Además, al igual que las sociedades típicas sometidas al tráfico mercantil, la libertad de pactos que informa su desarrollo permite a sus órganos de administración establecer las limitaciones y restricciones que estimen oportunas en las citadas previsiones de gastos, sin perjuicio de la actividad fiscalizadora del Pleno local, al que se encuentran permanentemente sometidas.

**b) Los anexos al presupuesto general.** El artículo 166 TRLHL menciona como anexos del presupuesto general:

- Los planes de inversión y sus programas de financiación que, en su caso, y para un plazo de cuatro años, puedan formular los Municipios y demás Entidades locales de ámbito supramunicipal. Se trata de un documento contingente que incluirá los proyectos de inversión locales y su financiación, por lo que, de existir, necesariamente debe estar coordinado con el Programa de Actuación y Planes de Etapas del planeamiento urbanístico (en el caso de los Municipios). Al margen del grado de desarrollo que defina la Corporación, el TRLHL y el Reglamento Presupuestario definen un contenido mínimo para el plan de inversión, que abarcará para cada proyecto:

- El código de identificación, que deberá mantenerse inalterable hasta el final de su ejecución.
- La denominación del proyecto.
- Los años de inicio y de finalización previstos.
- El importe total previsto.
- La anualidad prevista para cada uno de los cuatro ejercicios.
- El tipo de financiación, determinando si se financia con recursos generales o con ingresos afectados.
- La previsible vinculación de los créditos asignados.
- El órgano encargado de su gestión.

Del mismo modo, da unas orientaciones sobre el contenido de los programas de financiación ligados a estos planes de inversión:

- La inversión prevista a realizar en cada uno de los cuatro ejercicios.
- Los ingresos por subvenciones, contribuciones especiales, cargas de urbanización, recursos patrimoniales (se debe entender el producto de la enajenación de inversiones reales) y otros ingresos de capital que se prevean

obtener en dichos ejercicios, así como una proyección del resto de los ingresos previstos en el citado periodo.

- Las operaciones de crédito que resulten necesarias para completar la financiación, con indicación de los costes que vayan a generar.

El TRLHL prevé una cláusula de actualización de estos planes y programas al señalar que se dará cuenta de ellos, en su caso, al Pleno de la Corporación, coincidiendo con la aprobación del presupuesto, debiendo ser objeto de revisión anual, con lo que se adaptan a un nuevo ejercicio en sus previsiones.

La aparición de este documento en el compendio presupuestario hay que ponerla en relación con la nueva configuración del presupuesto como un documento que respeta el principio de anualidad (en su ciclo vital), pero que se sitúa en un contexto plurianual de estabilidad presupuestaria y de planificación a largo plazo de la actividad económica local<sup>182</sup>.

- Los programas anuales de actuación, inversiones y financiación de las sociedades mercantiles de cuyo capital social sea titular único o participe mayoritario la Entidad local<sup>183</sup>. Se trata de una documentación muy parecida a la anterior, pero que se indica de modo diferenciado atendiendo a la distinta naturaleza de este tipo de entes.

El Reglamento Presupuestario prevé también un contenido mínimo para estos programas definido por:

- El estado de inversiones reales y financieras a efectuar durante el ejercicio.
  - El estado de las fuentes de financiación de las inversiones, con especial referencia a las aportaciones a percibir de la Entidad local o de sus Organismos Autónomos. Este documento, en unión del anterior, conforman el “presupuesto de capital” de cualquier entidad mercantil.
  - La relación de los objetivos a alcanzar y de las rentas que se esperan generar.
  - Memoria de las actividades que vayan a realizarse en el ejercicio.
- El estado de consolidación del presupuesto de la propia Entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus Organismos Autónomos y sociedades

---

<sup>182</sup> La Ley 47/2003, General Presupuestaria, hace referencia expresa al principio de plurianualidad al hablar en su artículo 27 de los principios y reglas de programación presupuestaria, además de la mención que hace de este principio la Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria.

A continuación, refuerza esta programación plurianual al referirse a los escenarios presupuestarios anuales (artículo 28), y a los programas plurianuales ministeriales (artículo 29) y de los centros gestores (artículo 30).

<sup>183</sup> En esta ocasión, existe una llamada directa a las sociedades mayoritariamente locales cuyos estados no se integran en la estructura básica del presupuesto general (Estado de Gastos y Estado de Ingresos).

mercantiles. Se trata de un documento que refleja, mediante la unidad documental, la visión presupuestaria global del grupo público local, lo que obliga a realizar previamente una serie de “ajustes” técnicos de los presupuestos parciales (a los que nos referimos en el apartado siguiente) para poder presentar la información bajo el mismo formato. A este estado deberá acompañar el desglose de las operaciones internas que son objeto de eliminación, y el detalle las reclasificaciones que se hayan efectuado para armonizar las estructuras y las eliminaciones de operaciones internas<sup>184</sup>.

- El estado de previsión de movimientos y situación de la deuda comprensiva del detalle de operaciones de crédito o de endeudamiento pendientes de reembolso al principio del ejercicio, de las nuevas operaciones previstas a realizar a lo largo del ejercicio y del volumen de endeudamiento al cierre del ejercicio económico, con distinción de operaciones a corto plazo, operaciones a largo plazo, de recurrencia al mercado de capitales y realizadas en divisas o similares, así como de las amortizaciones que se prevén realizar durante el mismo ejercicio.

La exigencia de este nuevo anexo la introdujo la Ley 50/1998, de modificación parcial de la LHL, como un ejemplo más de la preocupación y seguimiento del endeudamiento local que ha mostrado el legislador estatal en los últimos años, por mor del cumplimiento con los criterios de convergencia asumidos por la integración de España en la Unión Europea.

**c) Documentación complementaria.** La necesidad de una documentación complementaria a la hasta ahora expuesta se justifica en el carácter creciente del presupuesto como un documento global que recoge de una sola vez toda la información patrimonial y financiera de la Entidad. Esto hace necesario<sup>185</sup> la existencia de documentos aclaratorios, introductorios y/o complementarios, que, aunque no tengan una naturaleza estrictamente económica, justifican una parte del contenido del presupuesto.

---

<sup>184</sup> En un sentido parecido se pronuncian ARNAL SURIA Y GONZÁLEZ PUEYO: «Este documento es el que permite convertir los Presupuestos... en un verdadero Presupuesto General integrado o consolidado, capaz de ofrecer la visión unitaria del total movimiento económico de la Entidad». *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales*. ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M., El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2002, pág. 321.

<sup>185</sup> La STSJ de Andalucía de 18 de noviembre de 1996, FJ 4º, motivó la anulación del presupuesto general de la Entidad local, entre otros, por la ausencia de parte de los anexos exigidos como documentación complementaria, concretamente de los planes y programas de inversión y financiación y de la liquidación del presupuesto del ejercicio anterior, aunque dudamos que la mera ausencia de estos documentos pudiera determinar por sí sola la anulación de un documento de tanta repercusión económica local.

Actualmente, los documentos mínimos -dado que nada impide a la Corporación acompañar cuantos otros considere necesarios<sup>186</sup>- que complementan el presupuesto son:

- Memoria: Se trata del documento explicativo de su contenido y de las principales modificaciones que presenta en relación con el presupuesto todavía en vigor. Dado que expone la justificación desde una perspectiva estrictamente política del presupuesto (de las líneas de inversión, incremento y distribución del gasto público local, y su motivación, crecimiento de los ingresos, situación económico-financiera y patrimonial, objetivos operativos, perspectivas de futuro, etc.), su suscripción corresponde al Presidente de la Entidad local, u órgano equivalente en el caso de Organismos Autónomos y sociedades mercantiles. Al contrario que la memoria que integra la Cuenta General anual, carece de contenido normativo y vinculante para el gestor presupuestario.
- Liquidación del presupuesto del ejercicio anterior y avance de la del presupuesto vigente, referida, al menos, a los seis primeros meses del ejercicio vigente. Aunque se mencionen de modo conjunto, se trata de dos estados claramente diferenciados: el primero (la liquidación del presupuesto del año anterior al que se cierra), constituye uno de los estados y cuentas anuales que debe rendir el Ente local a la terminación de cada ejercicio presupuestario, a modo de resultado del ejercicio; el segundo de ellos -avance de liquidación del presupuesto corriente- se identifica con un mero estado de ejecución del Estado de Gastos y del Estado de Ingresos, referidos a la misma fecha, y presentado de acuerdo con el formato normalizado del Sistema Informático de Contabilidad para la Administración local (SICAL), cuya finalidad no es la de aportar resultados -que únicamente se conocerán al cierre del ejercicio-, sino facilitar la labor de control de la actividad económica de los órganos de gobierno por parte de los órganos colegiados de control. La competencia para su elaboración recae sobre el órgano responsable de la contabilidad<sup>187</sup>.
- Anexo de personal de la Entidad local. Es el documento técnico en el que se relacionan y valoran los puestos de trabajo existentes en la misma, por lo que debe mantener una exacta correlación con los créditos para personal incluidos en el Capítulo I del Estado de Gastos del presupuesto. A raíz de su introducción por la legislación de función pública<sup>188</sup>, el contenido de este documento se garantiza

---

<sup>186</sup> Es frecuente encontrar en el compendio presupuestario ratios presupuestarios, gráficos sobre las distintas masas presupuestarias, comparativas con años precedentes, etc.

<sup>187</sup> Hasta la Ley 57/2003, LMMGL, dicha función aparecía reservada al órgano interventor del Ente. A partir de su publicación, en las grandes ciudades esta función puede recaer en la dirección de la Oficina de Contabilidad, u órgano equivalente.

<sup>188</sup> El artículo 16 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, para la Reforma de la Función Pública, establece que las Comunidades Autónomas y la Administración Local (al igual que la Administración del Estado) formarán también la relación de los puestos de trabajo existentes en su organización, que deberá incluir en todo caso la denominación, tipo y sistema de provisión de los

con las Relaciones de Puestos de Trabajo, en las que, además de contener los distintos puestos de trabajo existentes en la Corporación local (con expresión detallada de su forma de provisión, su naturaleza funcional o laboral, méritos específicos, escala, subescala y grupo en el que incardina el puesto), se realiza una valoración de los mismos distinguiendo los distintos complementos retributivos que integran la masa salarial del puesto, que es lo que realmente interesa desde la óptica presupuestaria. No obstante, se mantiene la obligación de incluir el anexo de personal por tener una finalidad estrictamente presupuestaria frente al instrumento de ordenación que supone la Relación de Puestos de Trabajo.

Además del anexo de personal, el presupuesto debe estar acompañado de la plantilla del Ente local<sup>189</sup>, que debe comprender todos los puestos de trabajo reservados a funcionarios, personal laboral y eventual. Las plantillas deben responder a los principios de racionalidad, economía y eficiencia, y establecerse de acuerdo con la ordenación general de la economía, sin que los gastos de personal puedan rebasar los límites que se fijen con carácter general. La plantilla como documento de costes del personal, está, por tanto, ligada al presupuesto, y sigue al presupuesto en su vigencia anual<sup>190</sup> (salvo los supuestos de prórroga), sin que pueda considerarse, como sucede con la Relación de Puestos de Trabajo, un documento de ordenación del personal de la Entidad local<sup>191</sup>.

- Anexo de las inversiones a realizar en el ejercicio. El anexo de inversiones, integrado, en su caso, en el plan cuatrienal mencionado anteriormente como

---

puestos, las retribuciones complementarias que les correspondan y los requisitos exigidos para su desempeño, teniendo carácter público el documento resultante.

Hasta la previsión de este instrumento de ordenación de la función pública, y aún hoy en muchas Corporaciones locales, se utilizaba el catálogo de puestos de trabajo, en el que se reflejaba, con la expresión mínima, el número y denominación del puesto, y la retribución global asignada.

Asimismo, el 14.5 del mismo texto legal señala que las plantillas y puestos de trabajo del personal de la Administración local se fijarán anualmente a través del presupuesto.

Todo lo expuesto constituye un ejemplo más del carácter transversal del presupuesto como documento que trasciende de la mera realidad económica para convertirse en uno de los instrumentos base para la realización de las políticas locales sectoriales (en este caso, de recursos humanos).

<sup>189</sup> El artículo 90.1 LRBRL, se pronuncia en el siguiente sentido: «Corresponde a cada Corporación local aprobar anualmente, a través del Presupuesto, la plantilla, que deberá comprender todos los puestos de trabajo reservados a funcionarios, personal laboral y eventual».

<sup>190</sup> La STS de 18 de julio de 1990 declaró la nulidad del presupuesto general de una Diputación Provincial por no incluir la plantilla de puestos de trabajo.

<sup>191</sup> La misma Sentencia antes citada de 18 de julio de 1990, diserta sobre la naturaleza diferenciada de ambos instrumentos, y la vinculación objetiva de la plantilla con el presupuesto.



parte de los anexos al presupuesto, recogerá la totalidad de los proyectos de inversión que se prevean realizar en el ejercicio, y debiendo especificar para cada uno de los proyectos:

- Código de identificación.
- Denominación de proyecto.
- Año de inicio y año de finalización previstos.
- Importe de la anualidad.
- Tipo de financiación, determinando si se financia con recursos generales o con ingresos afectados.
- Vinculación de los créditos asignados.
- Órgano encargado de su gestión.

Se trata de un documento análogo al plan cuatrianual de inversiones, cuya única diferencia estriba en su carácter a corto plazo -anual-, de ahí que el contenido de ambos sea similar. Únicamente se puede echar en falta la previsión de la financiación para cubrir las inversiones, aunque, dado que el contenido expuesto es de mínimos, se puede completar con las fuentes financieras del plan de inversiones.

Debe precisarse que nos encontramos ante un documento con relevancia económica, pero meramente informativo en el plano técnico, dado que la realización efectiva de las inversiones en él previstas necesitará de los correspondientes proyectos técnicos cuya aprobación, por otro lado, es la que origina la contracción del gasto, precisamente dentro de los límites globales del anexo de inversiones.

- Informe económico-financiero. En este informe deben justificarse las bases utilizadas para la evaluación de los ingresos y de las operaciones de crédito previstas (con especificación de su importe, características y condiciones financieras que se prevean concertar, y una especial referencia a la carga financiera de la Entidad antes y después de las operaciones proyectadas); la suficiencia de los créditos para atender el cumplimiento de las obligaciones exigibles y los gastos de funcionamiento de los servicios; y, en consecuencia, la efectiva nivelación del presupuesto.

Este documento motiva los importes consignados en el presupuesto de acuerdo con la proyección que se espera para el ejercicio que se informa, de modo que, a la terminación del mismo, podrá contrastarse las desviaciones entre la realidad y las estimaciones realizadas para, en su caso, modificar o usar unas bases diferentes en el presupuesto próximo, que permitan dar mayor prudencia y seguridad en las previsiones.

La importancia de este documento como soporte justificativo de las previsiones presupuestarias ha sido puesta de manifiesto por la jurisprudencia, que, aunque nada dice al respecto la normativa local, la ha considerado tarea de

máxima complejidad reservada a funcionarios con el nivel más alto de titulación administrativa en la Corporación local<sup>192</sup>.

- Informe de la Intervención. Aunque el TRLHL no se refiere expresamente a este documento al regular el contenido del presupuesto, lo menciona como trámite preceptivo al regular el proceso de elaboración presupuestaria. En él, el responsable del órgano interventor realiza un control de legalidad, eficacia y eficiencia del contenido del presupuesto, así como del procedimiento y competencia para su aprobación. Particularmente, resulta adecuado para verificar el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y equilibrio presupuestario, así como la consignación de los ingresos afectados *ope legis*.

**d) La consolidación presupuestaria.** Como se ha anticipado, la consolidación presupuestaria pretende ofrecer una visión presupuestaria global del grupo público local (Entidad local con sus Organismos, Entidades y Sociedades dependientes). En realidad, el estado de consolidación se trata del único documento que responde a la idea de presupuesto general, capaz de ofrecer una óptica única de la programación económica local para el ejercicio<sup>193</sup>.

Para efectuar la consolidación del presupuesto de la propia Entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus Organismos y sociedades mercantiles, el reglamento presupuestario -Sección Tercera del Capítulo IV- aporta dos principios o reglas para su consecución, y termina por añadir las operaciones a las que deben afectar.

Y así, para la consolidación presupuestaria, se procederá, con carácter general, del siguiente modo:

---

<sup>192</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de mayo de 2000, declaró la anulabilidad de todo el documento presupuestario al existir una irregularidad fundada en la elaboración de este informe por un funcionario de la escala auxiliar. En el FJ 3º, se resuelve que: «... *Es directa y frontal por tanto la contravención de los arts. 1.1 y 4.1, apartado g) del RD 1174/1987, de 18 de septiembre, que imponen como requisito necesario que el informe económico-financiero sea redactado por un funcionario de habilitación nacional con la titulación suficiente... es de advertir que no estamos sólo ante el cumplimiento de un requisito reglamentario, sino que este requisito se impone por la legislación aplicable para que los miembros de la Corporación tengan elementos de juicio suficientes a la hora de aprobar el presupuesto, que es, desde luego, una de las principales competencias del Pleno de la Entidad local*».

Por su parte, la Consulta nº 86, del Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados nº 6, de 30 de marzo de 2004, destaca el valor de este documento y del anexo de inversiones para justificar la efectiva nivelación del presupuesto, más allá de la mera nivelación numérica manifestada en la igualdad de las cifras finales del estado de gastos e ingresos.

<sup>193</sup> A mayor abundamiento, nos remitimos a *La consolidación presupuestaria y contable en las entidades locales*, de ARNAU BERNIA, V. y GUERRERO AMIGO, A., en Revista de Hacienda Local, nº 68, 1993.

- Deberán armonizarse, en su caso, los presupuestos de los Organismos Autónomos y los estados de previsión de las sociedades mercantiles con el presupuesto de la propia entidad.
- Deberá efectuarse la eliminación de las operaciones internas: transferencias, subvenciones, aportaciones de capital o participaciones en beneficios y otras de similar naturaleza.
- La consolidación de los ingresos y gastos se efectuara siguiendo el modelo de estructura presupuestaria establecida por el Ministerio de Economía y Hacienda para las Entidades locales, mediante Orden ministerial de 20 de noviembre de 1989, y se deberá presentar desglosada, como mínimo, a nivel de grupo de función y capítulo.

Por lo que afecta a las operaciones concretas, el texto reglamentario obliga a la eliminación de los estados de ingresos y gastos relacionados con las siguientes operaciones, cuando se efectúen entre la Entidad, sus Organismos Autónomos o sus sociedades mercantiles:

- Transferencias corrientes y de capital, cualquiera que sea su ubicación económica y su definición.
- Gastos e ingresos derivados de cesiones de personal.
- Compraventas de bienes corrientes o de capital.
- Prestaciones de servicios.
- Tributos locales y precios públicos o privados exigibles por las entidades cuyos presupuestos se consoliden.
- Otros ingresos y gastos de similar naturaleza.

Con la eliminación de estas operaciones internas o intralocales, lo que se pretende es que ingresos o gastos que van de una persona jurídica local a otra, se computen una sola vez, evitando duplicidades. No obstante, aunque queda clara la intención del precepto, lo cierto es que no se ha previsto, ni contable, ni presupuestariamente, cómo conseguir estas eliminaciones internas, ni si con ellas queda definitivamente garantizada la consolidación del presupuesto general. La indeterminación de los preceptos regulantes, junto con la complejidad que implica la elaboración técnica del documento, no ha pasado inadvertida para la FEMP, en el informe de la comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas locales<sup>194</sup>, recomendando su determinación detallada.

A pesar de la imprecisión normativa y de la dificultad que entraña esta técnica, las Corporaciones locales han ido paulatinamente incorporando este documento en su presupuesto general, con mayor o menor detalle, y con más o menos conjunción y armonía entre los distintos grupos contables de la Entidad local. El escenario de

---

<sup>194</sup> El apartado «2.1.1. *MODELOS DE HACIENDA LOCAL: UNIFORMISMO O DIVERSIDAD*» del citado informe señala que: «... Sería conveniente la aclaración normativa de determinados aspectos que aparecen confusos en el desarrollo reglamentario así como el desarrollo de las normas de consolidación presupuestaria».

consolidación presupuestaria no sólo sirve al principio de presupuesto único, también responde a los planteamientos que se hacen desde la normativa europea en torno a la concepción de la deuda local como el volumen de endeudamiento conjunto del grupo público local<sup>195</sup>.

## **B) ESTRUCTURA Y CLASIFICACIÓN PRESUPUESTARIAS. LA PARTIDA PRESUPUESTARIA**

La conveniencia, y necesidad, de presentar todas las previsiones de gastos e ingresos locales para un ejercicio bajo un mismo documento, podría conllevar la pérdida del análisis y tratamiento separado del ingreso y del gasto público local y, por tanto, de su control, en función de la naturaleza del mismo<sup>196</sup>. Para evitar esto, surge la estructura presupuestaria como un sistema ordenado de criterios, que descomponen el conjunto de ingresos y gastos públicos locales en diferentes apartados y subapartados, en función de la naturaleza, finalidad y órgano que interviene en el proceso de ingreso o gasto.

Tal y como se ha ordenado tradicionalmente<sup>197</sup>, corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda establecer, con carácter general, la estructura de los presupuestos de las Entidades locales de acuerdo con los criterios que se establecen en el artículo 167 TRLHL, teniendo en cuenta la naturaleza económica de los ingresos y de los gastos, y las finalidades u objetivos que con estos últimos se propongan conseguir<sup>198</sup>. En cumplimiento de este mandato, este Departamento Ministerial dictó la Orden de 20 de septiembre de 1980,

---

<sup>195</sup> A este respecto han sido múltiples los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea -por ejemplo, en su Sentencia de 15 de septiembre de 2000- sentando doctrina en torno al fraude que supone la “externalización” de la deuda por las Entidades públicas que creaban una sociedad de capital total o parcialmente público a la encomendaban la gestión de obras, o -en menor medida- de servicios públicos, y cuya financiación la obtenía vía crédito que iban paulatinamente amortizando gracias a las entregas que realizaba el Ente matriz a la empresa a través de transferencias de capital con cargo al presupuesto de ésta. Aunque el coste presupuestario, indirectamente, seguía siendo para la Entidad local, con esto se conseguía que la operación de préstamo que concertaba el ente instrumental no computara en el cálculo del endeudamiento de la Corporación local.

<sup>196</sup> En el anterior régimen presupuestario (anterior a la Ley 7/1985, de 2 de abril, LRBRL), se aceptaba la existencia de varios presupuestos (presupuestos extraordinarios, de inversiones, industriales y comerciales, etc.) por la ausencia de la idea de presupuesto único. Esto aportaba las ventajas propias de un tratamiento separado, pero impedía la programación económica conjunta. Sobre las ventajas del actual sistema presupuestario único puede consultarse DUVERGER, M.: *Instituciones Financieras*; Bosch, Barcelona. 1960 (págs. 264 y ss.).

<sup>197</sup> La Ley de Régimen Local de 1955 (artículos 676.c y 677.c), ya reconocía en su momento la competencia estatal, en cuyo desarrollo se dictó la Orden de 31 de julio de 1959, de desarrollo de la estructura presupuestaria de las Corporaciones locales.

<sup>198</sup> La Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, en su artículo 112.2, reconoció la competencia de la Administración del Estado para establecer la estructura de los presupuestos locales, aunque no señalaba a ningún órgano concreto.

en la que se establece la estructura de los presupuestos de las Entidades locales<sup>199</sup>. En realidad, la estructura presupuestaria local se encuentra acomodada, con las especificidades propias de la Administración local, a la normativa presupuestaria del Estado prevista en la Ley General Presupuestaria, hasta donde esta adaptación resulta posible.

No obstante, esta competencia se ejerce hoy en día de modo concurrente con la propia Administración local interesada, puesto que el sistema propuesto por la Orden resulta abierto y susceptible de desarrollo por cada Entidad local. De este modo, la Orden establece una clasificación y una codificación mínima o básica (a modo de base común), y cada Entidad complementa, adapta y/o desarrolla esta ordenación atendiendo a su propia estructura, de acuerdo con sus reglamentos o decretos de organización<sup>200</sup>.

La Orden Ministerial tiene un doble contenido: de un lado, incluye las normas reguladoras de la estructura de los gastos e ingresos locales; y de otro, la codificación numérica y descripción de los gastos e ingresos locales. Y para esto, se estructura en una parte dispositiva con sólo diez artículos, una Disposición Transitoria, dos Disposiciones Finales, y tres Anexos dedicados a la clasificación funcional y económica de los gastos, y a la clasificación económica de los ingresos.

La estructura presupuestaria prevista en la indicada Orden resulta aplicable íntegramente, en un doble sentido: a todas las Entidades que integran la Administración local -con lo que se evita la pluralidad de modelos autónomos<sup>201</sup>-; y a todos los presupuestos que integran el presupuesto general de cada Entidad local -el de la propia Entidad y el de sus Organismos Autónomos, ya que las sociedades no se encuentran vinculadas por la estructuración presupuestaria pública-. Con esta estructuración presupuestaria común se alcanza el tratamiento homogéneo y la armonización presupuestaria, que permite, a su vez, el estudio comparativo y la requerida consolidación presupuestaria.

Para analizar la estructura presupuestaria resulta obligado distinguir desde un primer momento entre ingresos locales y gastos locales. Y a su vez, dentro de cada uno de ellos, se admiten hasta tres criterios de clasificación, que actúan complementariamente en la definición de cada concepto:

---

<sup>199</sup> Esta Orden sustituye a la Orden de 14 de noviembre de 1979, cuya principal aportación respecto de ésta ha estado en la priorización y desarrollo de la clasificación funcional, que se antepone a la económica (en la Orden precedente se invertía la prelación).

<sup>200</sup> De hecho, el artículo 167.2 prevé expresamente esta posibilidad al establecer que: «*Las entidades locales podrán clasificar los gastos e ingresos atendiendo a su propia estructura de acuerdo con sus reglamentos o decretos de organización*».

<sup>201</sup> Según ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M.: «El establecimiento de la estructura presupuestaria de las Entidades locales y, en particular, de los criterios a que esta debe obedecer no puede quedar al arbitrio de cada Corporación, ya que esto conduciría a la posible existencia de tantos modelos distintos como Entidades», en *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Entidades locales*, op. cit., pág. 115.

- La clasificación funcional (obligatoria y exclusiva para gastos), ordena el gasto de acuerdo con la finalidad u objetivo que se pretende alcanzar.
- La clasificación económica (obligatoria y compartida por gastos e ingresos), ordena el gasto e ingreso atendiendo a su naturaleza económica.
- La clasificación orgánica (opcional tanto para los gastos como para los ingresos), ordena el ingreso y el gasto atendiendo a la estructura orgánica adoptada por la Entidad.

**1. La clasificación funcional.** Este criterio de clasificación agrupa el gasto atendiendo a la finalidad u objetivo que se persigue con él, por lo que suele hacerse corresponder con la respuesta a la pregunta ¿para qué se gasta?.

La clasificación funcional se desarrolla hasta en cinco niveles de desagregación del gasto, de modo que por cada nivel que se “desciende”, se concreta más la finalidad del gasto, permitiendo distinguir hasta un máximo cien mil objetivos diferentes según la codificación que a continuación se expone:

- Grupo de función (x): Se corresponde con el primer dígito de la codificación que acompaña a todo gasto. La estructura de los presupuestos de las Entidades locales vigente distingue hasta nueve grupos de función<sup>202</sup>. En la propia Orden

202

GRUPO de FUNCIÓN	GASTOS IMPUTABLES
1. Servicios de carácter general	Gastos relativos a actividades que afecten, con carácter general, a todo el Ente local, y que consisten en el ejercicio de funciones de gobierno o de apoyo administrativo a toda la organización. Se recogen por tanto en este epígrafe los gastos generales que no puedan ser imputados directamente a ningún otro grupo de función.
2. Protección civil y seguridad ciudadana	Gastos originados por los servicios que tienen a su cargo el orden y la seguridad, como policía municipal, protección civil, bomberos, etc. En los Presupuestos del Estado se incluyen también los de Defensa.
3. Seguridad, protección y promoción social	Gastos y transferencias que constituyen el régimen de previsión y seguridad social a cargo de la Entidad; pensiones de funcionarios; atenciones de carácter benéfico-asistencial; atenciones a grupos con necesidades especiales, como jóvenes, minusválidos físicos y tercera edad, etc.
4. Producción de bienes públicos de carácter social	Gastos que se realizan en relación con la sanidad, educación, vivienda y urbanismo y, en general, todos aquellos tendentes a la elevación o mejora de la calidad de vida.
5. Producción de bienes públicos de carácter económico	Gastos, preferentemente de inversión, relacionados con actividades que tienden a desarrollar el potencial económico del entorno o la nación: infraestructuras básicas y de transportes, comunicaciones, infraestructuras agrarias, investigación científica y técnica, información básica y estadística, y otros de naturaleza análoga. Se incluyen también las transferencias a otros agentes que colaboren en el cumplimiento de estos fines.

se definen cada uno de estos grupos excepto el grupo de función número 8, que aparece sin contenido con el objeto de recoger los posibles ajustes que requiera la consolidación presupuestaria, en especial los que deriven de transferencias internas. Su codificación tiene carácter cerrado y obligatorio, por lo que es común a todas las Entidades locales.

- Función (xx): Se corresponde con el segundo dígito de la codificación funcional. La Orden Ministerial vigente distingue hasta veinticinco funciones -todas las cuales aparecen definidas en su concepto- que se desarrollan con desigualdad según el grupo de función en el que se incardinan. Al igual que el grupo de función, su codificación tiene carácter cerrado y obligatorio.
- Subfunción (xxx): Corresponde al tercer dígito de la clasificación funcional y su codificación es obligatoria (salvando las especialidades de los presupuestos de las Entidades locales con población inferior a 5.000 habitantes<sup>203</sup>), pero se declara abierta -como regla general-, por lo que cada Entidad local podrá crear cuántos epígrafes de estos niveles estime necesarios de acuerdo con sus necesidades. No obstante, la propia Orden tipifica algunas subfunciones que se consideran de general utilización, justificadas en la especialidad de la Administración local, de modo que, en el caso de que la Entidad local tenga gastos subsumibles en alguna de estas subfunciones típicas, necesariamente deberá asignarle el número de codificación previsto (pese a que no define su concepto). Aunque se debería tratar de previsiones excepcionales, la Orden llega a regular hasta treinta y nueve subfunciones diferentes, en lo que se puede considerar un agotamiento de la práctica presupuestaria funcional para la Entidad local.

6. Regulación económica de carácter general	Gastos de los servicios relacionados con asuntos económicos, financieros y comerciales.
7. Regulación económica de sectores productivos	Se integran en este grupo los gastos de actividades, servicios y transferencias que tienden a desarrollar el potencial económico de los distintos sectores de la producción, como agricultura, ganadería y pesca, industria, energía, minería y turismo.
8. Sin denominación.	Se reserva para recoger posibles ajustes de consolidación, en especial derivados de trasferencias internas.
9. Transferencias a otras administraciones públicas	Se incluirán en este grupo las transferencias de carácter general que no puedan ser aplicadas a ningún otro epígrafe de esta clasificación funcional, ya que en caso contrario se imputarán en la función específica correspondiente.
0. Deuda pública	Comprende los gastos de intereses y amortización de la deuda y demás operaciones financieras de naturaleza análoga, con exclusión de los gastos que ocasione la formalización de las mismas.

<sup>203</sup> El artículo 167.5 TRLHL permite a las Entidades locales de menos de 5.000 habitantes presentar y ejecutar sus presupuestos a nivel de grupo de función y artículo.

- Programa (xxxx): Se prevé únicamente su posible existencia cuando el nivel de desagregación del gasto lo requiera. Este nivel, correspondiente al cuarto dígito de la codificación funcional, se ha utilizado en los supuestos de creación de “programas de gasto”, que funcionan a modo de pequeños presupuestos dentro de una partida de gasto, vinculados todos ellos a una acción o política común<sup>204</sup>. Esta técnica aporta la ventaja de permitir un seguimiento y control independiente para esa acción que se pretende “aislar” dentro de la ejecución presupuestaria general, y constituye la legitimación del denominado “presupuesto por programas”, como una técnica de elaboración presupuestaria.
- Subprograma (xxxxx): Al igual que el nivel anterior, ni se define ni se desarrolla en la Orden, que únicamente prevé su posible existencia como ya recoge el propio TRLHL. En caso de requerirlo las necesidades del gasto, se identificará con el quinto dígito de la codificación, y cierra la partida en el nivel funcional.

La definición (texto, código numérico y gastos que comprende) de las subfunciones, programas y subprogramas que creen las Entidades locales u Organismos Autónomos deberán recogerlas en las Bases de Ejecución del presupuesto que para cada año acompañe al presupuesto general como documento complementario a la ejecución del mismo o, si tuvieran vocación de permanencia, en los reglamentos o normas de carácter general que regulen la materia presupuestaria del Ente local.

De los cinco niveles posibles, los tres primeros resultan obligatorios, por lo que el crédito de gasto deberá presentarse, como mínimo, a nivel de subfunción (tres dígitos) en las Entidades de población superior a 5.000 habitantes.

El legislador estatal, en el ánimo de procurar la convergencia con el Estado, dispuso que los niveles de grupo de función y función habrían de ser los mismos que los establecidos para la Administración del Estado. Sin embargo, esta estructura ha reproducido, hasta el nivel de grupo de función y función, la clasificación vigente para la Administración del Estado hasta el presupuesto para el año 2004. A partir de los PGE para el año 2005 se empieza a notar un cierto distanciamiento entre ambas tendencias<sup>205</sup>, quizá

<sup>204</sup> Aunque los programas de gasto suelen ser especialmente aptos para detallar obras de inversión o de infraestructura, también es posible encontrarlos para globalizar el gasto de una unidad orgánica del Ente local, o de una actividad cultural, deportiva o social específica, que necesitan de un seguimiento separado.

<sup>205</sup> La Orden MEH de 3 de junio de 2004, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2005, establece una clasificación funcional del presupuesto de gastos en cinco grupos:

GRUPO DE FUNCIÓN	FUNCIÓN
------------------	---------



motivado por las disfuncionalidades que estaba presentando la clasificación funcional del gasto contenida en la Orden de 1980<sup>206</sup>.

Si algún gasto es susceptible de aplicarse a más de un epígrafe funcional, se imputará a aquél de mayor significación o importancia en relación con el gasto total.

**a) La clasificación por programas: Los programas de gasto.** De los tres niveles de clasificación posibles del gasto público local, el que ha experimentado mayor evolución durante los últimos años ha sido, sin duda, la clasificación funcional, que ha ido convirtiéndose, progresivamente, en una nueva concepción presupuestaria a través de la

1. Servicios públicos básicos	1.1. Justicia 1.2. Defensa 1.3. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias 1.4. Política exterior
2. Actuaciones de protección y promoción social	2.1. Pensiones 2.2. Otras prestaciones económicas 2.3. Servicios sociales y promoción social 2.4. Fomento de empleo 2.5. Desempleo 2.6. Acceso a la vivienda y fomento de la edificación 2.9. Gestión y administración de la Seguridad Social
3. Producción de bienes públicos de carácter preferente	3.1. Sanidad 3.2. Educación 3.3. Cultura
4. Actuaciones de carácter económico	4.1. Agricultura, pesca y alimentación 4.2. Industria y energía 4.3. Comercio, turismo y pymes 4.4. Subvenciones al transporte 4.5. Infraestructuras 4.6. Investigación, desarrollo e innovación 4.9. Otras actuaciones de carácter económico
9. Actuaciones de carácter general	9.1. Alta dirección 9.2. Servicios de carácter general 9.3. Administración financiera y tributaria 9.4. Transferencia a otras Administraciones públicas 9.5. Deuda pública

<sup>206</sup> Sobre los aspectos críticos de la clasificación funcional del presupuesto local, descompensaciones y disfuncionalidades, pueden consultarse “*Análisis crítico de la clasificación funcional del presupuesto local*” de DODERO JORDÁN, A. y DE LEÓN LEDESMA, J., *Análisis Local*, nº 60, Escuela de Finanzas Aplicadas, mayo-junio 2005; ó *Una visión crítica de la clasificación funcional del presupuesto local. Propuesta de solución*, de los mismos autores; Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Granada, junio de 2004. Granada.

introducción del presupuesto por programas -que no es sino una técnica de elaboración presupuestaria que prioriza la clasificación funcional del gasto llevándola hasta sus máximas consecuencias-.

A este proceso han contribuido decididamente los mensajes y estímulos que ha lanzado el legislador estatal aprovechando las sucesivas reformas de la legislación presupuestaria general y local. Y es que, aunque la clasificación funcional se concibe originariamente como un criterio de clasificación del gasto hasta un determinado nivel (subfunción), el artículo 167 TRLHL, en lugar de hablar de clasificación funcional del gasto, señala la conveniencia de clasificar el gasto local según «... *las finalidades u objetivos que con estos últimos se propongan conseguir*». Por su parte, el artículo 211.a TRLRHL establece que: «...*los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la Cuenta General, entre otros documentos, una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos*». En el mismo sentido, la Orden Ministerial, de 23 de noviembre de 2004, por la que se aprueba el modelo de contabilidad Normal para las Entidades locales (que surge de la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración Local), señala que dichas Entidades han de presentar la Memoria con un mayor grado de detalle respecto al resto de entidades, al verse obligadas a incluir indicadores representativos de la gestión de los servicios.

Paralelamente, la actual Ley 47/2003, General Presupuestaria, ha potenciado la clasificación por programas de acuerdo con los nuevos aires de eficacia y eficiencia en la asignación de recursos públicos, llegando a obviar la mención a la clasificación funcional<sup>207</sup>.

Todo lo anterior ha supuesto una llamada subliminal al presupuestador local para la formación del presupuesto por programas, en el que se fijen los objetivos y fines a alcanzar con la realización del gasto presupuestado, por parte de la Entidad local.

En este contexto, los programas presupuestarios se conciben como el conjunto de gastos que se considera necesario realizar para el desarrollo de actividades orientadas a la consecución de determinados objetivos preestablecidos, bajo la dirección y responsabilidad del titular del centro gestor del gasto. Estos objetivos pueden tener una triple finalidad según la naturaleza del centro gestor, pudiendo consistir en:

- La producción de bienes y servicios,
- El cumplimiento de obligaciones específicas,

---

<sup>207</sup> El artículo 31 del mismo texto legal, bajo la concepción «*Asignación presupuestaria y objetivos*», establece en su apartado 2º que: «*Las asignaciones presupuestarias a los centros gestores de gasto se efectuarán tomando en cuenta, entre otras circunstancias, el nivel de cumplimiento de los objetivos en ejercicios anteriores.*

*Los objetivos de carácter instrumental habrán de ponerse en relación con los objetivos finales en cuya consecución participan».*

- La ejecución de programas de apoyo o de auxilio (propios de los servicios horizontales y de las áreas instrumentales) para una mejor ordenación y gestión de los créditos asignados a otras actividades o finalidades, o
- La realización de las demás actividades encomendadas a los centros gestores del gasto.

Estos programas tendrán, originariamente, una dimensión plurianual, por las propias necesidades y funcionamiento de la dinámica económica pública, aunque se desarrollen, concreten y ejecuten a través de programas de gasto anuales, que fijen objetivos anuales de acuerdo con el principio de ejecución anual del presupuesto local.

Esta técnica de elaboración del presupuesto se incardina dentro de un proceso más genérico que pretende regir la actividad global de la Administraciones Públicas a través de la gestión por objetivos. La actual Ley General Presupuestaria ha introducido una Sección (la Sección II del Capítulo VI del Título II; artículos 70 a 72), bajo la denominación «*Gestión por objetivos del Sector Público Administrativo Estatal*», para regular los principios de este nuevo sistema de gestión -que escapa a lo estrictamente presupuestario, aunque tiene como piedra angular el presupuesto para su logro<sup>208</sup> -.

El “sistema de objetivos” obliga a los centros gestores del gasto responsables de los distintos programas presupuestarios a establecer, a través de la elaboración de los programas plurianuales, un sistema de objetivos o fines, según la naturaleza y características de su área de actuación, orientados a asegurar la realización de los objetivos finales de los programas presupuestarios, y a proporcionar información sobre su cumplimiento, sobre las desviaciones que pudieran haberse producido, y sobre sus causas<sup>209</sup>. Los objetivos se confeccionan con carácter obligado para el centro gestor, y sus titulares, responsables de los mismos, deben formular, al término del periodo, un balance de resultados y un informe de gestión relativos al cumplimiento de los objetivos fijados, que se incorporarán a la memoria de las correspondientes cuentas anuales. El grado de cumplimiento de un programa presupuestario se efectúa en función de los resultados, cuando éstos sean mensurables e identificables, o mediante indicadores que permitan su medición indirecta, cuando no lo sean.

En última instancia, estos sistemas permiten la evaluación continuada de las políticas de gasto con la finalidad de asegurar que las mismas alcancen sus objetivos estratégicos y el impacto socioeconómico que pretenden.

---

<sup>208</sup> Sobre la aportación de la actual Ley General Presupuestaria a la gestión por objetivos, resulta recomendable el análisis *Hacia una gestión por objetivos con la nueva Ley General Presupuestaria*; de PIÑA GARRIDO, M. DOLORES, Revista Española de Derecho Financiero, nº 122, abril-junio 2004.

<sup>209</sup> Según NOVICK, D. y ALESCH, D., estos objetivos: «...tienen que formularse en términos operativos. Es decir, los objetivos deben ser suficientemente exactos para saber si se hacen progresos para alcanzarlos», en *El Presupuesto por programas: Los conceptos de sistemas en que se basan y la difusión internacional*; de NOVICK, DAVID y ALESCH, DANIEL; Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, 1971, nº 11, pág. 247.

En realidad, la presupuestación por programas nos traslada a otra concepción del presupuesto en el que los recursos públicos no se conciben como una fuente permanente e inagotable de suministro, sino como elementos limitados, por tanto agotables, que se entregan a los gestores públicos para que estos alcancen los objetivos que previamente han determinado, y en la medida que sean capaces de lograrlos, se harán beneficiarios de los mismos, o de mayores recursos en el próximo contexto presupuestario. En definitiva, el presupuesto (el gasto que se autoriza con él), se convierte en un instrumento, en una herramienta para alcanzar los objetivos de la política económica local, según los dictados de la actual Ciencia de la Administración.

**2. La clasificación económica.** Se trata de un criterio común y obligatorio para gastos e ingresos, y refleja la naturaleza del gasto o ingreso previsto, con independencia del órgano al que corresponda y, para el caso del gasto, también de su finalidad, por lo que responde a la pregunta de ¿en qué se gasta? O ¿qué se ingresa?.

Esta clasificación distingue, tanto en gastos como en ingresos, entre operaciones corrientes y operaciones de capital según el origen del ingreso o el destino genérico del gasto, esto es, según el carácter ordinario o extraordinario para la Hacienda local del concepto público.

**a) La clasificación económica del gasto público local.** El código presupuestario que autoriza la Orden Ministerial desarrolla la estructura de la clasificación económica de los gastos de las Entidades locales y de sus Organismos Autónomos a través de una codificación desagregada (del mismo modo que se prevé para la clasificación funcional) que llega hasta cinco niveles, en el mejor de los casos, según los siguientes grados:

- Capítulo (x): Se corresponde con el primer dígito de la codificación económica del gasto. La estructura de los presupuestos de las Entidades locales vigente distingue hasta ocho capítulos<sup>210</sup>, y es la propia Orden la que define cada uno de

---

210

CAPÍTULOS	GASTOS IMPUTABLES
1 a 4	OPERACIONES CORRIENTES
1. Gastos de personal	Se incluyen todo tipo de retribuciones e indemnizaciones, en dinero o en especie, que deban satisfacerse al personal por motivos laborales, así como las cotizaciones obligatorias, prestaciones sociales y gastos de naturaleza social exigibles en cumplimiento de normas, acuerdos, contratos o cualquier otra disposición o acto de carácter obligatorio.
2. Gastos en bienes corrientes y servicios	Gastos en bienes y servicios, y de carácter inmaterial, necesarios para la actividad del Ente que no produzcan un incremento del capital o del patrimonio público. En el caso de que se trate de la adquisición de bienes, estos deberán reunir las características de fungibles, corta vida útil, no inventariables y reiterativos.

estos grupos. Siguen una numeración correlativa, excepto el capítulo número 5 - que no existe-, agrupados en las dos grandes masas económicas de gasto corriente y de capital:

- Operaciones corrientes (Capítulos 1 a 4): En los créditos para gastos corrientes se incluirán los de funcionamiento de los servicios, los de intereses, y los destinados a transferencias corrientes. También se alude a este tipo de gastos como gastos ordinarios, por su carácter reiterativo o funcional.
- Operaciones de capital (Capítulos 6 a 9): Describen las variaciones en la estructura del patrimonio de la Entidad. Tienen un carácter extraordinario en el sentido de que su programación y ejecución, en principio, se proyecta con carácter exclusivo para el año que se presupuesta, por lo que no tienen porqué aparecer, al menos con las mismas características, en los siguientes ejercicios.

La codificación de los capítulos tiene carácter cerrado y obligatorio, por lo que se hace común a todas las Entidades locales.

- Artículo (xx): Se corresponde con el segundo dígito de la codificación económica. La Orden Ministerial vigente distingue hasta cincuenta y cuatro -

3. Gastos financieros	Comprende los intereses y demás gastos derivados de todo tipo de operaciones financieras contraídas por el Ente, así como los gastos de emisión, formalización, modificación y cancelación de las mismas.
4. Transferencias corrientes	Comprende los créditos para aportaciones, sin contrapartida directa de los agentes preceptores, que, a su vez, los destinan a financiar operaciones corrientes.
6 a 9	OPERACIONES DE CAPITAL
6. Inversiones reales	Gastos a realizar directamente por la Entidad destinados a la creación o adquisición de infraestructuras y bienes de naturaleza inventariable necesarios para el funcionamiento de los servicios, y aquellos otros que tengan carácter amortizable. Por oposición al capítulo 2, los bienes adquiridos con cargo a este capítulo deberán reunir la condición de no fungibles, vida útil de medio o largo plazo, inventariables y, previsiblemente, no reiterativos. Por todo ello, será imputables a este capítulo los gastos previstos en el anexo de inversiones que acompaña al presupuesto.
7. Transferencias de capital	Comprende los créditos para aportaciones, sin contrapartida directa de los agentes preceptores, que, a su vez, los destinan a financiar operaciones de capital o inversión, por lo que esta última sería la nota distintiva entre el presente capítulo y el capítulo 4.
8. Activos financieros	Gasto para la adquisición de activos financieros de cualquier tipo y bajo cualquier condición, incluidos los depósitos, fianzas y anticipos.
9. Pasivos financieros	Gasto para la amortización o cancelación de pasivos financieros, depósitos o fianzas, debidos por la Entidad.

todos los cuales aparecen definidos en su concepto-, que se desarrollan posteriormente con desigualdad según el capítulo en el que se incardinan. Al igual que el capítulo, su codificación tiene carácter cerrado y obligatorio.

- Concepto (xxx): Corresponde al tercer dígito de la clasificación económica y su codificación es obligatoria, pero se declara abierta -como regla general-, por lo que cada Entidad local podrá crear cuantos epígrafes de este nivel estime necesarios de acuerdo con sus necesidades. No obstante, la propia Orden tipifica algunos conceptos que se consideran de general utilización, de modo que, en el caso de que la Entidad local tenga gastos subsumibles en alguno de estos conceptos típicos, necesariamente deberá asignarle el número de codificación previsto -pese a que no lo define-. Al igual que sucede con la previsión de subfunciones del gasto, la Orden llega a regular de modo exhaustivo muchos conceptos, en lo que se puede considerar un agotamiento de la práctica presupuestaria para la Entidad local.

La clasificación económica del gasto constará siempre de tres niveles, el primero relativo al capítulo, el segundo al artículo y el tercero al concepto, por lo que este nivel, junto con el de función (para la clasificación funcional), constituye la expresión mínima de la partida presupuestaria de gasto. A partir de aquí, la desagregación económica podrá ampliarse en uno o dos niveles, relativos al subconcepto y la partida, respectivamente.

- Subconcepto (xxxx): Se prevé únicamente su existencia cuando el nivel de desagregación del gasto lo requiera, en cuyo caso se identificará con el cuarto dígito de la codificación económica. La Orden ministerial no prevé nada más al respecto.
- Partida (xxxxx): Al igual que el nivel anterior, ni se define, ni se desarrolla en la Orden, que se limita a prever su posible existencia (como ya recoge el propio TRLHL). En caso de requerirlo las necesidades del gasto, se identificará con el quinto dígito de la codificación, y cerrará la partida en el nivel económico, de ahí que se utilice este término para definir este nivel.

La definición (texto, código numérico y gastos que comprende) de concepto, subconcepto y partida que creen las Entidades locales u Organismos Autónomos deberán recogerlas en las Bases de Ejecución del presupuesto o, si tuvieran vocación de permanencia, en los reglamentos o normas de carácter general que regulen la materia presupuestaria del Ente local.

De los cinco niveles posibles, los tres primeros resultan obligatorios, por lo que el crédito de gasto deberá presentarse, como mínimo, a nivel de concepto (tres dígitos) en las Entidades de población superior a 5.000 habitantes.

El legislador estatal, en el ánimo de procurar la convergencia con el Estado, dispuso que los niveles de capítulo y artículo habrían de ser los mismos que los establecidos para la Administración del Estado.

Si algún gasto es susceptible de aplicarse a más de un epígrafe económico, se imputará a aquél de mayor significación o importancia en relación con el gasto total.

**b) La clasificación económica del ingreso público local.** Al igual que para el gasto, la Orden utiliza el sistema de desagregación de los ingresos, en esta ocasión hasta en cuatro niveles, con las mismas características y denominación que los cuatro primeros niveles de desagregación económica del gasto público, por lo que sirve lo expuesto anteriormente en cuanto a cada nivel de descomposición.

Asimismo, existe una clasificación primaria de los ingresos en las dos masas presupuestarias (operaciones corrientes y de capital), de acuerdo con la siguiente clasificación:

- Ingresos de naturaleza corriente (Capítulos 1 a 5): Corresponde a los ingresos de carácter ordinario, por lo que afluyen a las arcas locales de modo reiterativo. Generalmente, son los ingresos destinados a financiar los gastos de funcionamiento ordinario del Ente (gastos corrientes), lo que representa, cuando se da, una nivelación de las masas corrientes en la Entidad<sup>211</sup>.
- Ingresos de capital (Capítulos 6 a 9): Tienen un carácter extraordinario en el sentido de que su previsión y recaudación, en principio, se proyecta con carácter exclusivo para el año que se presupuesta, por lo que no tienen porqué aparecer, con las mismas características, en los siguientes ejercicios<sup>212</sup>.

211

CAPÍTULOS	INGRESOS
1 a 5	INGRESOS CORRIENTES
1. Impuestos directos	Se incluyen los impuestos que exige la Entidad sobre el capital y sobre las actividades económicas generadas en su ámbito territorial, y los posibles recargos sobre ellos.
2. Impuestos indirectos	Recoge los impuestos de naturaleza indirecta exigidos por la Entidad, así como los posibles recargos que se establezcan sobre ellos.
3. Tasas y otros ingresos	Comprende las tasas, las contribuciones especiales, los precios públicos, los reintegros y cualquier otro ingreso de derecho público no subsumible en otro epígrafe.
4. Tránsferencias corrientes	Ingresos de naturaleza no tributaria percibidos por la Entidad sin contraprestación directa, destinados a financiar operaciones corrientes.
5. Ingresos patrimoniales	Ingresos procedentes de rentas obtenidas del patrimonio de la Entidad.

212

CAPÍTULOS	INGRESOS
6 a 9	INGRESOS DE CAPITAL

Al igual que se prevé para el gasto, la codificación tiene carácter cerrado para el nivel de capítulo y artículo, y abierto para el de concepto y subconcepto, salvo que esté previsto excepcionalmente y de modo expreso algo distinto en la Orden. Asimismo, se obliga a la codificación del ingreso hasta el tercer nivel (concepto), y para todo lo no previsto se estará a lo regulado por la Corporación en las Bases de Ejecución y/o disposición de carácter general aplicable.

El hecho de que la Orden regule una materia sometida a cambios, hace que en muchas ocasiones, especialmente en lo que afecta a la clasificación de los ingresos, se encuentre desfasada o inoperante respecto a la regulación de algunos conceptos<sup>213</sup>. En el caso de los presupuestos del Estado, este posible desfase se evita con la publicación anual de instrucciones para la formación de los presupuestos para cada ejercicio, pero en el caso de la Administración local, una vez más, la dependencia estatal y la consiguiente falta de respuesta rápida ante las nuevas necesidades, lleva a la existencia de carencias o lagunas en este punto que, no obstante, se corrigen, en parte, por el carácter abierto de la Orden, que otorga cierto margen para la actualización de ingresos a las Entidades locales, o por la evacuación de consultas *ex profeso* de los órganos con competencias consultivas sobre la materia<sup>214</sup>.

**3. La clasificación orgánica.** Se trata de un criterio opcional de ordenación tanto del gasto como del ingreso público local, que los clasifica según el órgano o unidad que los protagoniza, por lo que respondería a la pregunta de ¿quién gasta? ó ¿quién gestiona el ingreso?, respectivamente. Estamos, pues, ante una clasificación “institucional”, mediante la cual los distintos campos de actividad o de competencia local tienen reflejo en el gasto e ingreso.

6. Enajenación de inversiones reales	Ingresos procedentes de transacciones, con salida o entrega de bienes de capital propiedad de la Entidad.
7. Tránsferencias de capital	Comprende los ingresos no tributarios, sin contraprestación directa destinados a financiar operaciones de capital o inversión de la Entidad, por lo que esta última sería la nota distintiva entre el presente capítulo y el capítulo 4.
8. Activos financieros	Ingresos procedentes de la enajenación de activos financieros, así como los reintegros de depósitos, fianzas y anticipos constituidos.
9. Pasivos financieros	Ingresos procedentes de la concertación de pasivos financieros (préstamos y deuda pública) cualesquiera que sea su naturaleza y plazo de reembolso.

<sup>213</sup> Este extremo es puesto de manifiesto por ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M. en *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Entidades locales*, op. cit., pág. 164.

<sup>214</sup> Desde que entrara en vigor la Orden de 1989, únicamente ha sido objeto de revisión puntual mediante la Orden de 8 de septiembre de 1999, lo cual ha “obligado” a la IGAE a proponer la creación de nuevos conceptos de ingreso haciendo uso de su competencia como órgano de consulta en materia contable (y, por extensión, presupuestaria) de las Entidades locales.



Dado que no se prevé ninguna clasificación común, ni el grado de desarrollo de esta clasificación, se estará íntegramente a la organización y funcionamiento propios de la Entidad, plasmados a través de los correspondientes reglamentos y/o decretos de organización aprobados por la Entidad local u Organismo Autónomo<sup>215</sup>.

En caso de preverse su existencia, la partida de gastos e ingresos estará definida, también, por esta codificación aprobada por la Entidad, y las Bases de Ejecución del presupuesto deberán concretar los niveles de vinculación jurídica para esta clasificación.

**4. La partida presupuestaria.** La partida presupuestaria constituye la expresión última de cada uno de los créditos (para gastos) y previsiones (para ingresos) que integran el presupuesto, por lo que vendrá definida: para el estado de gastos, por la conjunción de las clasificaciones funcional y económica, al menos, a nivel de subfunción y concepto respectivamente<sup>216</sup>, y si se hubiera optado por introducir la clasificación orgánica, también por el nivel de desarrollo establecido para la misma; y para el estado de ingresos, por la clasificación económica de los mismos y, eventualmente, por la clasificación orgánica adoptada.

Según lo antedicho, se puede considerar la partida como una concreción hasta el máximo detalle posible del presupuesto de la Entidad local<sup>217</sup>.

La partida presupuestaria se define, en consecuencia, por la conjunción de las distintas clasificaciones del gasto y del ingreso, y constituye la unidad sobre la que se efectuará el registro contable de las operaciones de ejecución del presupuesto.

Además de servir de base contable, la partida presupuestaria sirve de unidad de control, en un doble sentido: contable, pues permite conocer el estado de ejecución de cada uno de los gastos e ingresos que componen el presupuesto (indicaría hasta dónde se han

---

<sup>215</sup> En la práctica, esta clasificación del gasto se ha extendido de forma generalizada en las grandes Corporaciones locales, donde existen varias áreas o unidades orgánicas clasificadas por criterios funcionales, al frente de cada una de las cuales suele encontrarse un miembro corporativo y/o personal directivo con competencias en materia de gestión o ejecución. Por analogía con las otras clasificaciones, se ha llevado su desagregación hasta un máximo de cinco niveles, dependiendo de la complejidad y desarrollo (servicios, secciones, negociados, etc.) que presente cada unidad orgánica.

<sup>216</sup> Para las Entidades locales de población inferior a 5.000 habitantes el nivel de desagregación es menor, pudiendo presentar y ejecutar sus presupuestos a nivel de grupo de función y artículo.

<sup>217</sup> Según ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M.: «El estado de gastos es un conjunto-universo integrado por varios subconjuntos, que a su vez contienen otros menores, hasta llegar a la célula o unidad elemental constituida por la partida presupuestaria. Y consecuentemente, el carácter limitativo de los gastos se traslada desde aquella masa global hasta el más pequeño de sus componentes, determinando la prohibición de rebasar las consignaciones relativas a cada clase individualizada de gastos»: *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Entidades locales*, op. cit., pág. 116.

“agotado” cada uno de ellos); y fiscal, que se verifica sobre el nivel de vinculación determinado en las Bases de Ejecución del presupuesto.

Por lo expuesto, la partida no es otra cosa que la traducción a una serie de dígitos, del órgano, finalidad y concepto del gasto e ingreso. No obstante, en aras de hacer más inteligible el documento presupuestario, la práctica presupuestaria ha impuesto como costumbre que las partidas, además de la obligada expresión cifrada, aparezcan definidas brevemente en su denominación, lo que, de alguna forma, “descifra” el presupuesto.

### III. ASPECTO FORMAL: EL “CICLO PRESUPUESTARIO”

La alta complejidad que caracteriza la institución presupuestaria hasta ahora expuesta, es la que motiva la previsión *ex profeso* de un procedimiento específico para la elaboración del compendio presupuestario, que se separa de las reglas procedimentales de producción administrativa general. Además, el aspecto formal no sólo afecta al proceso de formación del presupuesto, dado que estamos ante una norma con un ciclo “vital” definido por la ley - que, a su vez, sucede a otro extinto-, las distintas fases por las que va a atravesar el presupuesto hasta su liquidación y rendición -lo que denominaremos el “ciclo presupuestario”- están impregnadas de un fuerte formalismo, y sometidas a solemnidades que, por su carácter especial, merecen ser expuestas para conocer totalmente la institución presupuestaria.

Dentro de lo que hemos denominado el ciclo presupuestario cabe distinguir nítidamente una fase primera de elaboración y aprobación presupuestarias; una segunda fase que se identificaría con la ejecución presupuestaria, coincidente con el año natural (el ejercicio presupuestario); y una última que conlleva las tareas de cierre, liquidación y rendición de cuentas. Cada una de estas fases, abarca, a su vez, un conjunto de trámites o “subfases”, y encadenan un ciclo que se extiende desde el ejercicio precedente al de vigencia (n-1), hasta el ejercicio posterior (n+1), por lo que llega a afectar a tres ejercicios presupuestarios.

#### A) FORMACIÓN Y ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO

La formación del presupuesto local se inicia con los procesos negociadores y de preparación técnica necesarios para la confección de los Estados de Gastos e Ingresos de las distintas unidades, áreas y/o servicios en que se organiza la Entidad local. Y es que, aunque la legislación se limita a encomendar su realización al Presidente de la Entidad, y parece describirlo como una mera tarea de compilación de documentación administrativa, lo cierto es que la formación del presupuesto engloba un proceso complejo, más allá del literal de la normativa, que pudiéramos denominar como “la negociación presupuestaria” y que, además de un proceso político de pactos, elecciones y opciones entre medios y fines, necesita de un desarrollo eminentemente técnico que garantice la legalidad y viabilidad de los estados que finalmente se presenten como proyecto de presupuesto general para su consideración por el Pleno corporativo<sup>218</sup>.

---

<sup>218</sup> MALLADO RODRÍGUEZ al reflexionar sobre la composición ideal del equipo de trabajo que debiera elaborar el presupuesto previamente a su aprobación, denuncia la escasa o nula intervención “política” en esta tarea y las dos disfunciones que provoca la excesiva intervención del cuerpo técnico local en la confección presupuestaria, a saber:

- Paralización administrativa de los servicios técnicos que trabajan en la creación presupuestaria en tanto dura la elaboración presupuestaria (particularmente, áreas y servicios con funciones económicas).
- Compromiso implícito del personal redactor del presupuesto en la consecución de los objetivos políticos que el gobierno local debe fijar a través del presupuesto, con la consiguiente merma de la aséptica funcional que debe prevalecer como garantía de los ciudadanos.

La elaboración del presupuesto nos aparece como una tarea altamente especializada, a la vez que una tarea dispersa a lo largo de toda la organización, pero nadie duda hoy de su importancia para alcanzar los fines presupuestarios<sup>219</sup>, y para la propia dinámica política<sup>220</sup>.

### **1. La potestad presupuestaria y sus límites. “La negociación presupuestaria”.**

En la historia presupuestaria más remota, la formación del presupuesto no presentaba otros inconvenientes que los propios de la escasez de recursos, puesto que la iniciativa para la elaboración definitiva del presupuesto la ostentaba un único sujeto (el monarca, el poder ejecutivo como poder único, etc.), y los gestores y destinatarios del presupuesto público se limitaban a gestionar del modo más adecuado los recursos que se les había asignado, una vez habían obtenido la venia del poder legislativo<sup>221</sup>.

Hoy en día el presupuesto, entendido como instrumento de gestión estratégica, implica necesariamente la asunción de un modelo de negociación presupuestaria basado en la necesidad de compartir los recursos, los conocimientos y la autoridad o poderes de decisión. Es un proceso de participación de todos los actores que intervienen en el escenario presupuestario, ya sea en su elaboración, ejecución o evaluación, sin perjuicio de que la iniciativa presupuestaria debe partir y dirigirse desde el departamento o área económica dependiente del Ejecutivo, residente de la iniciativa presupuestaria<sup>222</sup>.

---

Por ello, propone que el equipo redactor del presupuesto se integre por profesionales cualificados ajenos a la propia Administración actuante, y siempre a las órdenes del equipo de gobierno, de modo que la intervención técnica local se reduzca a un papel de “objeto público”; MALLADO RODRÍGUEZ, J.A.: *La calidad presupuestaria en los Entes locales*; Revista El Consultor de los Ayuntamientos, nº 18. 1998. (pág. 2621).

<sup>219</sup> COLOM NAVAL, J. en *Los trámites de aprobación del presupuesto desde una perspectiva fines-medios*, habla de la “funcionalidad” de la elaboración del presupuesto (y, más particularmente, de su tramitación y debate por el legislativo), como la necesidad de que los trámites de elaboración y aprobación del presupuesto se adecuen a la consecución de los fines perseguidos por el mismo; Revista de Hacienda Pública Española, nº 97, 1985 (pág. 539).

<sup>220</sup> COLOM NAVAL, J. trae a colación en *Los trámites de aprobación*, op. cit. (pág. 542), la reflexión de BRAVO DE LAGUNA Y BERMÚDEZ, J. M., en su condición de Subsecretario de Presupuesto y Gasto Público, sobre la importancia de la discusión parlamentaria para los países democráticos.

<sup>221</sup> La actitud pasiva de los gestores del presupuesto produce el fenómeno conocido como “la profecía que se cumple en sí misma”: el presupuesto es una imposición externa y se acaba convirtiendo en una traba para la gestión. *El factor presupuestario desde la perspectiva de las grandes unidades administrativas*; ÁLVAREZ DE SANTAMARÍA, F.J., Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2001, pág. 31.

<sup>222</sup> Tampoco se trata de que el presupuesto se convierta en una especie procedimiento asambleario, pues si hay algo que tienen en común todos los modos de elaboración presupuestaria es que se trata de procesos altamente estructurados, justificado en el mayor conocimiento que tiene el área promotora sobre las necesidades técnicas del presupuesto.

Y es que el proceso de negociación presupuestaria presenta en la actualidad un fuerte componente de competitividad. En las negociaciones previas al presupuesto se produce una fuerte tensión entre los representantes del área financiera (defensores de la contención del gasto) y los responsables de los programas de gasto (reivindicadores de mayores recursos con los que financiar sus propias políticas públicas), en lo que, en principio, aparece como un conflicto de intereses contrapuestos. Al mismo tiempo, esta competitividad se genera, también, dentro de cada área o delegación responsable del gasto, en la que cada unidad persigue alcanzar mayores recursos dentro de su sección presupuestaria, reproduciendo el comportamiento dominante intramuros. En cierto modo, la negociación presupuestaria se muestra como una “lucha de poder” por alcanzar mayores niveles de recursos públicos.

En este contexto, el proceso de negociación ha seguido y, en muchas ocasiones, todavía sigue, la consigna de “suma cero”, esto es, lo que consiguen unos, lo pierden los otros. De ahí que la negociación presupuestaria tradicional se haya resuelto con compromisos intermedios entre la propuesta que presentaba cada delegación del gasto y la contrapropuesta que realizaba el área financiera, ya fuera mediante un recorte porcentual horizontal, ya fuera con la eliminación o minoración sensible de algunos programas de gasto -a decisión del promotor presupuestario-, con las dosis de injusticia y de merma de calidad en los servicios que ello ocasionaba. La técnica utilizada para encontrar esta solución se basaba en un conjunto de negociaciones bilaterales sucesivas del promotor presupuestario con cada uno de los servicios que integran la organización.

La doctrina científica, en la observación de este proceso, ha expuesto una serie de ineficiencias en esta forma de negociación y elaboración presupuestarias<sup>223</sup>, que podemos sintetizar en las siguientes patologías:

- Incrementalismo económico y petrificación del gasto<sup>224</sup>.
- Cortoplacismo<sup>225</sup>.

---

<sup>223</sup> Sobre la problemática en la negociación y elaboración presupuestaria, pueden consultarse *Perspectivas sobre la reforma del proceso presupuestario*, de MORAN, DONALD W., en Hacienda Pública Española, nº 97, Madrid, 1992; o *La adopción de decisiones sobre las prioridades presupuestarias*; de WEIDENBAUM, MURRIA L.; Hacienda Pública Española, nº 11, Madrid, 1996.

<sup>224</sup> Esta deficiencia produce lo que se ha denominado tradicionalmente como presupuesto incremental. Sobre su concepto puede consultarse *Manual sobre la clasificación administrativa del presupuesto federal en México*, de GUERRERO AMPARÁN, J. P. Y PATRÓN SÁNCHEZ, F., Centro de Investigación y Docencia Económicas, A.C. México D.F., pág. 11. En el mismo sentido, *¿Qué reformas en las políticas presupuestarias son necesarias para mejorar la gestión pública en América Latina?*, de MARTNER FANTA, R. A., en el VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal, 8-11 octubre 2002 (pág. 9).

<sup>225</sup> Como es de suponer, estas deficiencias no son exclusivas del presupuesto local, ni propias de la presupuestación española, sino que se repiten como patrones en muchos entornos presupuestarios. Como ejemplo de su universalidad, en el Informe de Consultoría sobre el Análisis de los alcances y limitaciones de los Indicadores de Desempeño desarrollados por la Dirección Nacional del Presupuesto Público del Ministerio de Economía y Finanzas de Venezuela, en el marco de la

- Presupuesto competitivo.
- Escaso diseño del proceso de negociación presupuestaria.
- Incumplimiento de los plazos legales.
- Falta de correlación de recursos y resultados.

Ante este panorama, la negociación presupuestaria debe superar estas insuficiencias y dejar de entenderse no como un mero “reparto de tarta”, sino como una asignación de recursos asociada a objetivos que satisfacer con su gestión, y para ello se impone la técnica contractual, más que la competitiva. Se trataría de buscar zonas de acción compartida (gastos comunes) entre las distintas áreas; introducir el sistema de negociaciones multilaterales; utilizar las unidades horizontales del área de hacienda presentes en las demás áreas (gestoras) para difundir la cultura presupuestaria; dotar de mayor autonomía y responsabilidad a los responsables de los programas de gasto; observar la asignación de recursos con elementos de racionalidad económica, de eficacia y de eficiencia; y concienciar a los mismos sobre la plurianualidad del presupuesto y, en consecuencia, de sus políticas sectoriales; en definitiva, de tener una visión global de los fines de la organización.

Además de las restricciones que impone la propia escasez de recursos y su distribución entre las distintas áreas de gasto, existen unos límites legales a la potestad presupuestaria del promotor presupuestario que vienen dados desde dos frentes: por el obligado cumplimiento de los principios de elaboración presupuestaria -principios de equilibrio y estabilidad presupuestarias-; y por los que podríamos denominar gastos “reglados”, esto es, gastos que necesariamente deben consignarse en un presupuesto tras otro, bien porque deriven de compromisos plurianuales asumidos por la Corporación, bien porque se trate de gastos de funcionamiento indisponibles (como gastos de personal, o suministros básicos como agua, energía, etc.).

**2. La metodología presupuestaria: Las técnicas presupuestarias.** La práctica presupuestaria ha mostrado dos tendencias generales en el diseño de la organización presupuestaria. De un lado, la clásica organización americana en la que el presupuesto se diseña por la oficina presupuestaria, que depende directamente del Presidente del Ejecutivo Federal. Se trata de una poderosa organización, sin responsabilidades en la gestión, que tiene como único cometido el diseño presupuestario bajo la consigna de la defensa de la política presidencial. No se trata de una simple oficina asesora, sino que debe contrarrestar las peticiones sectoriales de los distintos departamentos, y adecuarlos al proyecto presidencial.

En el otro lado se encuentra la administración financiera tradicional de los países europeos, canalizada a través del ministerio de finanzas, economía y/o hacienda, que

---

Directiva N° 019-2004-EF, realizado por CHANAMÉ ZAPATA, C. E., Lima, Septiembre de 2005 (pág. 35), se advierte que: «...Para hacer consistentes las reglas de mediano plazo con la gestión del gasto público, el nuevo régimen de planificación y de control debe evitar, por una parte, la tendencia al cortoplacismo en las decisiones y el incrementalismo en el manejo del presupuesto, y por otra, el sesgo negativo que generalmente afecta al gasto en inversión».

cuenta, entre otros cometidos, con el de la elaboración, modificación y control presupuestarios.

A pesar de estas distinciones, ambas organizaciones han sido partícipes de evoluciones que han multiplicado el abanico de posibilidades organizacionales. La evolución de la organización presupuestaria europea ha hecho caer la responsabilidad presupuestaria desde los responsables contables hasta los máximos ejecutivos de cada organización, pasando por la dirección económica y financiera. Esta evolución ha implicado, también, una progresiva cualificación del personal ocupado de las tareas presupuestarias, un mayor control sobre los conceptos del gasto, y un mayor campo para el análisis de programas, de productividad, de eficiencia y de eficacia.

No obstante, se trata de una evolución aún inacabada, y todo apunta a que su tendencia futura sea la de considerar la organización como un todo abierto, en el que los órganos presupuestarios *estricto sensu* dependan de la cabeza del ejecutivo o del departamento financiero, y tengan como prioridad la elaboración del presupuesto con criterios generales, y la utilización de técnicas de análisis de resultados y de medios empleados, sin perjuicio del cumplimiento de las magnitudes macroeconómicas.

Bajo estas concepciones de organización, han aparecido a partir de la segunda mitad del siglo XX una sucesión de técnicas, con mayor o menor base científica, que han inspirado o vinculado al promotor presupuestario. Aunque no existe unanimidad en torno a su número y denominación<sup>226</sup>, algunas de las más aceptadas son las que a continuación se exponen<sup>227</sup>:

**a) Presupuesto de medios o presupuesto administrativo u orgánico.** El presupuesto surge históricamente como un instrumento de control del legislativo sobre el ejecutivo, en el sentido de limitar cualitativa, cuantitativa y temporalmente, las actuaciones que llevaba a cabo este último en el campo económico. El presupuesto se configura como un instrumento cuyo fin principal, y casi exclusivo, es el control de la legalidad y de la regularidad administrativas. En este contexto, el panorama presupuestario se centra exclusivamente en el corto plazo, sin que se articulen métodos para controlar o dirigir el gasto.

**b) Presupuesto incremental.** El sistema de presupuestación incremental o incrementalista, consiste en un aumento automático, más o menos justificado, del

---

<sup>226</sup> Para un estudio en detalle sobre estas técnicas, puede resultar útil ALBI, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.; ZUBIRI, I.: *Economía Pública I y Economía Pública II*; Ariel Economía. Barcelona, 2000; GARZÓN PAREJA, M.: *Historia de la Hacienda en España*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984; ó PREMCHAND, A y ANTONAYA, A.L. *Aspectos del Presupuesto Público*; Editorial F.M.I., Washington, EEUU, 1988.

<sup>227</sup> A las que aquí se exponen, GUERRERO AMPARÁN, J. P. y PATRÓN SÁNCHEZ, F., añaden otras como el «presupuesto tradicional o por objeto específico del gasto» en *Manual sobre la clasificación administrativa del presupuesto federal en México* op. cit. pág. 182.

nivel de financiación del año anterior, ya sea mediante la aplicación de un porcentaje lineal, ya sea mediante el suplemento con una cantidad a tanto alzado. Supone, por tanto, que el programa presupuestario en cuestión debe mantenerse sin cambios notables en la política aplicada. El proceso de elaboración presupuestaria se inicia con estimaciones presupuestarias que hacen los distintos departamentos y servicios (tomando en consideración la inflación prevista, las necesidades nuevas, etc.), y envían sus propuestas al departamento económico, para su confirmación o corrección. Esta técnica realiza el cálculo presupuestario tomando como base el presupuesto del año anterior y, sobre su base, destina asignaciones inerciales a cada periodo presupuestario, por lo que la posibilidad de incorporar nuevos programas es prácticamente nula. En este enfoque, los centros de gasto compiten por el incremento constante de su sección presupuestaria<sup>228</sup>, pero no se da importancia, o se da una importancia de orden secundario, al coste de los recursos que se manejan para la consecución de objetivos, trasladando la idea de que el buen gestor es aquel que consume el total de las asignaciones presupuestarias dotadas para cada periodo<sup>229</sup>.

La negociación presupuestaria se centra en un debate “sin vuelta atrás”, en el que la dotación presupuestaria precedente representaría el derecho o nivel de poder presupuestario alcanzado por cada departamento, resultando difícilmente revisable, por lo que el debate se centra en el nivel de incremento que debe recoger el presupuesto que se negocia, y no en la base -la política- sobre la que se aplica.

El incrementalismo se adaptó perfectamente al Estado de Bienestar a lo largo de sus periodos de crecimiento económico, pero los ciclos de crisis pusieron en entredicho este sistema que implicaba el crecimiento de unos servicios a costa de los otros<sup>230</sup>.

---

<sup>228</sup> Según TULLOCK el burócrata, siguiendo la lógica del empresario maximizador, se ve llevado a acrecentar el presupuesto de su agencia ampliando la plantilla o incrementando el salario, concluyendo que es la dinámica burocrática la razón fundamental del crecimiento del gasto público; TULLOCK, G.: *Dynamic hipótesis on bureaucracy*; Public Affairs Press, Washington. 1965.

En una línea más incisiva, NISKANEN concluye que los burócratas que no maximizan su presupuesto tienen, normalmente, un corto periodo de ejercicio, NISKANEN, W. A.: *Cara y cruz de la burocracia*; Espasa-Calpe, Madrid. 1980 (pág. 42).

<sup>229</sup> Este criterio es el origen de un comportamiento muy extendido que se conoce como “la fiebre del gasto de fin de año”. Los distintos departamentos y áreas han de gastarlo todo porque, en caso contrario, además de perder esta capacidad de gasto para el próximo ejercicio, se arriesgan a que el gasto con que se les dotó sea percibido como incapacidad de gestión y, lejos de traducirse en nuevos incrementos, se traduzca en rebajas presupuestarias.

<sup>230</sup> El *Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974* (C.B.I.C.A.), Washintong, EEUU, pretendió acabar con los efectos distorsionadores del presupuesto incrementalista, obligando a la toma inicial de decisiones sobre los grandes agregados y forzando a los parlamentarios a



**c) Presupuesto por desempeño.** Con la perspectiva del largo plazo, se evalúa el desempeño de cada dependencia del gobierno, y los recursos se destinan a partir de la relación entre las actividades que cada departamento realiza y los costos para producirlas. El criterio principal en la asignación y evaluación de recursos es la eficiencia con que cada dependencia ejerce el gasto, dejando de lado la evaluación sobre los resultados del gasto público.

**d) El presupuesto por tareas o presupuesto de ejecución.** Surge en EEUU bajo la denominación de *performance budget*. Esta técnica pretende seleccionar los programas más adecuados de entre los que se presentan como alternativas posibles, para lo que centra su atención en la fase de ejecución del presupuesto, diferenciándose del presupuesto por programas en que éste atiende a la fase previa de fijación de objetivos y presupuestación.

**e) Análisis costo-beneficio<sup>231</sup>.** En el sistema de análisis costo-beneficio, cada proyecto gubernamental se traduce en un conjunto de beneficios (sociales, económicos, políticos, etc.), y en un conjunto de costes necesarios para financiarlo. Mediante esta técnica se obtiene una proporción costo-beneficio que se utiliza para la comparación de varios proyectos a la vez, con objeto de hacer una jerarquización o priorización de proyectos. En esta técnica, con origine en las prácticas de la empresa privada, falta una visión o composición integral del presupuesto lo que dificulta la ordenación de prioridades del conjunto.

**f) Presupuesto por programas<sup>232</sup>** (también conocido por las siglas P.P.B.S. por su denominación en inglés *Planning Programming Budgeting System*). Aquí el presupuesto se convierte en un medio para asignar recursos a un conjunto de programas -justificados todos ellos con la correspondiente memoria de gasto-, que conforman la acción política y/o pública de la Administración Pública. Complementariamente, estos programas suelen ir ligados al establecimiento de unos objetivos preestablecidos, y una vez ejecutado el programa presupuestario, se realiza una evaluación del grado de consecución de tales objetivos<sup>233</sup>.

---

discutir paquetes completos de medidas, al tiempo que redefinía las competencias de las Comisiones de las Cámaras.

<sup>231</sup> El promotor de esta técnica presupuestaria fue el Secretario de Defensa de los EE.UU., ROBERT MC NAMARA -exdirector general de la empresa *Ford Motors Company*-, que empezó a aplicarla en el gobierno federal estadounidense a partir del año 1963.

<sup>232</sup> Respecto a su implantación en la Administración Pública española, el primer antecedente lo encontramos en una orden del Ministerio de Hacienda de 1 de abril de 1967, que dispuso una nueva estructura presupuestaria mediante la que se acompañaban, anualmente, al proyecto de Ley de Presupuestos, a título informativo, los anexos de programas de inversiones públicas -detallados por proyectos-, tanto del Estado como de sus Organismos Autónomos. Con rango legal, los primeros borradores del proyecto de Ley General Presupuestaria de 1977 contemplaban con claridad un sistema de presupuesto por programas, aunque posteriormente no se reflejó en el texto definitivo de la ley. El proyecto abordaba simplemente el establecimiento de una clasificación por programas y

El funcionamiento pasa por los siguientes trámites:

- Diseño por los centros gestores de unas líneas de acción indicando los órganos encargados de llevarlas a cabo, y fijación de metas sectoriales, que concretan los objetivos operativos o globales diseñados por el equipo de gobierno.
- Justificación de los recursos solicitados en relación con los objetivos o metas sectoriales marcadas.
- Diseño de variables representativas de la naturaleza del objetivo, de su cuantificación, y de la fecha en que se prevé su consecución. Dichas variables se convierten en indicadores para un control interno sobre los resultados obtenidos en relación con los previstos.
- Elaboración de “fichas” individuales para cada programa presupuestario (con la información esencial de cada programa) que se incorporan como anexos al presupuesto.
- Control de resultados sobre las variables propuestas<sup>234</sup>, de modo que, finalizado el ejercicio, los centros gestores elaboran un balance de resultados que

---

de un sistema de objetivos para cada departamento ministerial u organismo, introduciendo asimismo los conceptos de control financiero y de eficacia.

A partir de los Presupuestos Generales del Estado para 1984, la clasificación por programas del gasto público deja de ser una mera información estadística para adquirir una significación real, al declararse vinculantes los créditos por programas. Surge pues una nueva estructura presupuestaria en torno a los programas de gasto, siendo estos los que marcan, a partir de entonces, el volumen de recursos a gastar. Desde este momento hasta nuestros días, esta técnica se ha ido extendiendo y evolucionando hasta consolidarse en la actuación administrativa (según se ha expuesto en el apartado dedicado a la clasificación funcional), in duda con un protagonismo evidente del Ministerio de Hacienda.

No obstante, no han faltado críticas a la forma en que se instaura el presupuesto por programas en España. PIÑA GARRIDO advierte que las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado sólo han contenido como anexo un listado con los nombres de programas presupuestarios, mientras el contenido de los mismos, ni se incorporaba a la Ley, ni siquiera era objeto de publicación. De este modo, los programas presupuestarios, teóricamente vinculantes en nuestro país desde 1984, no lo son. *Hacia una gestión por objetivos con la nueva Ley General Presupuestaria*; PIÑA GARRIDO, M. D.; Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 122, 2004 (pág. 325).

Sobre la implantación y evolución del presupuesto por programas en Estado Unidos y otras naciones puede consultarse NOVICK, D. y ALESCH, D. J.: «El presupuesto por programas: Los conceptos de sistemas en que se basan y la difusión internacional»; *Hacienda Pública Española*, nº 11, 1971.

<sup>233</sup> Sobre este particular, puede consultarse *Presupuesto de objetivos y Contabilidad analítica en las Entidades locales* de LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y BUENDÍA CARRILLO, D., Comunicación presentada al 3º Congreso Internacional de Costos; Primer Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva “ACODI”, Madrid, septiembre de 1993.

<sup>234</sup> Este control de resultados constituye, sin duda, el cierre del sistema de planificación y presupuestación por programas. Para procurarlo, a mitad del año en curso los centros gestores

muestra el nivel de realización de los objetivos, desviaciones -físicas y financieras-, causas de esas desviaciones, y medidas correctoras que se vayan a adoptar en el futuro.

- Toda la información anterior, junto con el informe elaborado por el órgano interventor, se somete a una comisión de análisis de programas para que proponga -en consecuencia-, las adaptaciones y/o reasignaciones de recursos presupuestarios que resulten oportunas para presupuestos futuros.

Nos situamos, pues, en el contexto de una actividad de planificación y de gestión estratégica a través del presupuesto, que nos introduce en el presupuesto como instrumento de programación y/o planificación.

Siguiendo a la doctrina más solvente<sup>235</sup>, existen tres exigencias vitales para la implantación del PPBS :

- Exigencia de personal directivo y técnico
- Exigencia de maduración
- Exigencia de su aceptación por parte de la Administración a la que se aplica y de las restantes autoridades de las que depende la elección presupuestaria.

**g) Presupuesto en base cero** (también conocido por sus siglas en inglés Z.B.B., *zero base budgeting*)<sup>236</sup>. Esta técnica busca analizar demandas presupuestarias sin el compromiso explícito de sostener niveles pasados de financiación (con lo que rompe con el sistema incremental). En este sistema los programas y actividades son analizadas, partiendo de cero en la asignación de recursos, en función de sus niveles crecientes de éxito en el desempeño y financiación, para posteriormente ser evaluados y ordenados según una escala de prioridades. El objetivo final consiste en revisar sistemáticamente el gasto público, y asignar recursos presupuestarios a través de un sistema de jerarquización de programas y alternativas, lo que obliga a la existencia de una agencia central que tendría que evaluar si el programa se justifica, si justifica sus objetivos y misiones originales, y si no hay un programa alternativo que pudiera alcanzar esos objetivos en condiciones más eficientes y con mayores beneficios.

---

realizan unos estados previsionales que permiten, en su caso, realizar ajustes en las acciones emprendidas.

<sup>235</sup> FUENTES QUINTANA, E.: Hacienda Pública. Vol. I: *Introducción y Presupuesto*, UNED, Madrid, 1990, pág. 245 y ss.

<sup>236</sup> En este caso el modelo lo suministró la sociedad estadounidense “Texas Instruments”, y fue el Presidente JIMMY CARTER quien lo aplicó primero en el estado de Georgia, y más tarde -en el año 1977-, lo hizo extensivo al ámbito estatal.

Sobre las virtualidades de esta técnica presupuestaria puede consultarse PYHRR, P. *Presupuesto Base Cero*. Ed. Limusa, México DF, 1980.

Este modelo topa con algunos inconvenientes de tipo técnico (básicamente, la fijación de los criterios para una evaluación que permita ser verdaderamente comparativa; y la objetividad para realizar la jerarquización del conjunto de los programas), lo que ha llevado a incumplir las expectativas que inicialmente levantó como modelo revolucionario<sup>237</sup>.

**h) Sistema de planeación, programación y presupuestación<sup>238</sup>**. El sistema de planeación, programación y presupuestación supone que una agencia o departamento único, a partir de la fijación de los objetivos de cada servicio o área, identifica a continuación el conjunto de instancias y aparatos; les dota de los recursos legales, humanos y materiales necesarios; y les asigna unos plazos para la instauración del programa. Es un sistema altamente centralizado, pues son los planificadores centrales los que pueden identificar los objetivos y las vías de acción alternativas, y, en su caso, la reducción de éstas con base en las consideraciones económicas.

No todas las técnicas expuestas son susceptibles de experimentación en la Administración local, incluso algunas de ellas sólo han tenido aplicación esporádica en el diseño de los presupuestos de algunos Estados nacionales<sup>239</sup>. De hecho, la práctica local demuestra una aplicación casi generalizada de la técnica del presupuesto incrementalista<sup>240</sup>, y sólo en los últimos años se empieza a irradiar la técnica del presupuesto por programas, más por imposición legislativa que por la propia iniciativa local<sup>241</sup>.

---

<sup>237</sup> Desde un principio el Z.B.B. se reveló como un modelo mucho más apto para los gobiernos subcentrales, para los organismos autónomos y, en general, para aplicaciones esporádicas o sectoriales, que para una aplicación sistemática y general. De hecho, en EE.UU. -país de origen- se abandonó su utilización para la elaboración del presupuesto federal al comprobar que se requerían, al menos, dieciocho meses para una presupuestación que intentara satisfacer los requisitos ortodoxos de la base cero.

<sup>238</sup> Esta práctica se originó en los años cincuenta en los Estados Unidos y llegó para plantear criterios de racionalidad al creciente incrementalismo del presupuesto en la época. No obstante, mantiene importantes paralelismos con la planificación económica del pasado siglo propia de los países de influencia soviética.

<sup>239</sup> Básicamente en Estados Unidos, país que tradicionalmente ha liderado el proceso de innovación y experimentación presupuestaria, en la mayoría de las ocasiones a través de la *Congressional Budget Office*. Esta oficina ha creado escuela, y raro es el país en el que no se ha seguido un modelo parecido o inspirado en este modelo de equipo económico.

<sup>240</sup> En una muestra más de la resistencia del mundo local a las nuevas tendencias que apuntan desde la ciencia económica, que, normalmente, se adoptan en primer lugar por la Administración General del Estado y, una vez contrastada su virtualidad, se extienden paulatinamente a la Administración local, comenzando, casi siempre, por las grandes Corporaciones locales.

<sup>241</sup> Entre otros muchos NOVICK, D. y ALESCH, D. J.: El presupuesto por programas... op. cit. (pág. 258) concluyen sobre la conveniencia de aplicar un sistema flexible en cualquier técnica que se implante, en lugar de una metodología estrechamente definida, de modo que se pueda ajustar

**3. La integración del proyecto de presupuesto.** El proceso de formación del presupuesto de la Entidad local, no es sino la integración de una serie de documentos que finalmente componen el presupuesto general antes de su elevación al Pleno para su censura y, en su caso, aprobación. Todo el compendio se va completando paulatinamente y, una vez formado, sigue una tramitación única, de modo que todos los documentos que lo integran siguen la misma suerte por el principio de unidad del acto.

La legislación local encomienda al Presidente de la Entidad la competencia para la formación del presupuesto. No obstante, se trata más de una atribución de responsabilidad a este órgano de gobierno (probablemente con la intención de que el cumplimiento de los deberes presupuestarios se libere dentro de la esfera de las responsabilidades públicas), que de una atribución material de funciones, puesto que la elaboración material del documento, así como la recopilación del resto de documentación, se realiza, ordinariamente, desde los servicios económicos de la Entidad<sup>242</sup>.

Por lo que respecta al presupuesto de los Organismos Autónomos integrantes del general, el proyecto del mismo debe ser propuesto inicialmente por el órgano estatutario competente de los mismos, y remitido a la Entidad local matriz antes del 15 de septiembre de cada año, acompañado de la documentación complementaria referida al ámbito del ente dependiente. Igual predicción se puede decir de las Entidades Públicas Empresariales, aunque la normativa local no se refiera a ello por la introducción reciente de estas personas en el mundo local.

Las sociedades mercantiles de capital social íntegra o mayoritariamente local, remitirán a la Corporación sus previsiones de gastos e ingresos, así como los programas anuales de actuación, inversiones y financiación<sup>243</sup>, antes del día 15 de septiembre de

---

fácilmente a las instituciones y valores únicos que se den en cada situación política y gubernamental.

<sup>242</sup> A su vez, el o los órganos técnicos encargados de realizar estas labores depende, en gran medida, de la complejidad organizativa de cada Corporación, y, en menor medida, de la propia tradición presupuestaria, y de la técnica de elaboración presupuestaria elegida. Las fórmulas son variadas y van desde la existencia de un órgano centralizado que dirige todo el proceso, actuando a modo de oficina presupuestaria, hasta la desconcentración del proceso presupuestario entre todas las áreas y/o servicios.

No obstante lo expuesto, en las Corporaciones de pequeño tamaño suelen concentrarse todas las tareas preparatorias en el órgano interventor. Este órgano, en todos los casos, ocupa una posición primordial en el proceso de integración presupuestaria, aunque haya perdido la reserva de la función presupuestaria en las grandes Corporaciones como consecuencia de la entrada en vigor de la LMMGL.

<sup>243</sup> El contenido de este documento y el de los restantes que integran el presupuesto, han sido expuestos en el apartado dedicado a la integración objetiva del presupuesto.

cada año. Dado el principio de libre organización propio de las sociedades mercantiles, el legislador no hace referencia alguna a los órganos mercantiles competentes, por lo que habrá que estar a lo dispuesto en los estatutos societarios o normas de creación equivalentes, y en la legislación mercantil.

Una vez recopilada toda la base documental, procede su remisión a la intervención local antes del 10 de octubre, para que proceda a su estudio durante un plazo no inferior a diez días. La mediación del órgano interventor resulta de obligado cumplimiento y tiene por objeto satisfacer la fiscalización interna que debe preceder a todo acto de contenido económico que pretende aprobar la Entidad local.

Sobre la base de los presupuestos, estados de previsión, anexos y documentación complementaria, el Presidente de la Entidad forma el proyecto de presupuesto general y lo remitirá antes del día 15 de octubre, informado por la intervención, al Pleno de la Corporación, para su aprobación inicial, enmienda o devolución.

**4. Los requisitos objetivos en la elaboración del presupuesto.** Además del cumplimiento de los deberes formales presupuestarios, la normativa presupuestaria prevé la observación de unos requisitos materiales en la confección del presupuesto que responden a motivos de política económica general, por lo que su presencia y tratamiento depende de la coyuntura económica de cada momento.

Actualmente, el TRLHL exige la observación de dos principios materiales en la elaboración presupuestaria<sup>244</sup>:

**a) El principio de equilibrio o nivelación presupuestaria.** El principio de nivelación presupuestaria significa que el presupuesto ha de ser presentado ante el Pleno de modo que el total de los ingresos previstos cubra la totalidad de los gastos que hayan de ser ejecutados en el ejercicio presupuestario. Se trata de un mandato referido a todos los documentos que constituyen el Presupuesto General, ya sean de la Entidad principal, ya de sus organismos y entidades dependientes<sup>245</sup>, que debe ser objeto de análisis expreso en el informe económico-financiero que integra el proyecto de presupuesto general.

En realidad, no existe mención alguna en la normativa presupuestaria local a este principio -al igual que otros principios presupuestarios, su acuñamiento es obra de la doctrina- pero sí un mandato a los órganos presupuestarios para que el

---

<sup>244</sup> Para un análisis completo de estos y del resto de principios presupuestarios, nos remitimos al apartado expresamente dedicado a ellos.

<sup>245</sup> Sobre la anulación del presupuesto general por el desequilibrio en los estados de ingresos y gastos de una sociedad local, puede verse la STSJ de Andalucía, de 18 de noviembre de 1996, FJ 3º.

presupuesto se apruebe sin déficit inicial<sup>246</sup>. Y aunque etimológicamente, el equilibrio presupuestario significaría la coincidencia de los montantes de ingresos y gastos que componen cada uno de los presupuestos (sic) que integran el presupuesto general, no obstante, la práctica presupuestaria ha identificado el equilibrio con la ausencia de déficit inicial, ya sea por nivelación (gastos iguales a ingresos), ya sea por superávit (ingresos mayores que gastos).

El Reglamento Presupuestario completa la formulación del principio añadiendo que ninguno de los presupuestos podrá presentar déficit a lo largo del ejercicio, de modo que toda modificación al alza de los créditos que componen el estado de gastos, y toda disminución formalmente aprobada de ingresos previstos, deberá compensarse en el mismo acto en el que se adopte<sup>247</sup>.

**b) El principio de estabilidad presupuestaria<sup>248</sup>.** Desde la aparición de Ley General de Estabilidad Presupuestaria, la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos de las Entidades locales se debe realizar en un marco de estabilidad presupuestaria. De este modo, se ha elevado el principio de estabilidad presupuestaria por encima del resto de los principios, y hoy se concibe como un pilar básico de toda la filosofía presupuestaria general<sup>249</sup>, presente en todas las fases del ciclo presupuestario.

---

<sup>246</sup> El artículo 165.4 TRLHL reza que: «Cada uno de los presupuestos que se integran en el Presupuesto General deberá aprobarse sin déficit inicial». En el mismo sentido se pronuncia el artículo 16 RP.

MALLADO RODRÍGUEZ considera que «...el equilibrio inicial es tan sólo una pretensión presupuestaria. En la práctica, resulta más una exigencia legal que una realidad técnica, dado que los gastos presupuestarios se incluyen y relacionan en términos de certeza, mientras que los ingresos se redactan en términos de probabilidad. Nos encontramos ante estados presupuestarios con diferentes contextos de redacción»; MALLADO RODRÍGUEZ, J.A.: *La calidad presupuestaria en los Entes locales*, op. cit. (pág. 2619).

<sup>247</sup> Los aumentos de créditos se compensarán con disminución de otros créditos o con aumentos en las previsiones de ingresos; mientras que las disminuciones de ingresos se harán con disminuciones de créditos o aumentos de otras previsiones. Sobre las distintas alternativas a la corrección del equilibrio presupuestario local, puede consultarse «El artículo 126.3 del Texto Refundido de Régimen Local», de GÓMEZ GUADALAJARA, F., *Revista de Estudios Locales CUNAL*, mayo 2005, Madrid, págs. 50 y 51.

<sup>248</sup> Para ahondar en el principio de estabilidad presupuestaria y su repercusión jurídica en las Entidades locales, recomendamos «Estabilidad presupuestaria y Corporaciones locales: Problemática jurídica», de CORCUERA TORRES, A., *Revista de Estudios Locales CUNAL*, mayo 2005, Madrid, págs. 26 y 27.

<sup>249</sup> Como señalara GABRIEL ELORRIAGA, Secretario de Estado de Organización Territorial del Estado en el momento de aprobación de la Ley: «No es posible ya desarrollar una política económica de estabilidad en el estrecho ámbito de la Administración General. En consecuencia, el déficit debe ser tratado, en cualquier nivel territorial, como una situación excepcional que ha de ser

En esta fase presupuestaria, la estabilidad presupuestaria implica la necesidad de elaborar el proyecto de presupuesto ajustado al objetivo general de estabilidad presupuestaria previsto por el Gobierno<sup>250</sup> en cada momento<sup>251</sup>, y que se traduce en capacidad de financiación, según la definición contenida en el SEC-95<sup>252</sup>.

El incumplimiento de este requisito impediría la aprobación del proyecto en toda su dimensión<sup>253</sup>.

## **B) LA APROBACIÓN. SUS EFECTOS JURÍDICOS**

Completado el proyecto de presupuesto general, procede su elevación al Pleno de la Corporación para su debate<sup>254</sup> y, caso de obtener el voto mayoritario, una primera

---

sólidamente justificada y rápidamente corregida», ELORRIAGA, JAVIER: «Ética, economía y estabilidad presupuestaria», *Análisis Local*, número 33, Madrid, pág. 6.

<sup>250</sup> Adviértase aquí que, como hemos comentado en nota anterior, hasta la reforma de la LGEP, operada por la Ley 15/2006, de 30 de mayo, el tratamiento legal de las Entidades locales a efectos de cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria era unívoco. Sin embargo, desde la reforma indicada (en vigor desde el inicio de 2007), se ha escindido en dos grupos el sector público local desde la perspectiva de la estabilidad presupuestaria, de modo que las Entidades locales que sean capitales de Provincia o de Comunidad Autónoma o, en otro caso, las que igualen o superen los 75.000 habitantes de población de derecho (a la sazón, criterio que utiliza el TRLHL para encuadrar a las Corporaciones locales dentro de un sistema u otro, de participación en los tributos del Estado), siguen al Estado y CCAA en la aplicación “blanda” del principio de estabilidad (que implica, básicamente, la consideración del principio en el contexto del ciclo económico y no su cumplimiento en cada momento, así como la tolerancia a un déficit limitado cuando venga motivado por la financiación de proyectos de inversión para actividades productivas); y el resto, continúan en el régimen estricto y puntual de cumplimiento del objetivo de estabilidad fijado en cada momento.

<sup>251</sup> El actual objetivo trienal de estabilidad presupuestaria para las Corporaciones locales está fijado en el -0,1 %, para el año 2007; y el 0%, para los años 2008 y 2009.

<sup>252</sup> La capacidad/necesidad de financiación puede definirse, en términos presupuestarios, y salvando ciertas diferencias de contabilización y de inclusión de conceptos (como es el caso del consumo de capital fijo -amortizaciones-) como la diferencia entre los Capítulos 1 a 7 del Estado de Gastos y los Capítulos 1 a 7 del Estado de Ingresos. En otras palabras, supone que la Entidad local no podrá endeudarse por un volumen superior a la deuda que amortiza en ese mismo ejercicio.

<sup>253</sup> De acuerdo con el artículo 22 LGEP, las Entidades locales en situación de desequilibrio que no alcancen el objetivo de estabilidad presupuestaria vienen obligadas, en el plazo de tres meses siguientes a la aprobación o liquidación del presupuesto, o a la aprobación de la Cuenta General, a elaborar un plan económico-financiero de reequilibrio a un plazo máximo de tres años. El plan, debe ser aprobado por el Pleno de la Corporación, sometido a la misma publicidad que la aprobación presupuestaria, y remitido al Ministerio de Economía y Hacienda o a la Comunidad Autónoma (si ostenta competencias sobre la materia), que serán los encargados del seguimiento de las actuaciones contenidas en el mismo.



aprobación de carácter provisional, previo paso por la comisión informativa competente para su dictamen previo<sup>255</sup>. Los trámites aprobatorios hasta su entrada en vigor se suceden según la siguiente secuencia:

- Aprobación provisional: El acto de aprobación provisional del presupuesto general deberá ser adoptado por el Pleno de la Entidad mediante el voto de la mayoría simple de sus miembros<sup>256</sup>, debiendo publicarse en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, al objeto de su exposición pública.

Se trata de un acuerdo único, que beneficiará o perjudicará a cada uno de los presupuestos que integran el presupuesto general, no pudiendo aprobarse ninguno de ellos separadamente, salvo en los supuestos de presupuestos correspondientes a Organismos o entidades dependientes, cuya creación tenga lugar una vez aprobado aquél.

Además, la unidad del acto tiene una segunda lectura, y es que la aprobación o desaprobación afecta objetivamente a todo el proyecto, sin que se permitan observaciones o fórmulas de salvaguarda respecto a algunas de sus previsiones o de la documentación que lo integra. En el supuesto de desaprobación, la legislación local

---

<sup>254</sup> La STS de 6 de julio de 2005, FJ 4º, ha considerado el debate presupuestario como un elemento connatural a la democracia participativa y al pluralismo político.

<sup>255</sup> Ordinariamente, compete a la Comisión Informativa de Economía y/o Hacienda el dictamen favorable o desfavorable del proyecto antes de su pase a Pleno. No obstante, dada la incidencia del presupuesto en toda la organización local, resulta frecuente que el proyecto sea conocido por las distintas comisiones informativas sectoriales con el objeto de que puedan informarse sobre las previsiones contenidas en su propia sección presupuestaria. Sobre la participación de otros órganos complementarios en la elaboración presupuestaria habrá que estar a lo que disponga el Reglamento Orgánico o de participación ciudadana que tuviera aprobado la Entidad, aunque el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre la innecesariedad de estos trámites y su falta de afectación a la eficacia del presupuesto (STS 22/11/04, Sala 3ª).

<sup>256</sup> Nótese la incongruencia que supone el hecho de que requiera mayoría simple la aprobación del presupuesto, y dentro de él se hallen previstas operaciones que pudieran requerir aisladamente un quórum más cualificado (como la mayoría absoluta para determinadas operaciones financieras y otras de disposición patrimonial). La justificación jurídica de esta posible discrepancia hay que buscarla en el principio de unidad del acto, pero también subyace una razón de mera pragmática: la facilidad con la que el legislador ha querido dotar al equipo de gobierno local para aprobar un documento esencial para el desempeño de la actividad local (la propia jurisprudencia se ha encargado de destacar la importancia del presupuesto para la vida pública municipal, por ejemplo, STS 22/05/00, Sala 3ª, FJ 2º). Probablemente, la exigencia de mayoría cualificada produciría situaciones de verdadero colapso municipal o provincial (según el caso) dado el gran número de Entidades locales cuyo gobierno se forma sin alcanzar la mayoría absoluta, altamente vulnerables pues, ante proyectos locales que requieran de esta mayoría -si bien la situación descrita se encuentra hoy en día matizada con la introducción de la cuestión de confianza en la dinámica política local, pensada, precisamente, para “desbloquear” proyectos de interés para la comunidad local-.

no ha previsto la posibilidad de que se introduzcan modificaciones al proyecto originario para su aprobación en el mismo acto, de modo que corresponde al Presidente de la Entidad presentar un nuevo proyecto para su consideración ante el Pleno, en congruencia con la reserva de la iniciativa presupuestaria que hace el legislador a favor del Presidente de la Entidad<sup>257</sup>.

Sobre la base de esta previsión podemos decir que el cuadro de la legalidad aplicable en materia de elaboración de presupuestos en el ámbito local dibuja un escenario claramente presidencialista, en el equipo de gobierno local monopoliza el procedimiento, y la oposición local actúa como mero espectador, debiendo esperar al momento de su aprobación para ocupar un papel activo.

- Exposición pública: El anuncio de la aprobación provisional en el diario oficial correspondiente servirá de inicio para el cómputo del plazo de exposición al público durante quince días<sup>258</sup> del proyecto íntegro de presupuesto general, debiendo hacerse constar el lugar y horario para su examen.

Durante este periodo de exposición pública, los interesados podrán presentar reclamaciones sobre el proyecto ante el Pleno. Se trata de una legitimación *ad causam*<sup>259</sup>, restringida subjetiva y objetivamente.

Y así, tendrán la consideración de interesados a los efectos de las reclamaciones:

- Los habitantes en el territorio de la respectiva Entidad local.

---

<sup>257</sup> Este “derecho” o potestad presidencial, que pudiéramos calificar como la iniciativa presupuestaria, ha sido reconocido como parte integrante del derecho al ejercicio del cargo de Alcalde, en la STS de 6 de julio de 2005, FJ 3º.

<sup>258</sup> Deben entenderse hábiles a tenor del artículo 48 LRJAP-PAC.

<sup>259</sup> Como reitera la doctrina jurisprudencial (por todas, SSTTSS 29 octubre 1986 y 18 junio 1997), el concepto de legitimación encierra un doble significado: la llamada legitimación *ad processum* y la legitimación *ad causam*. Consiste la primera -la legitimación *ad processum*- en la facultad de promover la actividad del órgano decisorio, es decir, la aptitud genérica de ser parte en cualquier proceso y, como dice la sentencia de ese Tribunal, de 19 mayo 1960, (FJ 2º): «...es lo mismo que capacidad jurídica o personalidad, porque toda persona, por el hecho de serlo, es titular de derechos y obligaciones y puede verse en necesidad de defenderlos...». Pero distinta de la anterior es la legitimación *ad causam* que, de forma más concreta, se refiere a la aptitud para ser parte en un proceso determinado, lo que significa que depende de la pretensión procesal que ejercite el actor o, como dice la sentencia antes citada, consiste en la legitimación propiamente dicha e: «...implica una relación especial entre una persona y una situación jurídica en litigio, por virtud de la cual es esa persona la que según la Ley debe actuar como actor o demandado en ese pleito...». La doctrina científica ha extendido esta legitimación ya no sólo por razón del sujeto, también del objeto, de modo que esta idoneidad específica se deriva del problema de fondo a discutir en el proceso. Es, por tanto, aquel problema procesal más ligado con el Derecho material, habiéndose llegado a considerar una cuestión de fondo y no meramente procesal. En el presente supuesto de reclamación presupuestaria, pues, se da la doble vertiente de legitimación *ad causam*.

- Los que resulten directamente afectados, aunque no habiten en el territorio de la Entidad local.
- Los Colegios Oficiales, Cámaras Oficiales, Sindicatos, Asociaciones y demás Entidades legalmente constituidas para velar por intereses profesionales o económicos y vecinales, cuando actúen en defensa de los que les son propios.

Por otro lado, únicamente podrán entablarse reclamaciones contra el presupuesto:

- Por no haberse ajustado su elaboración y aprobación a los trámites establecidos en esta ley.
- Por omitir el crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones exigibles a la Entidad local, en virtud de precepto legal o de cualquier otro título legítimo.
- Por ser de manifiesta insuficiencia los ingresos con relación a los gastos presupuestados, o bien de éstos respecto a las necesidades para las que estén previstos.

En el supuesto de presentarse reclamaciones al proyecto de presupuesto general, el Pleno dispondrá de un plazo de un mes para resolverlas antes de la aprobación definitiva, precisándose nuevo acuerdo expreso.

- Aprobación definitiva: El presupuesto se considerará definitivamente aprobado si a partir del día siguiente a la finalización del periodo de exposición pública no se hubiesen presentado reclamaciones<sup>260</sup>, en otro caso, requerirá nuevo acuerdo con el mismo quórum que para la aprobación provisional.

Pese a que la normativa presupuestaria local concede al acto de aprobación definitiva un plazo de aprobación que pudiera parecer de caducidad<sup>261</sup>, -según el artículo 169.2 TRLHL: «*La aprobación definitiva del presupuesto general por el Pleno de la corporación habrá de realizarse antes del día 31 de diciembre del año anterior al del ejercicio en que deba aplicarse*»-, lo cierto es que es jurídicamente posible, y legítimo, obtener el acuerdo una vez iniciado el ejercicio<sup>262</sup>, en cuyo caso,

---

<sup>260</sup> Se trata de uno de los supuestos conocidos como “aprobación automática”, cuyas ventajas para la eficacia de la gestión pública local motivaron su introducción, años más tarde, para la aprobación definitiva de las Ordenanzas Fiscales.

<sup>261</sup> Aunque las previsiones normativas sobre el plazo de aprobación del presupuesto dan la idea de celeridad, la jurisprudencia (por ejemplo, la STS de 6 de julio de 2005) no ha admitido la prevalencia de este principio respecto al derecho a un debate sosegado y documentado sobre el proyecto de presupuesto, manifestación inmediata del derecho a participar en los asuntos públicos.

<sup>262</sup> En la práctica es como si se abriera un segundo plazo para la aprobación presupuestaria que se extiende a todo el año en curso, con la única limitación temporal de que el presupuesto definitivo entre en vigor antes del 31 de diciembre de ese ejercicio. En este sentido, la jurisprudencia ha puesto de manifiesto la obsolescencia de aquellos acuerdos de aprobación del presupuesto que, por mor del cumplimiento de los plazos legales, no han llegado a entrar en vigor dentro del ejercicio que pretenden programar, y su eficacia pretendía darse en el ejercicio siguiente (por ejemplo, STSJ

el acuerdo definitivo se entenderá producido desde el inicio del ejercicio, y el presupuesto definitivamente aprobado suplantarán al presupuesto prorrogado<sup>263</sup>. Esta previsión convierte el plazo de aprobación presupuestaria en una recomendación al operador local más que en un mandato propiamente dicho<sup>264</sup>, lo que se calificaría como irregularidad no invalidante según la normativa administrativa general<sup>265</sup>.

El presupuesto general, definitivamente aprobado, será insertado en el Boletín Oficial de la Corporación, si lo tuviere, y, resumido por capítulos respecto de cada uno de los presupuestos que lo integren, en el de la Provincia o, en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial.

Para garantizar el control de legalidad interadministrativo, se deberá remitir copia del presupuesto general definitivamente aprobado a la correspondiente Comunidad Autónoma, y a la Administración del Estado, simultáneamente al envío al boletín oficial que corresponda.

- Entrada en vigor: El presupuesto entrará en vigor una vez publicado en la forma descrita y, en todo caso, en el ejercicio correspondiente.

De este modo prevé la normativa local una doble condición temporal para su entrada en vigor. La primera de ellas es propia de todo acto administrativo que requiere el acto de publicidad para el despliegue de sus efectos jurídicos<sup>266</sup> - notificación o publicación sustitutiva, en caso de afectar a una pluralidad de sujetos, como ocurre en el presente supuesto-. La segunda es específica del presupuesto por su

---

de Andalucía de 18 de noviembre de 1996). En idéntico sentido se pronuncia ARNAL-SURIA y GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de presupuestos...* op. cit., págs. 298 y 299.

<sup>263</sup> Según CAYÓN GALLARDO: «...los efectos de aquél (*del presupuesto prorrogado*) desaparecen y son sustituidos por los de éste»; CAYÓN GALLARDO, A. *La aprobación de los Presupuestos de los entes locales*, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario*, dir. FERREIRO LAPATZA, op. cit. pág. 1005.

<sup>264</sup> Sobre esta cuestión, y más concretamente sobre el plazo para aprobar el presupuesto definitivo del ejercicio en curso, reflexionó CHECA GONZÁLEZ, C. en *Los presupuestos generales de las Entidades locales*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

<sup>265</sup> La actuación extemporánea de las Administraciones Públicas, según se deduce del artículo 63 de la Ley 30/1992, tiene en la mayoría de los casos el carácter de mera irregularidad, por lo que se convierte en la regla general según CHINCHILLA MARÍN, C.: *Nulidad y anulabilidad* en el volumen colectivo: *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirs. LEGUINA VILLA y SÁNCHEZ MORÓN, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 207.

<sup>266</sup> Según dispone el artículo 57.2 de la LRJAP-PAC: «La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior».

condición de disposición-medida, cuyos efectos se refieren a un plazo temporal predefinido, en este caso, identificado con el ejercicio o año natural.

La entrada en vigor del presupuesto determina el despliegue íntegro de sus efectos jurídicos, con distinta extensión según el documento en cuestión. Respecto al Estado de Gastos, supone la limitación cualitativa, cuantitativa y temporal de los créditos, por lo que, consecuentemente, para el resto de documentación que implique gastos para la Corporación (plantilla, plan de inversiones, etc.) significará el trámite indispensable para su aprobación específica. Por lo que se refiere al Estado de ingresos, la aprobación del documento general únicamente establecerá la mera previsión de los mismos.

Una disposición que complementa los efectos jurídicos del presupuesto es su puesta a disposición pública. Desde su aprobación definitiva hasta la finalización del ejercicio deberá hallarse a disposición del público, con finalidad informativa, una copia íntegra del presupuesto general, de su documentación complementaria, y de sus modificaciones.

**1. Impugnación del presupuesto general.** A partir de su entrada en vigor, el presupuesto es eficaz, lo que lo hace susceptible de impugnación procesal.

Contra la entrada en vigor del presupuesto general, el legislador ha previsto únicamente la posibilidad del recurso contencioso-administrativo. Esta regulación expresa del TRLHL descarta la posibilidad del recurso de reposición “especial” local, previsto en su artículo 14 sólo para los actos de aplicación y efectividad de los ingresos de derecho público titularidad de la Entidad local, así como el recurso potestativo de reposición general previsto para los actos administrativos<sup>267</sup>.

Esta previsión, que constituye una excepción a la regla general de impugnación en vía administrativa de los actos dictados por las Entidades locales, se justifica por dos razones: en primer lugar, ya existe una vía previa a la vía jurisdiccional por la posibilidad de reclamaciones contra la aprobación provisional del presupuesto; en segundo lugar, la importancia del presupuesto para la vida económica local aconseja evitar impugnaciones ociosas cuya finalidad se encuentre más cerca de provocar una dilación indebida del acto, que de revisar un acto que pudiera estar afectado por algún vicio invalidante.

En vía procesal desaparece la legitimación *ad causam* prevista para el periodo de reclamaciones, y el régimen impugnatorio se ajusta a los requisitos previstos en la ley que regula esta jurisdicción, con la extensión que hace la LRBRL a la impugnación de actos dictados por las Entidades locales<sup>268</sup>. Y así, en congruencia con la ejecutividad y

---

<sup>267</sup> Artículo 116 LRJAP-PAC.

<sup>268</sup> Según el artículo 63.1.b. LRBRL: «Junto a los sujetos legitimados en el régimen general del proceso contencioso-administrativo podrán impugnar los actos y acuerdos de las entidades locales que incurran en infracción del ordenamiento jurídico:

ejecutoriedad de los actos administrativos, la interposición del recurso no suspenderá por sí sola la aplicación del presupuesto definitivamente aprobado por la Corporación.

La única particularidad de este régimen radica en la necesidad de recabar informe del Tribunal de Cuentas, previo a la resolución del recurso, cuando la impugnación afecte o se refiera a la nivelación presupuestaria.

En una clara extensión de estas previsiones, la jurisprudencia ha generado una corriente garantista de la eficacia del presupuesto que lo convierte en un acto especialmente protegido. En la mayoría de las ocasiones con una interpretación *praeter legem* (como la introducción del principio de conservación de los actos administrativos para mantener la vigencia parcial del presupuesto general<sup>269</sup>); en ocasiones aisladas, incluso con interpretaciones *contra legem* (como la interpretación restrictiva del cómputo del plazo impugnatorio<sup>270</sup>). Estas técnicas proteccionistas se justifican en los efectos devastadores que puede producir la anulación del presupuesto local sobre la eficacia de los actos subsiguientes que se dictaron bajo el “manto” presupuestario<sup>271</sup>, que, según la estricta técnica jurídica, deberían seguir el iter presupuestario (si bien, se pudiera contrargumentar la doctrina de los actos consentidos<sup>272</sup>, y el principio de enriquecimiento injusto<sup>273</sup>).

---

*La Administración del Estado y la de las Comunidades Autónomas, en los casos y términos previstos en este capítulo.*

*Los miembros de las Corporaciones que hubieran votado en contra de tales actos y acuerdos».*

<sup>269</sup> La STS, de 22 de mayo de 2000, FJ 2º, en un ejercicio de ponderación entre la importancia del presupuesto local para la vida pública local y la gravedad de las deficiencias detectadas, concluye que la anulación del presupuesto únicamente se motiva en irregularidades o defectos que impliquen irregularidades graves y, aunque concurrían deficiencias en el documento presupuestario analizado, acoge la técnica de conservación de los actos administrativos para declarar la vigencia del presupuesto.

<sup>270</sup> La STSJ del Principado de Asturias, de 5 de noviembre de 2004, en una clara contravención del principio de publicidad de las normas administrativas, declaró la extemporaneidad en la interposición del recurso contencioso-administrativo tras declarar que el plazo legal de dos meses para la interposición debe computarse desde la aprobación del acuerdo impugnatorio, y no desde su publicación.

<sup>271</sup> Sobre las repercusiones de la anulación del presupuesto, aunque se refiera a la esfera estatal, reflexionó RODRÍGUEZ BEREIJO, A. en *Jurisprudencia constitucional y derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y cuestiones pendientes*, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 44, Madrid, 1995, págs. 9 a 64.

<sup>272</sup> A esta conclusión llegan GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ en *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, Civitas, Madrid, 1983, págs. 584 y ss.

<sup>273</sup> Sobre esta cuestión reflexiona CAYÓN GALLARDO, A. en *Las obligaciones económicas del Estado en la Ley General Presupuestaria*, Presupuesto y Gasto Público, nº 3., Madrid, 1979, págs. 74 y ss.

**2. La prórroga presupuestaria.** La legislación presupuestaria local prevé una fecha de aprobación del presupuesto general que, si se cumple, propiciará que el presupuesto esté en vigor desde el primer momento del inicio del ejercicio económico. Pero si, por cualquier motivo, tal situación no se produce, el legislador, consciente de la importancia que tiene el presupuesto para la vida pública local, ha arbitrado una técnica de salvaguarda que permite el funcionamiento ordinario de la Administración local, habida cuenta de la prohibición de acordar gastos sin crédito presupuestario. Dicha técnica consiste en la aprobación automática *ope legis* del presupuesto, y con él, de las Bases de Ejecución que le acompañaron en el año anterior, a través de la denominada prórroga presupuestaria.

La prórroga presupuestaria ha de considerarse como una situación transitoria, que propicia el funcionamiento de la Entidad en tanto se aprueba el nuevo presupuesto<sup>274</sup>; y excepcional, puesto que suplanta las facultades decisorias del órgano representativo que tiene la competencia -en este caso el Pleno-, pero que, en modo alguno, esta cláusula exime o sustituye la obligación del Pleno local de aprobar un presupuesto para el año en curso.

Dada la artificiosidad de la prórroga presupuestaria, no se aplica con carácter global a los créditos del presupuesto anterior, de ahí que el Reglamento Presupuestario establezca una serie de excepciones, o reglas de improrrogabilidad, a las que debe ajustarse el presupuesto legalmente aprobado, todas ellas con el respeto a la regla general de prorrogar los gastos que afecten al funcionamiento ordinario de la Administración y, en consecuencia, omitir los créditos para gastos específicos o propios del presupuesto cerrado. Concretamente, se declaran improrrogables las modificaciones de crédito y los créditos destinados a servicios o programas que debieron concluir en el ejercicio anterior, o estuvieran financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados que, exclusivamente, fueran a percibirse en dicho ejercicio.

Por otro lado, aunque de una primera lectura pudiera desprenderse una colisión entre la prórroga presupuestaria y el principio de anualidad presupuestaria, lo cierto es que el presupuesto prorrogado no es sino un presupuesto original para el nuevo ejercicio -por utilizar un símil, se trataría de rellenar el contenido de un envase vacío o semivacío-, y no una continuación del anterior<sup>275</sup>. Además, la prórroga

---

<sup>274</sup> Sobre las ventajas de esta técnica puede consultarse ALARCÓN GARCÍA, G.: *El presupuesto general de los Municipios*, Ed. Tecnos, Madrid, 1996, pág. 38.

<sup>275</sup> En este sentido, PALAO TABOADA señala que: «... no hay excepción al principio de anualidad porque no interviene una votación distinta del de la aprobación definitiva, aunque sí la hay en el sentido de que se autorizan gastos sin previo acuerdo de la Corporación...», en PALAO TABOADA, C. *Los presupuestos de las Entidades locales*, Hacienda Pública Española, nº 11, Madrid, 1971, pág. 341.

presupuestaria automática es una institución que goza de tradición en el derecho comparado<sup>276</sup>, y en la propia legislación local<sup>277</sup>.

Una vez se apruebe el presupuesto definitivo, entrará en vigor con efectos de 1 de enero, y las modificaciones y ajustes efectuados sobre el presupuesto prorrogado se entenderán hechos sobre el presupuesto definitivo, salvo que el Pleno disponga en el propio acuerdo de aprobación de este último que determinadas modificaciones o ajustes se consideren incluidos en los créditos iniciales, en cuyo caso deberán anularse los mismos. Asimismo, deberán efectuarse sobre él los ajustes necesarios para dar cobertura, en su caso, a las operaciones efectuadas durante la vigencia del presupuesto prorrogado. Ambas previsiones garantizan el principio de continuidad en la gestión contable y económica de la Entidad local.

### C) CIERRE Y LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO GENERAL

El principio de anualidad presupuestaria conlleva la necesidad de cerrar el ejercicio presupuestario a la finalización del año natural. Para ello, el funcionamiento ordinario de la Administración local en el campo económico se ha adaptado plenamente al ciclo anual, de modo que el cierre a 31 de diciembre de cada año supone la interrupción legal del ciclo contable, presupuestario y financiero de la Entidad<sup>278</sup>, si bien esta interrupción aparece matizada por el principio de gestión continua al que también responde el funcionamiento de la administración económica local.

El cierre del ejercicio presupuestario no es sino una simple operación de registro por la que se dan de baja los créditos para gastos y las previsiones de ingresos consignadas en el presupuesto que ahora finaliza, que no se hubieran comprometido hasta ese momento. Esta operación va ineludiblemente vinculada al registro de los asientos contables de cierre de ejercicio, que garantizan la inoperatividad del presupuesto cerrado a partir del 1 de enero del año siguiente.

La legislación local une al cierre del ejercicio la liquidación del mismo. Como en toda organización económica, el cierre se convierte así en una *conditio sine qua non* para confeccionar los estados constitutivos de la liquidación del presupuesto general. Las

---

<sup>276</sup> El sistema se inspira en la institución inglesa del “fondo consolidado” y en el procedimiento francés de “servicios votados”.

<sup>277</sup> CATALÁN SENDER, J. en *La prórroga presupuestaria ilegal y otros defectos que acarrearán la anulabilidad de los presupuestos de las Entidades locales. Comentario a la S.T.S.J. de Andalucía con sede en Granada de 18-11-1996*, Revista de Hacienda Local, Madrid, nº 82, enero-abril 1998 (pág. 121), argumenta la tradición local de esta institución desde el siglo XIX.

<sup>278</sup> La interrupción a 31 de diciembre que señala la Ley resulta, en la práctica, artificiosa por la imposibilidad material de conseguir que en ese momento se puedan acabar las relaciones y los efectos económicos gestados durante el ejercicio. Para cumplir el mandato legal, las Entidades locales, al igual que el resto de las organizaciones económicas, “juega” con las fechas utilizando los primeros días del mes de enero del año siguiente para cerrar los flecos del presupuesto pasado.



Entidades de derecho público -por tanto, las Entidades locales-, confeccionan, junto a los resultados contables y financieros del ejercicio -que obtienen también las organizaciones de derecho privado-, unos resultados que se circunscriben a la actividad presupuestaria del Ente, y que, por el carácter del presupuesto como documento guía de la actividad económica pública, reflejan más fielmente la actividad pública desempeñada por la Corporación durante el correspondiente ejercicio.

La liquidación del presupuesto se podría definir como el conjunto de operaciones aritméticas que tienen por finalidad arrojar una serie de estados demostrativos de los resultados del ejercicio presupuestario. En definitiva, nos pondría de manifiesto hasta que punto se ha ejecutado el presupuesto. Y para ello, estas operaciones se realizan en concordancia con los dos estados principales que lo integran -Estado de Gastos y Estado de Ingresos-, de modo que la liquidación del presupuesto pondrá de manifiesto, separadamente para ingresos y gastos, y para cada partida, el importe que esta ha alcanzado en cada una de las fases de ejecución<sup>279</sup>. De este modo, en última instancia, la liquidación manifestará su principal finalidad, cual es la de revelar la recaudación de derechos y el pago de obligaciones a 31 de diciembre del año natural correspondiente y, consecuentemente, los ingresos y pagos que, a la misma fecha, quedan pendientes a cargo de la tesorería local.

Además de revelar el estado de ejecución del estado de gastos y del estado de ingresos a 31 de diciembre, la liquidación comprende también el cálculo de los resultados del ejercicio presupuestario. El legislador ha fijado un momento concreto para el cálculo de las magnitudes del ejercicio que, en el caso de los ingresos, se identifica con el reconocimiento de los derechos; y, en el caso de los gastos, con el reconocimiento de la obligación. Tomando este punto de referencia, cuatro son las magnitudes o variables que deben hallarse a la luz de la liquidación del presupuesto general:

- Los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre, que integrarán la agrupación de presupuestos cerrados, y tendrán la consideración de operaciones de la Tesorería local. Se trata, en suma, de las deudas y los derechos de crédito pendientes en esa fecha.
- El resultado presupuestario del ejercicio. Vendrá determinado por la diferencia entre los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el mismo periodo, ambos tomados por sus valores netos (esto es, deducidas las liquidaciones y obligaciones anuladas o canceladas por cualquier motivo). El resultado presupuestario constituye *sensu stricto* el saldo de la gestión presupuestaria del ejercicio que se cierra.

---

<sup>279</sup> Siguiendo el artículo 93 RP: «1. La liquidación del presupuesto pondrá de manifiesto:

A) respecto del presupuesto de gastos, y para cada partida presupuestaria, los créditos iniciales, sus modificaciones y los créditos definitivos, los gastos autorizados y comprometidos, las obligaciones reconocidas, los pagos ordenados y los pagos realizados.

B) respecto del presupuesto de ingresos, y para cada concepto, las previsiones iniciales, sus modificaciones y las previsiones definitivas los derechos reconocidos y anulados así como los recaudados netos».

Tradicionalmente, el resultado presupuestario se ha representado mediante una magnitud única, pero la actual normativa contable local<sup>280</sup>, en traslación del contenido del SEC-95, ha desagregado esta magnitud en magnitudes parciales, reflejo, a su vez, de los resultados parciales de cada una de las masas presupuestarias. Y así, los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas se presentarán en las siguientes agrupaciones:

- Operaciones no financieras. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputadas a los capítulos 1 a 7 del presupuesto, distinguiendo, a su vez, las operaciones de naturaleza corriente -capítulos 1 a 5-, de las operaciones de capital no financieras -capítulos 6 y 7-.
- Activos financieros. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputadas al capítulo 8 del presupuesto (activos financieros).
- Pasivos financieros. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputadas al capítulo 9 del presupuesto (pasivos financieros).

El importe total de estas sumatorias parciales dará lugar al resultado presupuestario sin ajustar, o resultado bruto. Sobre este se realizan una serie de ajustes que lo depuran, eliminando las desviaciones que provienen o afectan a ejercicios distintos al que se cierra. Por tanto, el resultado presupuestario ajustado es la magnitud que se obtiene después de realizar sobre el resultado presupuestario inicial los siguientes ajustes:

- Un aumento por el importe de las obligaciones reconocidas que hayan sido financiadas con remanente de tesorería para gastos generales proveniente de ejercicios anteriores.
  - Cuando la Entidad realice gastos con financiación afectada, un aumento por el importe de las desviaciones de financiación negativas, y una disminución por el importe de las desviaciones de financiación positivas, calculadas ambas de acuerdo con lo establecido en la normativa contable local<sup>281</sup>.
- El remanente de tesorería. Está integrado por los derechos pendientes de cobro, las obligaciones pendientes de pago (que detraerán), y los fondos líquidos existentes en la Tesorería local, todos ellos referidos a 31 de diciembre del ejercicio.

---

<sup>280</sup> Sobre los cambios introducidos en este aspecto por el vigente Plan de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local del año 2004, reflexiona VALLE TORRES, J.L. en *El nuevo Resultado Presupuestario*, El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, nº 12, 2005, Madrid, págs. 1973 a 1982.

<sup>281</sup> Las desviaciones de financiación son desajustes o desacompañamientos temporales entre la previsión de ingresos y su recaudación efectiva.

En la redacción originaria de la normativa presupuestaria y contable local, el remanente de tesorería se configuraba como una magnitud de carácter esencialmente financiero, escapando al campo estrictamente presupuestario. No obstante, el actual plan de contabilidad local ha reconfigurado esta magnitud, dotándole de un carácter fundamentalmente presupuestario. Esta nueva concepción responde de manera más fiel al significado que el TRLHL atribuye a esta variable: recurso para financiar gasto, si es positivo; y déficit a financiar, si es negativo. Desde esta perspectiva, el remanente de tesorería viene a convertirse en una acumulación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores<sup>282</sup>, y no en el excedente de liquidez a corto plazo, como inicialmente se presentaba.

Con todo, el remanente de tesorería se presenta como el “ahorro” o “desahorro” económico de la Corporación en cada momento de su gestión económica, de ahí que el legislador le ha dotado de mayor relevancia respecto al resto de magnitudes económicas. Y así, en el supuesto de que alcanzara una cifra positiva, servirá para financiar actuaciones futuras que no tuvieran dotación inicial en el presupuesto vigente; y si fuese negativo, existe una obligación legal por el Pleno, u órgano competente, de adoptar las medidas necesarias para equilibrar la situación<sup>283</sup>.

Al igual que sucede con el resultado presupuestario, la cuantificación del remanente de tesorería precisa de ajustes para su depuración:

- Se deberá aminorar en el importe de los derechos pendientes de cobro que, en fin de ejercicio, se consideren de difícil o imposible recaudación<sup>284</sup>.

---

<sup>282</sup> Sobre esta nueva dimensión del remanente de tesorería como acumulación de resultados presupuestarios, puede consultarse VALLE TORRES, J.L., *Un modelo alternativo para el cálculo del Remanente de Tesorería: el método de flujos o de acumulación de resultados presupuestarios*, El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, nº 21, 2005, Madrid, págs. 3521 a 3526.

<sup>283</sup> El artículo 193 TRLHL regula tres medidas, que actúan con carácter subsidiario, para paliar esta situación:

- Reducción en los gastos del nuevo presupuesto general por importe no inferior al déficit producido.
- Concertación de operación especial de crédito por el importe negativo, siempre que se den un conjunto de condiciones y requisitos estrictos, de naturaleza económica y jurídica, previstos por el propio TRLHL para estos supuestos.
- Aprobación del presupuesto del ejercicio siguiente con un superávit inicial de cuantía no inferior al déficit producido.

A veces, estas medidas se complementan con otras, integrando un plan global de saneamiento económico local. Sobre este particular, se puede consultar MORENO MARTÍNEZ, M. C. *Metodología a seguir en la elaboración de un plan de saneamiento financiero*, Revista Cunal, nº 5, 2005, Madrid, págs. 67 a 75.

<sup>284</sup> El TRLHL remite al desarrollo reglamentario para la determinación de este montante, y el RP se limita a dar reglas o criterios generales para su cálculo (previando la posibilidad de hacerlo de forma individualizada o a tanto alzado, pero ateniendo en cualquier caso a la antigüedad, importe, concepto y porcentaje de recaudación pasado de los ingresos), sin determinar expresamente una

- Se deberá detraer el exceso de financiación afectada, constituido por la suma de las desviaciones de financiación positivas acumuladas a fin de ejercicio<sup>285</sup>.
- Los remanentes de crédito. Están constituidos por los saldos de créditos definitivos no afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas a fin de ejercicio, esto es, el montante presupuestario de cada partida de gastos que no ha llegado ejecutarse -a comprometerse mediante una obligación-<sup>286</sup>.

No obstante, este montante no es homogéneo. En función de la fase del gasto donde se encuentre, se distingue entre<sup>287</sup>:

- Saldos de disposiciones, es decir, la diferencia entre los gastos dispuestos o comprometidos y las obligaciones reconocidas.
- Saldos de autorizaciones, es decir, las diferencia entre los gastos autorizados y los gastos comprometidos.
- Saldos de crédito, es decir, la suma de los créditos disponibles, créditos no disponibles y créditos retenidos pendientes de utilizar.

---

fórmula concreta para su cálculo. Amparadas en esta indefinición, muchas Corporaciones locales han omitido, y omiten, este ajuste con la intención de mantener artificialmente elevado su remanente de tesorería, lo que es sancionado reiteradamente por los Órganos de Control Externo en sus informes de fiscalización.

La cuestión no es baladí puesto que el montante de esta magnitud va a propiciar la posibilidad de realizar actuaciones futuras con cargo al ahorro del ejercicio cerrado, lo que podría desembocar en lo que se conoce como “agujero presupuestario”. Por ello, existen algunos órganos autonómicos de control externo que han propuesto fórmulas para su cálculo, pero que al necesitar la recepción por parte de la Entidad local, no siempre son adoptadas por los interesados.

La Consulta de la IGAE 8/1993, de 8 de enero de 1993, se refiere al tratamiento contable de este tipo de derechos.

<sup>285</sup> En realidad, más que un ajuste, estamos ante una desagregación del remanente de tesorería, de modo que la sumatoria de excesos de financiación constituye el denominado remanente de tesorería afectado, y el resto, el remanente de tesorería para gastos generales (fuente de ahorro en sentido estricto). Sobre este, se irán detrando las cantidades destinadas a financiar modificaciones de crédito futuras, arrojando el remanente líquido de tesorería en cada momento.

<sup>286</sup> Como regla general, y en una aplicación coherente con el principio de anualidad, los remanentes de crédito quedarán anulados al cierre del ejercicio y, en consecuencia, no se podrán incorporar al presupuesto del ejercicio siguiente. No obstante, una aplicación incondicional de este principio significaría la ineficacia sobrevenida de algunas actuaciones realizadas en el ejercicio que se cierra, derivadas de gastos formalmente acordados, de ahí que se excepcionen determinados supuestos de carácter tasado y reglado. Todo ello se tratará en el apartado dedicado a las modificaciones de crédito -incorporación de remanentes de crédito-.

<sup>287</sup> Esta diferenciación se entenderá mejor al tratar la gestión y ejecución presupuestaria del Estado de gastos en el apartado correspondiente.

Todas las magnitudes hasta aquí expuestas quedarán de manifiesto con ocasión de la liquidación, y formarán parte de la misma junto con el estado de ejecución a 31 de diciembre del presupuesto cerrado.

En lo que respecta al aspecto procedimental, la liquidación deberá confeccionarse antes del primer día de marzo del ejercicio siguiente, y se aprobará mediante resolución del Presidente de la Entidad local, previo informe de la Intervención.

Por su parte, la liquidación de los presupuestos de los Organismos Autónomos será informada por la Intervención correspondiente, propuesta por su órgano estatutariamente competente, y remitida a la Entidad local para su aprobación por su Presidente<sup>288 y 289</sup>.

#### **D) RENDICIÓN DE CUENTAS. LA CUENTA GENERAL**

La rendición de cuentas constituye en el Estado Moderno la principal garantía de transparencia en la gestión económica de los entes públicos que lo integran. Traducción de ello es, en nuestro derecho, el régimen de contabilidad pública al que se encuentran sometidas las entidades integrantes del sector público estatal, que les obliga a formar cada año, a la terminación del ejercicio presupuestario los estados contables para su censura pública.

Pero la importancia de la rendición de cuentas no radica sólo en ello, cumple además tres fines exigibles en todo Estado democrático:

- Informa de la gestión que en el aspecto económico han realizado los representantes públicos. Por esta razón se introduce el trámite de exposición pública de las cuentas, permitiendo que su información llegue a cualquier administrado.
- Es un cauce inmediato de participación de los ciudadanos en los asuntos públicos, por tanto, clara manifestación de democracia directa a la que se refiere el artículo 23 de nuestra carta magna. Así lo ha puesto de manifiesto de manera reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo -Sala de lo Contencioso-

---

<sup>288</sup> Pese a que la liquidación de los OOAA locales se ajusta a lo previsto para la liquidación del presupuesto de la Entidad, sobraría esta referencia expresa a los OOAA ya que nos encontramos ante un documento único -el presupuesto general- que, se sobreentiende, sigue la misma suerte en su cierre y ejecución. Pero lo cierto es que si la aprobación del presupuesto general es un acto único, por el contrario, la práctica demuestra que hay tantas liquidaciones como documentos presupuestarios integran el presupuesto general, con lo que en este punto se “astilla” el ciclo presupuestario único, hasta que más tarde, con ocasión de la aprobación de la cuenta general, vuelve a unificarse.

<sup>289</sup> No hacemos mención a las sociedades mercantiles locales por no estar sujetas a liquidación del presupuesto, exclusiva de los entes de derecho administrativo.

Administrativo<sup>290</sup>- que se ha mostrado receptiva a la utilización del cauce especial previsto en la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona para proteger el ejercicio de este derecho.

- Hace posible el control del gasto público y su adecuación a los principios constitucionales de legalidad, eficacia, eficiencia y economía<sup>291</sup>.

Finalmente, cumple otras funciones de menor envergadura jurídica, pero que resultan especialmente resaltables en el ámbito local;

- Permite el control de la acción de gobierno por el Pleno corporativo.
- Facilita el proceso de toma de decisiones en el ámbito de gestión.
- Hace posible la fiscalización externa.
- Suministra información a las otras Administraciones territoriales (a efectos de viabilizar el requerimiento de legalidad, realizar estudios y estadísticas referentes al sector público, etc.).

Este elenco de fines convierte a la cuenta general de todo Ente público en un referente necesario para todos los que observan de cerca su actuación en el campo económico.

**1. Evolución legislativa y régimen actual.** La configuración jurídica de los estados y cuentas anuales de las Entidades locales ha sido una de las materias que más modificaciones ha experimentado en los últimos años por obra de las habituales Leyes “de Acompañamiento”. El texto originario de la Ley de Haciendas Locales disponía en su artículo 189 que: «*Las Entidades locales, a la terminación del ejercicio presupuestario, formarán y elaborarán los estados y cuentas anuales que se regulan en esta sección, los cuales comprenderán todas las operaciones presupuestarias, independientes y auxiliares, patrimoniales y de tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio*». Esta redacción, acorde con el antiguo Plan General de Contabilidad Pública de 1981, concebía las cuentas anuales como una amalgama de estados contables que, si bien mostraban resultados susceptibles de análisis, carecían de entidad común.

La LMFAOS para 1997<sup>292</sup> simplificó la redacción general e introductoria de este artículo, sustituyendo la mención «*estados y cuentas anuales*» por la expresión «*cuenta general*», actualmente en uso. Con ello se eliminaban definiciones

---

<sup>290</sup> Véanse, entre otras, las Sentencias de 25 de abril y 20 de diciembre de 2000, ó 5 y 12 de noviembre de 1999.

<sup>291</sup> El artículo 31.2 CE prevé que: «*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*».

<sup>292</sup> Redacción dada por el art. 138 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

abandonadas ya en la terminología contable, y sobre todo, se establecía, en consonancia con el presupuesto general, una cuenta general como documento único y compacto. No obstante, se trató más de un cambio de forma que de fondo puesto que el significado e integración de las cuentas anuales continuaba siendo el mismo. Habría que esperar a la aprobación del nuevo Plan de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (en vigor a partir del año 2006), para abordar una reforma material de las cuentas anuales.

Más enmarañado fue el tratamiento jurídico que recibió su integración subjetiva. El artículo 190 de la antigua LHL previó inicialmente que la cuenta general estaba formada por la de la propia Entidad, las de sus Organismos Autónomos y «...*las de las Sociedades Mercantiles de capital íntegramente propiedad de las mismas*». Sin embargo, algunos años más tarde, la citada LMFAOS para 1997, restringió el ámbito subjetivo en relación con estas últimas, hablando expresamente de: «... *las de las Sociedades Mercantiles de capital mayoritariamente propiedad de las mismas...*», de modo que se rompía la coincidencia mantenida hasta entonces entre el ámbito subjetivo del presupuesto general y el de la cuenta general<sup>293</sup>.

La Ley citada no sólo introdujo este cambio en el ámbito subjetivo, también implantó la cuenta general simplificada, que a partir de entonces debían formar las Entidades de régimen contable simplificado.

Sólo un año después, cuando todavía no se había asumido el cambio, la LMFAOS para 1998<sup>294</sup> vuelve al punto de partida y se refiere exclusivamente a las sociedades de capital íntegramente local, en la redacción que ha llegado hasta nuestros días a través del TRLHL.

En la actualidad, la normativa que rige la confección de la cuenta general viene recogida, además de en el propio TRLHL -en lo que afecta a sus aspectos formales-,

---

<sup>293</sup> Nótese que esta redacción planteaba una duda; si hasta ese momento teníamos claro que las sociedades íntegramente locales eran aquellas cuyo titular único era el Ente local (100% de participación en su capital social) y las sociedades mayoritariamente locales aquellas en las que se poseía una participación en el capital superior al 50 por 100 e inferior al 100 por 100, se pudo interpretar en ese momento que las sociedades participadas íntegramente quedaban excluidas del ámbito de la cuenta general. La confusión fue aún mayor debido a que el art. 193 LHL, en relación con la tramitación de la cuenta, mantenía la referencia a las sociedades mercantiles cuyo capital perteneciera íntegramente a las mismas, razón por la que tuvo que intervenir la IGAE -a raíz de consulta planteada por un Ayuntamiento en relación con la interpretación del nuevo artículo 190 LHL, en consulta 4/1997 de 1-4-1997, Boletín Informativo de la IGAE nº 32, año 1997-. argumentando que «...*en la medida en que estas Sociedades se crean como forma de gestión directa de los servicios públicos de competencia local, las cuentas representativas de su actividad económico-financiera deberían formar parte de la Cuenta General de la Entidad con mayor motivo que las sociedades (mayoritarias) que gestionan servicios de forma indirecta*».

<sup>294</sup> De nuevo una “Ley de Acompañamiento”, concretamente el art. 66.8º de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas, y del Orden Social.

en el Plan de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (PGCPAL)-en lo que respecta a sus aspectos sustantivos-, desarrollado a través de tres órdenes que aprueban, a su vez, las tres instrucciones para el modelo Normal, el modelo Simplificado y el modelo Básico, en función del presupuesto y población del Ente local<sup>295</sup>; y en el Reglamento del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95)<sup>296</sup>.

Para las sociedades mercantiles, la regulación viene contenida en el RD 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas españolas; el Código de Comercio, de 22 de agosto de 1885; y en la normativa mercantil de desarrollo.

**2. Composición y contenido de la cuenta general.** Las Entidades locales deberán formar y elaborar a la terminación del ejercicio contable la cuenta general, que pondrá de manifiesto la gestión realizada en los aspectos económico, financiero, patrimonial y presupuestario.

En todo caso, la cuenta general estará integrada por:

- La cuenta de la Entidad local.
- Las cuentas de sus Organismos Autónomos.
- Las cuentas de las sociedades mercantiles de capital íntegramente local.

Cada uno de estos sujetos contables deberá elaborar sus propias cuentas anuales.

En cuanto al contenido de la cuenta, el proceso contable nos ha permitido llegar, una vez finalizado el ejercicio económico, al establecimiento del Balance de Situación, de los Resultados del Ejercicio y de la ejecución presupuestaria, como muestras más expresivas de la actividad económica de la Entidad y de los flujos de renta generados por la misma. Ahora bien, dado que existen unos destinatarios de la información contable-financiera externos a la propia Entidad, ésta se debe poner de manifiesto a través de distintas magnitudes y estados. La cuenta general es, pues, el

---

<sup>295</sup> Orden EHA/4041/2004, para el modelo Normal; Orden EHA/4042/2004, para el modelo Simplificado; y Orden EHA/4040/2004, para el modelo Básico, todas ellas de 23 de noviembre, con aplicación a partir del ejercicio 2006.

Los criterios de aplicación de las citadas órdenes son los siguientes:

- Cuando el presupuesto no supere 300.000 euros, será de aplicación el modelo Simplificado. No obstante, estas las Entidades locales podrá optar por el modelo Básico.
- Para Municipios y demás Entidades locales con presupuesto superior a 3.000.000 euros, se aplicará el modelo Normal.
- Cuando el presupuesto general de la Entidad local supere 300.000 euros y no exceda de 3.000.000 euros, se aplicará el modelo Normal si su población no supera 5.000 habitantes, en otro caso, aplicarán el modelo Simplificado.

<sup>296</sup> Aprobado por el Consejo Europeo de la Unión Europea en junio de 1996, que vino a sustituir al SEC-1970, en su segunda versión de 1979.



documento informativo básico, obtenido a través de la contabilidad, para presentar la situación económica, patrimonial y financiera de la Entidad.

No obstante esta regla general, el TRLHL realiza una distinción en el contenido de la cuenta general, en función de la naturaleza jurídica del Ente local en cuestión, que influye en el contenido de las cuentas a rendir.

**a) Cuenta de la Entidad local y Organismos Autónomos dependientes.** La cuenta general de la Entidad local y de sus Organismos Autónomos reflejará:

- La situación económico-financiera y patrimonial,
- Los resultados económico-patrimoniales, y
- La ejecución y liquidación de los presupuestos.

Esta mención que hace el TRLHL al contenido de la cuenta general parece más dirigida a expresar la finalidad que debe poner de manifiesto este documento, que a definir concretamente los estados que la componen. Por ello, el legislador, respetuoso con el principio de competencia, añade a continuación que el contenido, estructura y normas de elaboración de las cuentas integrantes del documento general, será determinado por el Ministerio de Economía, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado<sup>297</sup>. En uso de estas facultades, se dictaron las actuales órdenes reguladoras de las instrucciones de contabilidad local, que dedican un capítulo a regular específicamente el contenido e integración de la cuenta general.

Según disponen las instrucciones contables locales<sup>298</sup>, las cuentas anuales que integran la cuenta de la propia Entidad local y las que deberá formar cada uno de sus Organismos Autónomos son las siguientes:

- a) El Balance.
- b) La Cuenta del resultado económico-patrimonial.
- c) El Estado de Liquidación del Presupuesto.
- d) La Memoria.

---

<sup>297</sup> Traemos a colación lo dispuesto en el artículo 125 LGP: «*La Intervención General de la Administración del Estado es el centro directivo de la contabilidad pública, al que compete:*

*a) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en materia contable atribuida al Ministro de Hacienda por esta Ley.... ».*

<sup>298</sup> La instrucción que regula el modelo Normal dedica las reglas 97 a 102 a la cuenta general de las Entidades locales y Organismos Autónomos dependientes. Por su parte, la instrucción que regula el modelo Básico, hace lo propio en las reglas 22 a 30, y la instrucción que regula el modelo Simplificado, lo hace en las reglas 85 a 90.

Los modelos Normal y Simplificado integran la cuenta general con los mismos estados. Las diferencias entre estos modelos y el modelo Básico se basan en la menor complejidad documental de la cuenta. Así, en el modelo Básico, la cuenta se compone de: liquidación del presupuesto; información sobre ejecución presupuestaria; información sobre Tesorería; información sobre endeudamiento; e información sobre operaciones no presupuestarias.

Con estos estados, el legislador logra que la cuenta general abarque las facetas que debe rendir cualquier Ente público: la vertiente económico-financiera y patrimonial, a través del Balance -en este contexto la Administración se presenta como cualquier otra asociación económica-; la vertiente de los resultados económico-patrimoniales, a través de la cuenta del resultado económico-patrimonial; y la vertiente de ejecución y liquidación presupuestarias -propia de los Entes de Derecho Público-, a través del Estado de Liquidación del presupuesto. Finalmente, la Memoria completa, comenta y desarrolla todos los aspectos anteriores.

Además de ello, las Entidades con población superior a 50.000 habitantes acompañarán a la cuenta general:

- Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- Una Memoria del grado en que se han cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados, y el coste de los mismos.

Con esta previsión -aportada por la LMFAOS para 1997, en reforma de la originaria LHL- se introdujo un instrumento para intentar la implementación de los principios de eficacia y economía en la gestión del gasto público, sin embargo, desde un principio la elaboración de esta Memoria entrañaba una enorme dificultad técnica, que provocó, en la práctica, que no se cumpliera con rigor el mandato. No obstante, el interés por el control de eficacia y economía se ha revitalizado como consecuencia de la previsión de un apartado en la Memoria integrante de la cuenta general dedicado a indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios y de gestión.

Para completar el documento único, a la cuenta general se acompañarán:

- Actas de arqueo de las existencias en Caja referidas a fin de ejercicio.
- Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la Entidad local o del Organismo Autónomo, referidos a fin de ejercicio y agrupados por nombre o razón social de la entidad bancaria. En caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios, se aportará el oportuno estado conciliatorio, autorizado por el Interventor u órgano de la Entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.
- Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación mayoritaria la Entidad local.

A continuación hacemos una breve referencia al contenido de cada uno de los estados principales que componen la cuenta general:

- Memoria: Resulta curiosa la evolución que ha experimentado este documento anual, que nació con vocación introductora, y paulatinamente se ha ido dotando de contenido y fuerza jurídica, hasta el punto de ser uno de los pilares básicos del plan de contabilidad pública. Actualmente, la Memoria -estructurada en 22 apartados- se presenta como un documento dinámico, que ha venido, por un lado, a recoger la información que ofrecían los estados que han

desaparecido como consecuencia de la racionalización de los estados anuales; por otro, a informar exhaustivamente sobre parte de los componentes del Balance; y, lo que es más elogiable, a introducir en la cuenta general reseñas sobre aspectos que desbordan el campo estrictamente contable.

Su función consiste en ampliar, completar y comentar la información contenida en las cuentas anuales facilitando su comprensión, con la intención de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución presupuestaria, de ahí que se enriquezca con ratios que ponen de manifiesto una especie de “balance de gestión”. También incluye apartados relativos a información que no se deduce directamente de la contabilidad, pero que es relevante en relación con la situación económico-financiera del sujeto contable.

- Balance: Siguiendo la definición que da el SEC-95, en general, un balance es un estado contable que registra el valor de los activos poseídos y de los pasivos incurridos en un momento concreto del tiempo, valorados ambos a precio de mercado. Su saldo contable se denomina patrimonio neto.

En base a esto se puede decir que un balance muestra la situación patrimonial del ente en un momento dado (en lo que aquí interesa a 31 de diciembre y, por tanto, antes de la aplicación de resultados). En definitiva, el estado de sus inversiones -activo- y de sus fuentes de financiación y patrimonio -pasivo-, constituyendo ambos los dos grandes volúmenes en que se estructura el Balance mediante agrupaciones patrimoniales homogéneas.

Y es que, además de esta clasificación general, se acostumbra a encuadrar las diferentes cuentas de activo y pasivo en diversos epígrafes denominados “masas patrimoniales”, que suponen una clasificación de las cuentas por grupos homogéneos desde el punto de vista de su función en el seno de la Corporación.

En el activo se incluye todo bien, derecho, o gasto a distribuir en varios ejercicios, integrado como tal en la contabilidad de la Entidad, que contribuya directa o indirectamente a satisfacer sus fines públicos. Sus diferentes elementos se ordenan con arreglo al grado de liquidez, esto es, su grado de conversión en dinero (inmovilizado, gastos a distribuir en varios ejercicios y activo circulante). Estos bienes deben figurar, como regla general, por su precio de adquisición, si son adquiridos onerosamente; por su coste de producción, si los origina la Entidad; o por su valor de tasación, si los adquiere de modo lucrativo, corregidos siempre -amortizados- con la depreciación que sufran por su uso, disfrute u obsolescencia y, en su caso, con las provisiones que se doten por contingencias.

Por su parte, el pasivo muestra todas aquellas fuentes de recursos, propias o ajenas, que financian los elementos del activo. Sus diferentes elementos se ordenan con arreglo al grado de exigibilidad, es decir, el grado de proximidad en el tiempo para reintegrarlos (fondos propios, provisiones para riesgos y gastos,

acreedores a largo plazo, acreedores a corto plazo y provisiones para riesgos y gastos a corto plazo).

- La Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial: Mediante el presente estado se trata de mostrar el producto final de la actividad económico-patrimonial del ente administrativo, es decir, el ahorro positivo o negativo de un ejercicio, obtenido por comparación de dos corrientes: positiva -los ingresos y beneficios-; y negativa (los gastos y pérdidas).

A su vez, estas corrientes se desarrollan, cada una de ellas, en función de la naturaleza económica de la operación, diferenciándose, para la corriente positiva, entre: ingresos de gestión ordinaria (mayoritariamente los ingresos de derecho público), otros ingresos de gestión ordinaria (ingresos habituales no reflejados en el anterior apartado), transferencias y subvenciones recibidas (ya sean corrientes o de capital), y ganancias e ingresos extraordinarios (flujos no relacionados con la actividad corriente de la entidad); y, para la negativa, entre: gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales (gastos generados por los “inputs” usados por la entidad para producir bienes y servicios públicos de su competencia), transferencias y subvenciones otorgadas (corrientes o de capital), y pérdidas y gastos.

El resultado definitivo de la gestión se traducirá en ahorro (diferencia positiva) o desahorro (negativa). No obstante, esta magnitud debe concebirse como un resultado contable (obtenido como consecuencia del cierre anual de los estados contables indicados), y distinto, por tanto, del resultado presupuestario que arroja la liquidación del presupuesto.

- Estado de liquidación del presupuesto: Como ya se ha expuesto, la liquidación del presupuesto es confeccionada, informada por la Intervención, y aprobada con anterioridad a la cuenta general, concibiéndose en este procedimiento únicamente como un estado más que integra la cuenta.

Comprende, con la debida separación:

- La liquidación del presupuesto de gastos, diferenciando las fases integrantes del gasto y del pago,

- La liquidación del presupuesto de ingresos, distinguiendo los derechos y los compromisos. Ambas liquidaciones se desarrollan con la misma desagregación que presente el presupuesto.

- Resultado presupuestario, obtenido por la diferencia entre los derechos netos y las obligaciones netas, ambos correspondientes a presupuesto corriente, ajustado con arreglo lo dispuesto en el plan de contabilidad pública local. El resultado presupuestario se presentará con la desagregación descrita en el apartado anterior.

**b) Las cuentas de las sociedades mercantiles locales.** En este, como en otros aspectos, las sociedades mercantiles locales se rigen, como regla general,

por la normativa propia del derecho privado, sin perjuicio de que le sean aplicables determinados mandatos y requisitos propios del derecho público.

Con la redacción que dio el legislador al artículo 181.2 de la entonces LHL, en el que se somete al régimen de contabilidad pública a las sociedades participadas completa o mayoritariamente por la Entidad local, era previsible la confusión que más tarde -con la entrada en vigor de la nueva contabilidad local- se originaría en torno a si estas empresas debían o no seguir el Plan General de Contabilidad Pública. Pero, sin obviar la falta de pulcritud del legislador, se podía deducir que la obligación no podía ser otra que la de obligarlas a rendir cuentas de sus operaciones al Tribunal de Cuentas y, como era de esperar, dejarlas regirse en su régimen contable por la normativa mercantil, en concreto, por el Plan General de Contabilidad vigente para las Empresas españolas, con las adaptaciones sectoriales en su caso<sup>299</sup>.

Así, hoy nadie duda que las sociedades locales están sometidas al régimen de contabilidad pública en un sentido formal, esto es, participan de la obligación de rendir cuentas; pero no en un sentido material, puesto que sus cuentas se formarán e integrarán de acuerdo a lo previsto en la normativa contable propia de las empresas privadas, de ahí que el propio TRLHL indique que sus cuentas serán, en todo caso, las que deban elaborarse de acuerdo con la normativa mercantil -se entiende el Plan de Contabilidad para las empresas españolas-<sup>300</sup>.

Para el estudio de este apartado se hace necesario distinguir entre las cuentas de las sociedades de capital íntegramente local, cuyas cuentas integran la cuenta general; y las sociedades de capital mayoritariamente local, cuyas cuentas no se engloban en el concepto único de cuenta general, pero acompañan a la misma como un documento complementario<sup>301</sup>.

En cuanto a su integración y formación, rigen en común las reglas previstas en la Sección II, del Título III Código de Comercio, y en la Cuarta Parte -“Cuentas Anuales”- del PGC 1990. De modo sintético, las cuentas obligatorias son:

---

<sup>299</sup> Para mayor abundamiento sobre esta polémica, pueden examinarse las consultas IGAE 9/92, de 9-1-1992 -Boletín Informativo de la IGAE nº 5, año 1992- y 4/97, de 1-4-1997 -Boletín Informativo de la IGAE nº 32, año 1997-.

<sup>300</sup> Esta técnica del reenvío legislativo aporta la gran ventaja de que ante una eventual reforma de las normas mercantiles, el artículo no queda sin virtualidad práctica y se actualiza automáticamente - como sucedió, por ejemplo, con la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas CEE-, pero plantea el problema de la derogación tácita.

<sup>301</sup> Nótese que esta previsión es muy similar a la que se establece para la fase de elaboración del presupuesto general, del que forman parte como documento principal los estados de las sociedades íntegramente locales, y acompañan como anexo los programas de actuación, inversión y financiación de las sociedades de capital mayoritario local.

- a)- El Balance, dividido en activo -bienes y derechos- y pasivo -fondos propios y obligaciones-.
- b)- La Cuenta de pérdidas y ganancias, con la debida distinción entre ingresos, gastos y resultado; y entre resultados ordinarios de la explotación y extraordinarios.
- c)- La Memoria, que completa, amplía y comenta la información de las anteriores. En ella se incluye el Cuadro de Financiación, que recoge los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como la aplicación o el empleo de los mismos en inmovilizado o en circulante.

Al igual que la normativa contable pública, el PGC contempla la existencia de cuentas anuales “normales”, con un contenido completo; y cuentas anuales “abreviadas”, con un contenido más resumido, para las sociedades cuyos activo, cifra anual de negocios y número de trabajadores no supere los máximos establecidos en cada momento por el legislador mercantil<sup>302</sup>.

**c) La consolidación de cuentas.** La consolidación de las cuentas anuales es consecuencia directa de la existencia de un presupuesto general como instrumento único. Si el legislador aprueba la existencia de un documento presupuestario consolidado para la Entidad y todos sus organismos dependientes, parece lógico exigir también integración en la rendición de esas cuentas. Además la mera agregación de la documentación contable generaría duplicidades, con lo que se estaría faltando a la imagen fiel de la situación económica, patrimonial y presupuestaria.

No obstante, dada la dificultad que conlleva este proceso de fusión<sup>303</sup>, unido a la falta de previsión reglamentaria al respecto, el propio legislador ha “relajado”

---

<sup>302</sup> La última redacción de los arts. 181 y 190 del RDLeg 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en relación con las cuantías máximas, fue aportada por el RD 572/1997, de 18 de abril.

<sup>303</sup> La dificultad viene dada por el hecho de que se deben casar entidades con régimen y formatos contables diferentes: de un lado la Corporación y sus OOAA, sometidos al PGCP.; y de otro, las sociedades mercantiles, regidas por el PGC, por lo que la consolidación nunca va a ser completa.

No obstante, la IGAE (en las consultas 5/96, de 01/03/1996 -Boletín Informativo de la IGAE nº 26, 1996-; y 2/97, de 01/03/1997 -Boletín Informativo de la IGAE nº 32, 1997-) ha dado algunas notas clarificadoras al respecto, distinguiendo tres fases en el proceso:

- Homogeneización de la información. Consiste en poner los estados y cuentas individuales de las distintas entidades en condiciones de comparabilidad, para lo cual se debe igualar la información en los criterios temporal, valorativo y en las operaciones intradministrativas.
- Agregación. En esta fase se suman y agrupan, según su naturaleza, las distintas partidas de los estados ya homogeneizados.
- Eliminación de operaciones duplicadas: Créditos y débitos recíprocos, transferencias internas, gastos e ingresos, y resultados por operaciones internas.

sensiblemente el mandato, al dejar a la decisión del Pleno, no sólo la determinación de los estados que deben ser objeto de este proceso, sino la propia implementación de la consolidación de cuentas<sup>304</sup>.

**d) Aspecto procedimental de la cuenta general.** La aprobación de la cuenta general constituye un acto esencial para la fiscalización de la actuación económica del gobierno local, por tanto, una clara manifestación del régimen democrático. De ahí que el legislador estatal haya previsto un procedimiento especial, con intervención de órganos también especiales, para que ésta se lleve a cabo.

La cuenta general de cada ejercicio se formará por la Intervención, u órgano de la Entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, en modo y plazo que permita la rendición de cuentas por su Presidente antes del día 15 de mayo del ejercicio siguiente al que correspondan. Para ello, las de los Organismos Autónomos y sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a aquélla, deberán previamente ser rendidas y propuestas inicialmente por los órganos competentes de estos, para su remisión a la Entidad local en el mismo plazo<sup>305</sup>.

Posteriormente, se someterá antes del 1 de junio a informe de la Comisión Especial de Cuentas<sup>306</sup>, y una vez informada por esta, se expondrá al público por plazo de quince días, durante los cuales, y ocho más<sup>307</sup>, los interesados podrán presentar reclamaciones, reparos u observaciones. En el supuesto de presentarse, serán examinados por la citada Comisión, y practicadas cuantas comprobaciones

---

<sup>304</sup> Así parecía desprenderse de la redacción del artículo 209.4 TRLHL, no obstante, el PGCPAL ha sido más explícito al requerir para la consolidación de cuentas un acto previo del Pleno que lo determine.

<sup>305</sup> Adviértase que la aprobación que se haga de estas cuentas tiene una doble lectura: de un lado necesitan ser aprobadas por el órgano societario, lo que constituye un acto interno de relevancia mercantil; y de otro deben integrarse en la cuenta general de la Entidad -en cumplimiento de una obligación de derecho público-, para su tramitación, aprobación y rendición conjunta por la Entidad. Esta dualidad competencial permitiría, paradójicamente, que los miembros corporativos reunidos en Consejo de Administración, aprobaran las cuentas anuales de la sociedad y, posteriormente, reunidos en Pleno, desautorizaran esas mismas cuentas. Véase al respecto la consulta 9/1992 IGAE; Boletín informativo de la IGAE nº 5, año 1992.

<sup>306</sup> Se trata de un órgano excepcional -constituido por miembros de los distintos grupos políticos integrantes de la Corporación-, que únicamente tiene razón de ser para el dictamen de las cuentas anuales, pero que, pese su reducida vigencia, su importancia se hace indudable al haberlo calificado la última reforma de la LRBRL -introducida por la LMMGL-, expresamente, como órgano necesario.

<sup>307</sup> Esta fórmula de plazo segmentada en dos tramos no tiene parangón en la normativa pública local, por lo que extraña su uso.

estime necesarias, de modo que pueda emitir nuevo informe valorando las circunstancias alegadas.

Finalmente, acompañada de los informes de la Comisión Especial de Cuentas y de las reclamaciones y reparos formulados, la cuenta general se someterá al Pleno de la Corporación para que, en su caso, pueda ser aprobada antes del día 1 de octubre.

El trayecto de la rendición acaba con la remisión de la cuenta general, debidamente aprobada, al Tribunal de Cuentas y, en el supuesto de existir, al órgano autonómico de control externo<sup>308</sup>.

---

<sup>308</sup> Deber éste, que aún no se cumple de modo generalizado por las Entidades locales -véase al respecto cualquiera de los informes anuales de fiscalización del sector local evacuados por el Tribunal de Cuentas, en los que aparece repetidamente un punto dedicado a esta cuestión-, pese a los importantes avances de los últimos años, especialmente a raíz de la implantación por algunos órganos de control externo de medios telemáticos para la remisión de cuentas (por ejemplo, el sistema de rendición telemática implantado por la Cámara de Cuentas de Andalucía operativo desde el año 2005).



#### **IV. ASPECTO DINÁMICO: LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA LOCAL**

Hasta aquí hemos contemplado el presupuesto general como un compendio documental de información económico-financiera de la Corporación local, pero el presupuesto es, al mismo tiempo, un instrumento de gestión, con una clara vocación funcional.

La gestión del presupuesto comprende todas aquellas operaciones y/o actos que suponen un cambio en la situación de los gastos e ingresos que aparecen como iniciales en el presupuesto definitivamente aprobado. Todas estas operaciones nacen como consecuencia de un acto administrativo, que produce, por tanto, efectos jurídicos en el ámbito del derecho público; y, paralelamente, son objeto de registro en el sistema de información contable local, produciendo efectos en el ámbito contable, y en el propio ámbito presupuestario.

El marco jurídico de la ejecución presupuestaria refleja, en buena parte, el sistema de fuentes del ordenamiento local, de modo que se efectuará conforme a lo dispuesto en la legislación básica y normativa de desarrollo dictada por el legislador estatal y/o autonómico, y, complementariamente, por las normas que dicte cada Entidad y queden plasmadas en las Bases de Ejecución del presupuesto. Sin perjuicio de esto, el Pleno de la Entidad local podrá aprobar en cualquier momento reglamentos o normas generales que desarrollen los procedimientos de ejecución del presupuesto, en cuyo caso no será necesario reiterar dichas normas en las Bases de Ejecución, bastando una remisión expresa a aquellas.

Al igual que hicimos al estudiar la elaboración presupuestaria, también en la gestión presupuestaria se hace preciso distinguir la doble composición del presupuesto en el estado de gastos y el estado de ingresos, de modo que la gestión de uno y otro comporta anotaciones diferentes, y su procedimiento responde a distintos requisitos.

En base a esto, las posibilidades de administración presupuestaria se podrían englobar en:

- Ejecución del presupuesto de gastos,
- Ejecución del presupuesto de ingresos, y
- Modificaciones en el presupuesto inicialmente aprobado.

##### **A) LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO**

La ejecución del presupuesto no es sino la realización del presupuesto a través de los actos administrativos que aprueba el órgano local competente durante la vigencia del mismo.

Desde un primer momento llama la atención el distinto trámite procedimental que ha previsto el legislador local para la ejecución del gasto y para la ejecución del ingreso. El primero de ellos responde a una sistemática exhaustiva, basada en la realización secuencial (o cadena de actos), cuya inobservancia o incumplimiento de modo ordenado comporta la

paralización y, en muchas ocasiones, la invalidez del mismo<sup>309</sup>. Por el contrario, la ejecución del presupuesto de ingresos se concibió *ab initio* como un proceso automático o semiautomático, en el que el margen de actuación del órgano local se limita, principalmente, a verificar la realidad patrimonial que se produce, y a registrarla. La mayor complejidad en la ejecución del presupuesto de gastos se motiva en los principios constitucionales que rigen el gasto público<sup>310</sup>, y su origen habría que buscarlo en la desconfianza (o mayor necesidad de control) que tradicionalmente ha perseguido a la realización del gasto público.

Esta circunstancia no ha pasado inadvertida a la doctrina científica, que ha puesto de manifiesto las ineficiencias a las que conduce lo anterior, junto con otras que concurren en esta fase de ejecución presupuestaria, a saber:

- Falta de formación presupuestaria de quiénes gestionan el gasto público.
- Falta de corresponsabilidad, ilusión fiscal.
- Modificaciones excesivas.
- Hipercontrol de legalidad.
- Deficiencias en la contabilización, en algunos casos, por falta de criterios normalizados; en otros por falta de comunicación; y en todos por retrasos.
- Política de compartimentos estancos.
- Tensiones frecuentes en la frontera entre las áreas finalistas y los servicios instrumentales agrupados en torno al área generalista.

Además del criterio gastos/ingresos, la ejecución presupuestaria debe ser analizada desde un segundo criterio que actúa jerárquicamente respecto a éste: el criterio temporal. Tanto la normativa presupuestaria como la normativa contable locales, separan las operaciones que inciden en el presupuesto corriente respecto de aquellas que afectan a ejercicios cerrados (agrupación de presupuestos cerrados), y de aquellas otras que tendrán repercusión en los ejercicios futuros.

Como denominador común de todas ellas actúa el denominado principio de presupuesto bruto, que comporta la necesidad de que todos los derechos y todas las obligaciones que se apliquen al presupuesto, se hagan por su importe íntegro, quedando

---

<sup>309</sup> ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M. en *Manual de Presupuestos ...*, op. cit., pág. 387, se refieren al marco jurídico que regula el procedimiento del gasto público local como un conjunto de normas imperativas que vinculan a las Entidades locales, aunque en algunos aspectos ofrecen la facultad de optar entre distintas alternativas posibles a través de las Bases de Ejecución.

<sup>310</sup> El artículo 31.2 CE sienta que: «*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*».

Sobre la base de este artículo se ha hablado de los principios de la buena gestión financiera: economía, eficacia y eficiencia, además del principio de legalidad al que obliga el marco general del Estado de Derecho en el que se desenvuelven todos los poderes públicos.

prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados. La única excepción al principio viene salvada por el propio TRLHL que autoriza expresamente la imputación de las devoluciones de ingresos que se declaren indebidos por tribunal o autoridad competente con cargo al propio presupuesto de ingresos, mediante una detracción del saldo inicial de la partida afectada<sup>311</sup>.

**1. Gestión del presupuesto de gastos.** Al hablar de la actividad presupuestaria de los Entes públicos hemos acogido la idea de la gestión económica local como una actividad que se refleja en dos estadios diferentes, aunque interconectados: el plano estrictamente presupuestario; y el plano patrimonial y/o financiero.

La gestión del presupuesto de gastos muestra claramente la existencia de un tipo de operaciones que producen incidencia en el presupuesto de la Corporación; y otras que, además, afectan a las masas patrimoniales (activo y pasivo). Esta doble opción obliga a diferenciar dos tipos de operaciones en la gestión del presupuesto de gastos que coinciden, a su vez, con dos momentos en la realización del presupuesto: la gestión de los créditos del presupuesto de gastos y la ejecución material de esos créditos.

Esta dicotomía afecta particularmente al presupuesto de la Entidad y al de los Organismos Autónomos dependientes de ella, ya que la actividad económica de las sociedades mercantiles locales, al regirse por la normativa contable y patrimonial propia de la esfera privada, implica que su gestión presupuestaria sea, en el mejor de los casos, llevada al margen de su contabilidad principal, mediante sistemas de control externos al sistema de información contable.

**a) La gestión de los créditos del presupuesto corriente de gastos.** Una vez aprobado definitivamente el presupuesto general de la Entidad local, las partidas que integran el Estado de Gastos se encuentran en su fase primera o inicial, que se identifica con la de créditos definitivos. El principio presupuestario de especialidad cuantitativa obliga a considerar este importe como límite de gasto, lo que motiva la máxima de que no pueden contraerse compromisos de gasto en cuantía superior a los créditos autorizados<sup>312</sup>, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos

---

<sup>311</sup> Según dispone el artículo 165.3 TRLHL: «*Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la Ley lo autorice de modo expreso.*»

*Se exceptúan de lo anterior las devoluciones de ingresos que se declaren indebidos por tribunal o autoridad competentes».*

<sup>312</sup> Esta regla, que se considera un axioma para el operador local, realmente debe ser matizada por dos motivos. En primer lugar, la vinculación jurídica de los créditos supone una auténtica excepción a la regla, al permitir la osmosis de crédito entre partidas vinculadas, lo que permitiría contraer gasto por importe superior al consignado en la partida afectada y “tirar” del crédito que le prestan las partidas integrantes de la “bolsa” de vinculación jurídica. Pero, incluso en el peor de los escenarios posibles en el que no existiera crédito verificado a nivel de vinculación jurídica, la nulidad de pleno derecho de los actos que se deriven de este incumplimiento resulta ficticia, sino

administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar<sup>313</sup>.

En realidad, este estado no llega a tener aplicación práctica puesto que el Reglamento Presupuestario hace una transposición *ope legis* de los créditos definitivos a créditos disponibles<sup>314</sup> de modo que, una vez autorizados los créditos, gozan de la presunción de disponibilidad sin necesidad de un acto expreso que así lo declare.

Todas las operaciones que pueden afectar a la situación inicial de los créditos (y que a continuación se exponen), responden a movimientos o fases estrictamente presupuestarias -por tanto, sin incidencia patrimonial o financiera para la Corporación local-, que tienen por finalidad informar al operador local cuál es el estado en que se encuentra el crédito que integra la partida presupuestaria, y su virtualidad para evolucionar en la cadena del gasto.

El artículo 30 del citado Reglamento establece que los créditos consignados en el presupuesto de gastos podrán encontrarse en cualquiera de las situaciones siguientes:

- **Créditos disponibles:** Son los créditos que han sido consignados en el presupuesto definitivamente aprobado, ya deriven del texto original, ya sean consecuencia de cualquier modificación presupuestaria aprobada con posterioridad a la entrada en vigor del presupuesto general.

Este estado refleja la virtualidad del crédito para avanzar en la cadena de gasto.

---

absurda, pues supondría negar efectos a actos que han sido autorizados por el órgano competente y que los terceros particulares afectados por los mismos se vieran perjudicados por la negligencia administrativa. Por este motivo, la jurisprudencia ha traído a colación de estos casos las doctrinas del enriquecimiento injusto y de que nadie puede beneficiarse de sus propios actos ilícitos, propias del derecho privado, para reconocer efectos jurídicos a estas actuaciones, con independencia de las responsabilidades que se pudieran derivar.

<sup>313</sup> En este punto el TRLHL sienta un estricto sistema de responsabilidades, basado en la culpabilidad personal y solidaria, que se depura en distintos órdenes compatibles entre sí (penal, contable, administrativo y, en su caso, disciplinario). Concretamente el artículo 188 del citado texto establece que: «*Los ordenadores de gastos y de pagos, en todo caso, y los interventores de las entidades locales, cuando no adviertan por escrito su improcedencia, serán personalmente responsables de todo gasto que autoricen y de toda obligación que reconozcan, liquiden o paguen sin crédito suficiente*».

<sup>314</sup> Según el art. 30.2 RP: «*En principio, todos los créditos para gastos se encontraran en la situación de créditos disponibles*». No obstante, esta regla hay que tomarla con precaución puesto que el propio TRLHL establece excepciones a la disponibilidad de los créditos cuando se trate de créditos vinculados a ingresos afectados o a operaciones de crédito a largo plazo (art. 173.6. a y b).

- Créditos retenidos pendientes de utilización: Retención de crédito es el acto mediante el cual se expide, respecto a una partida presupuestaria determinada<sup>315</sup> y por un importe concreto, certificación de existencia de saldo suficiente para operar con él, reservándose a tal fin el importe afectado. Por tanto, nos encontramos ante créditos de gastos que se sustraen temporalmente de la ejecución presupuestaria hasta que continúe su tramitación, minorando el saldo de crédito disponible en la partida afectada para su ejecución presupuestaria.

Esta retención puede derivar en la autorización subsiguiente de ese gasto, o en la aprobación de una transferencia de crédito sobre el mismo con destino a otra partida presupuestaria. Por esta razón, aunque el Reglamento Presupuestario no los subdivide, la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local ha bifurcado este concepto en dos cuentas diferentes dependiendo de la finalidad para la que se vaya a emplear el crédito. Aunque nos encontramos ante actos de trámite con efectos meramente internos, la ICAL ordena su toma de razón en contabilidad mediante el documento contable RC, y admite la reversión de la operación (por tanto, la vuelta del saldo retenido a la situación de disponibilidad) mediante la misma operación de signo contrario (RC/).

En el primero de los supuestos expuestos, la retención de crédito se convierte en el inicio de la cadena de gasto, razón por la que su solicitud puede provenir de cualquiera de los órganos o unidades que tengan a su cargo la gestión de los créditos y sean responsables de los programas de gasto, aunque su aprobación corresponda al órgano competente por razón del gasto<sup>316</sup>.

La relevancia de este trámite deriva de la máxima administrativa de prohibir la adquisición de compromisos de gasto sin crédito, dado que la insuficiencia de crédito determinaría la nulidad de los actos subsiguientes en la cadena de gasto, tal y como hemos expuesto anteriormente.

---

<sup>315</sup> En todo caso, esta determinación expresa de la partida aparece relativizada con los niveles de vinculación jurídica, esto es, la verificación de la suficiencia del saldo de crédito antes citada deberá efectuarse al nivel en que esté establecida la vinculación jurídica del crédito para las retenciones de gasto (esto significa que aunque retengamos de una partida agotada en su crédito, la retención se hará sobre el crédito de las partidas a ella vinculadas como si se tratara de una “bolsa” de crédito).

Por el contrario, en el caso de retenciones para transferencias de créditos a otras partidas presupuestarias, la retención se hará al nivel de la propia partida presupuestaria contra la que se certifique, por lo que exige que exista crédito suficiente en la partida concreta sobre la que se pretende operar.

<sup>316</sup> La certificación de la producción del acto (certificado de retención) se reserva al órgano interventor, por tratarse de un acto de fe pública contable y/o presupuestaria.

- **Créditos no disponibles:** La no disponibilidad del crédito es el acto mediante el que se inmoviliza la totalidad o parte del saldo de una partida presupuestaria, declarándolo como no susceptible de utilización.

Este acto supone detraer un determinado importe del Estado de Gastos a la dinámica de la gestión local no pudiendo acordarse autorizaciones de gastos ni transferencias contra él en tanto se mantiene en esta situación. No obstante, su declaración no implica la anulación del crédito y, al igual que la anterior, se trata de una situación reversible.

Dado que supone una excepción a la regla general de la disponibilidad de los créditos que integran el Estado de Gastos del presupuesto general, tanto su declaración como su reposición a disponible corresponde al Pleno corporativo, como órgano que aprueba, también, el documento presupuestario.

**b) Ejecución del presupuesto corriente de gastos.** Tanto la situación de disponibilidad como la de retención para gasto (ambas entendidas en el nivel de vinculación jurídica aplicable) sitúan al crédito en posición para su ulterior gasto. A partir de este momento, cualquier acto subsiguiente que afecte al crédito constituye un acto con relevancia jurídica, reservado a la competencia del órgano correspondiente, y con consecuencias contables y presupuestarias para la Entidad local.

Lo que hemos denominado cadena de gasto -que constituye la ejecución del presupuesto de gastos *estricto sensu* - no es sino un procedimiento concatenado de actos o fases sucesivas que muestran en cada momento el estado en que se encuentra el crédito de cada partida del Estado de Gastos. Las fases que configuran actualmente el gasto público local son:

- *La autorización del gasto* (fase A). Es el acto mediante el que se acuerda la realización de un gasto determinado contra un crédito disponible o retenido pendiente de gasto, por una cuantía aproximada. Esta fase primera del gasto es la que se debe identificar con lo que la normativa jurídico-administrativa denomina aprobación del gasto<sup>317</sup>, aunque no coincida terminológicamente con la nomenclatura presupuestaria.

Este acto supone el inicio del procedimiento jurídico del gasto, aunque sus efectos son todavía internos<sup>318</sup> -no declara derechos de terceros<sup>319</sup>-, por lo que se

---

<sup>317</sup> De esta definición se deriva lo que constituye un requisito indispensable para el procedimiento, y que ya se ha mencionado: la existencia de crédito presupuestario.

<sup>318</sup> ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M. en *Manual de Presupuestos ...*, op. cit., pág. 397, conciben esta fase como un acto decisorio de carácter interno.

<sup>319</sup> Ocasionalmente, la autorización deriva de un vínculo jurídico ya contraído (convenio, acuerdo, etc.), por existir una relación con terceros preexistente, en cuyos casos la autorización del gasto se configura como un acto reglado dirigido al cumplimiento.

hace coincidir con el inicio de todo expediente administrativo que comporte un gasto para la Entidad local<sup>320</sup>. Por ello, antes de la formalización de la presente fase, se han de realizar una serie de actuaciones cuya finalidad es la conformación del expediente de gasto:

- La propuesta de gasto, que será iniciada de oficio por los servicios dependientes del ordenador del gasto (en particular, por los directores, gerentes o responsables del servicio gastador), conforme a lo establecido en el artículo 69 de la Ley 30/1992<sup>321</sup>: bien por propia iniciativa; o como consecuencia de orden superior, a petición razonada de otros órganos. Aunque no hay una determinación legal del tipo de precisiones que debe contener la propuesta de gasto, se entiende que, entre otros aspectos, se deben incluir la exposición de la necesidad y el fin del gasto, su importe exacto o máximo, la aplicación presupuestaria (descrita a partir de la clasificación orgánica, económica y funcional o programática), y la normativa que da cobertura a la actuación. Cuando la propuesta afecta a gastos específicos, extraordinarios o complejos, suele justificarse mediante un estudio o informe técnico.
- El certificado de existencia de crédito y simultánea retención del crédito, mediante el cual el remanente del crédito que se ha certificado queda indisponible para destinarlo a finalidad distinta, de manera que no podrán acordarse otras autorizaciones de gasto con cargo al mismo. El servicio gestor solicita este certificado al inicio de la tramitación del expediente de gasto a través de la expedición del documento contable RC. Una vez efectuado su registro, el crédito quedará retenido por el importe solicitado para su posterior utilización en el gasto de que se trate, obteniéndose del sistema de información contable el certificado de existencia de crédito, que será remitido al mencionado servicio gestor para su incorporación al correspondiente expediente.

---

<sup>320</sup> Aunque, en puridad, la autorización debería presentarse, al menos, con ocasión de la aprobación del expediente de gasto, lo cierto es que no resulta raro encontrar en la dinámica local expedientes aprobados con la retención de crédito, por la práctica que ha generado el uso de los sistemas de información contable. A este respecto, la legislación básica de contratación pública (art. 67.2 TRLCAP), exige la incorporación al expediente de contratación de certificado de existencia de crédito y aprobación del gasto, por lo que, aunque no queda claramente definido en esta norma, los postulados de la ejecución del gasto público mandarían iniciar el expediente de contratación, de modo ortodoxo, con la propia autorización del gasto (aprobación del gasto), y aplicando un criterio más flexible, con la retención de crédito. En cualquier caso, con ocasión de la aprobación del expediente de contratación por el órgano competente, debe evacuarse la autorización del gasto, puesto que la retención de crédito no deja de ser un estado transitorio que informa sobre la situación de un crédito, pero que no pertenece a la esfera del gasto.

<sup>321</sup> El artículo 69.1 LRJ-PAC establece que: «Los procedimientos se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, a petición razonada de otros órganos o por denuncia».

- La fiscalización previa, que puede definirse como el trámite en virtud del cual el órgano interventor informa al gestor de que el expediente reúne cuantos requisitos exigen las normas y, por tanto, puede realizarse el gasto que se pretende llevar a cabo<sup>322</sup>. Se trata, por tanto, de un control de legalidad de la propuesta con anterioridad a la aprobación del gasto, aunque el propio legislador previó excepciones a este trámite, justificadas en el carácter menor, o repetido, del gasto a realizar<sup>323</sup>.

El trámite de fiscalización previa, dado el carácter de generalidad con que se exige, puede provocar retrasos en la tramitación de los gastos. Por ello el legislador, además de establecer excepciones a la regla general, implementó la técnica de la fiscalización limitada corregida *a posteriori* con la auditoría de expedientes, buscando una mayor agilidad en el proceso de ejecución presupuestaria. La fiscalización limitada se concreta en la posibilidad de que el Pleno acuerde, a propuesta del Presidente y previo informe del órgano interventor, que la intervención previa se limite a comprobar determinados extremos -los de mayor trascendencia desde el punto de vista legal-, como son: la existencia de crédito presupuestario adecuado y suficiente (en los casos en que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumplen los límites de autorización anual); que las obligaciones o gastos se generan por el órgano competente; y aquellos otros que, por su trascendencia en el proceso de gestión, se determinen por el Pleno a propuesta del Presidente<sup>324</sup>.

---

<sup>322</sup> Según el artículo 214.2 TRLHL: «*El ejercicio de la expresada función (la función interventora) comprenderá:*

*a. La intervención crítica o previa de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos de valores...».*

<sup>323</sup> El artículo 219 TRLHL introduce matices en la fiscalización previa al señalar, en su apartado 1, que: «*No estarán sometidos a intervención previa los gastos de material no inventariable, contratos menores, así como los de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez intervenido el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones, así como otros gastos menores de 3.005,06 euros que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija».*

<sup>324</sup> El sistema de contrapeso a esta fiscalización parcial, lo determina el artículo 219.3 TRLHL al ordenar otra plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría, con el fin de verificar que se ajusten a las disposiciones aplicables en cada caso y a determinar el grado del cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos. En estos supuestos, los órganos de control interno deberán emitir informe escrito -en el que hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan de ellas-, que se remitirá al Pleno, con las observaciones que hubieran efectuado, en su caso, los órganos gestores.



- La aprobación del gasto. Una vez fiscalizada la propuesta, se produce la aprobación del expediente de gasto por el órgano competente. La competencia para aprobar (autorizar) gastos debe concretarse en las Bases de Ejecución del presupuesto, respetando las competencias establecidas en la LRBRL, y demás normativa básica de aplicación, para los distintos órganos de gobierno local<sup>325</sup>, sin perjuicio de las desconcentraciones o delegaciones que autoriza la propia ley básica de régimen local.

La autorización del gasto alcanza verdadera individualidad cuando la competencia para la autorización y para el compromiso de gasto (fase siguiente) reside en órganos distintos.

Contablemente, la ICAL ordena la toma de razón en contabilidad de la autorización del gasto mediante el documento contable A -de autorización de gastos de ejercicio corriente-, que se unirá el acuerdo o resolución que apruebe el gasto, una vez adoptado el acuerdo por el órgano competente.

- *La disposición o compromiso de gasto* (fase D). Es el acto mediante el cual se acuerda la realización de un gasto previamente autorizado, por un importe exactamente determinado, de modo que la afectación del crédito al gasto, que ha sido previamente autorizado, adquiere un carácter definitivo<sup>326</sup>.

---

<sup>325</sup> Las competencias para realizar el gasto en la esfera local vienen principalmente, aunque no exclusivamente, sintetizadas en los artículos 21 y 22, para el Alcalde y Pleno del Ayuntamiento, y en los artículos 33 y 34, para el Presidente y Pleno de la Diputación Provincial, respectivamente. Como regla general, corresponde al Presidente aprobar los gastos por contrataciones y concesiones de toda clase, cuando su importe no supere el 10 % de los recursos ordinarios del presupuesto ni, en cualquier caso, los seis millones de euros, incluidas las de carácter plurianual cuando su duración no sea superior a cuatro años, siempre que el importe acumulado de todas sus anualidades no supere ni el porcentaje indicado, referido a los recursos ordinarios de presupuesto del primer ejercicio, ni la cuantía señalada. No dándose alguno de los anteriores requisitos, corresponderá al Pleno de la Corporación la autorización y disposición del gasto. Tanto en uno como en otro caso, se trata de competencias delegables.

Con carácter específico para los municipios de gran población, la LMMGL introdujo un régimen competencial del gasto diferente al establecido con carácter general por la ley básica, en el que el Pleno se desprende de su potestad para la aprobación de gastos y se reparte entre el Alcalde (en la esfera de sus competencias) y la Junta de Gobierno municipal, de acuerdo con lo determine el presupuesto general de la Entidad y sus Bases de Ejecución. Entendemos realmente acertado este nuevo régimen competencial que implementa la LMMGL, y acorde con la idea de concebir la figura del Alcalde y la Junta de Gobierno como órganos eminentemente ejecutivos, y el Pleno como órgano fiscalizador, cuya labor de control del gasto se satisface con la aprobación del presupuesto general (verdadero límite de gasto al poder ejecutivo local) y aprobación de las cuentas del ejercicio.

<sup>326</sup> Para el RODRÍGUEZ BEREIJO constituye «el acto mediante el cual se crea o contrae una obligación que da lugar a un gasto público, comprometiendo las cantidades necesarias para cubrirla», en RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *El Presupuesto del Estado*; Editorial Tecnos; Madrid, 1970, pág. 572.

La disposición o compromiso es un acto con relevancia jurídica para terceros, con una cuantía y condiciones “establecidas”, que introduce a la Entidad local en una relación jurídico-pública. Dado que entramos en la esfera de relación con particulares o con otras Administraciones Públicas, esta fase se hace corresponder con la adjudicación (y/o formalización) de cualquier tipo de contratación, acuerdo o convenio que vincule a la Entidad local, por lo que, en todo caso, de ella derivará una obligación que legal, contractual o pactadamente vincule a la Administración actuante.

Las posibilidades competenciales de la disposición de gastos son las mismas que las dispuestas para la fase de autorización, con respeto a la atribución de competencias y, en su caso, las desconcentraciones y delegaciones que establezca la normativa estatal y la normativa aprobada por la propia Corporación. En realidad, la disposición del gasto alcanza verdadero sentido cuando la competencia para la autorización y para el compromiso de gasto reside en órganos distintos. En otro caso, se trata de una fase mecánica, que no enriquece especialmente el expediente del gasto, por lo que llega a convertirse en un automatismo administrativo<sup>327</sup>.

La relevancia externa de la disposición del gasto y la vinculación jurídica que supone para la Administración, determina que este acto sea también objeto de fiscalización previa a cargo de la Intervención local, como mecanismo de control que asegure que la Entidad no se compromete más allá de lo que ha sido autorizado.

El registro contable de la disposición del gasto se soporta a través del documento contable D -de compromiso de gastos de ejercicio corriente-, al que se unirá la resolución, acuerdo o contrato en que se formalice el compromiso de la Administración local.

Como condición común a la anterior fase, en caso de que se vean afectados gastos correspondientes a ejercicios futuros, deberán ser objeto de registro y control separado e independiente en el sistema contable local.

---

Por su parte, DUVERGER concibe el compromiso como «la consecuencia de una decisión tomada por una autoridad administrativa de hacer una operación que acarrea un gasto para el Estado», en DUVERGER, M. *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*; Ediciones Ariel; Barcelona, 1970, pág. 262.

<sup>327</sup> De hecho, si no fuera porque concreta en su cuantía el gasto previamente autorizado y porque el legislador quiso atribuirle la virtualidad de producir efectos en terceros, devendría innecesaria, de ahí que nos planteemos si en una hipotética reforma del régimen jurídico del gasto público local, no sería más conveniente subsumir o concentrar esta fase en la anterior, puesto que sus dos principales efectos podrían atribuirse a la fase de autorización del gasto.

- *El reconocimiento y liquidación de la obligación* (fase O). Es el acto mediante el que se declara la existencia de un crédito exigible contra la Entidad, derivado de un gasto previamente autorizado y comprometido, y como consecuencia de la realización de la prestación, servicio o suministro que lo motiva.

Este momento resulta especialmente trascendente en la cadena del gasto por cuanto supone en sí el devengo de la obligación, por tanto, el momento de concreción de todas las obligaciones y derechos que genera la relación jurídico-pública para ambas partes, aunque ya existiera vínculo jurídico en la fase de compromiso del gasto<sup>328</sup>. De modo que, si en la fase de compromiso de gasto han surgido una serie de derechos y deberes, tanto por parte de la Administración como de un administrado, con las actuaciones tendentes al reconocimiento de la obligación de pago, acepta la prestación del contratista, y realiza las actuaciones tendentes al cumplimiento de la contraprestación a su cargo.

Aunque el TRLHL ha utilizado una expresión doble para definir el acto -reconocimiento y liquidación-, en realidad el documento<sup>329</sup> que se presenta ante el Ente local soporta una deuda líquida -cuya liquidación ha realizado el prestador del servicio o suministro-, por lo que la intervención de la autoridad local se limita a reconocerlo como obligación pendiente o, excepcionalmente, si incumpliera alguno de los requisitos legalmente o contractualmente exigibles, rechazarlo (no reconocerlo) en tanto se subsana el defecto alegado<sup>330</sup>, por lo que realmente este

---

<sup>328</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO defiende la idea de que del simple compromiso no se deriva un gasto real o efectivo, «...este solo tiene lugar cuando existe ciertamente una deuda. Por esta razón es preciso que después del compromiso del gasto tenga lugar una operación destinada a comprobar si ese compromiso (gasto abstracto) corresponde a un gasto real. Partiendo para ello de documentos acreditativos, hechos, títulos de crédito», RODRÍGUEZ BEREIJO, A, Ob. cit. pág. 214.

Refiriéndose a esto, GIULIANI FONROUGE afirma que «...la erogación que fuera calculada aproximadamente a los efectos del compromiso, se hace concretar y fija mediante la liquidación.» Esta observación le lleva a reconocer que mediante la liquidación «se constituye una deuda líquida»; en Derecho Financiero, VI. Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1970, pág. 230

<sup>329</sup> Generalmente, este documento es expedido por el tercero administrado adoptando la forma de factura, salvo en las ocasiones en que la propia Administración los genera por tratarse de obligaciones propias (como, por ejemplo, las nóminas de sus empleados).

<sup>330</sup> Formalmente, nos encontramos en presencia de un acto que debería ser reglado para la Administración, pero que suele adoptar forma de acuerdo o resolución de aprobación, mostrándose en apariencia como un acto discrecional, de efectos constitutivos más que declarativos. Sin embargo, la normativa contractual sólo habla de aprobación del gasto con ocasión de la presentación de la factura en el caso de los contratos menores -por resultar excepcionados de la cadena habitual del gasto- por lo que sólo en estos casos la intervención del órgano local produce una situación jurídica *ex novo*, para todos los demás contratos la aprobación del gasto se identifica con la autorización, por lo que sus efectos jurídicos son meramente declarativos de una situación existente.

trámite se identifica con la primera expresión de reconocimiento de la obligación. En todo caso, la normativa contractual pública exige la previa conformidad por el personal técnico o facultativo autorizado constatando que el servicio obra o suministro se ha realizado adecuadamente<sup>331</sup>, o que la obligación es de generación obligada por la Administración local, cuando se trate de una obligación reglada o de oficio.

Pero además del requisito de conformidad, es copiosa la doctrina jurisprudencial y, sobre todo, la de los órganos de control externo, que han disertado sobre los requisitos formales que debe cumplir el soporte documental que sirva de base al reconocimiento de la obligación. Además de asumir los dispuestos en la normativa que regula los requisitos para la expedición de facturas por los obligados a ello<sup>332</sup>, en numerosas resoluciones e informes, el Tribunal de

---

<sup>331</sup> Es lo que se conoce como recepción del objeto del contrato. La regulación de la recepción contractual se encuentra recogida genéricamente en el artículo 110 TRLCAP, además de las menciones particulares para cada tipo de contratos públicos.

En aquellos supuestos en que el gasto es físicamente identificable, la recepción exige una comprobación material de la inversión competencia de la Intervención local por su condición de controladora del gasto (sin perjuicio de la posibilidad de comprobación por el propio servicio receptor), extendida a través del correspondiente acta. Sobre la dimensión formal y material de la recepción, puede consultarse *La recepción de obras. Un acto y un acta*, de VALENZUELA VILLARRUBIA, I.; Revista jurídica El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, nº 5, 2000.

<sup>332</sup> El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula en su artículo 6º el contenido mínimo que debe reunir toda factura expedida por el obligado a ello, a saber:

- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.
- b) La fecha de su expedición.
- c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- d) Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.
- e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.
- g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.
- h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

En relación con esto, la Resolución no vinculante de la Dirección General de Tributos, de 6 de julio de 1988, ha aclarado que la normativa vigente no establece, y por tanto no resulta exigible, la

Cuentas ha sentado doctrina aclarando, incluso restringiendo, aún más, los requisitos que deben concurrir en este acto y en el documento justificativo de la obligación reconocida<sup>333</sup>, convirtiendo a esta fase en un verdadero compendio de requisitos de fondo y forma<sup>334</sup>.

Precisamente por ello, la principal litigiosidad que surge en esta fase se refiere a los supuestos de falta de conformidad y/o falta de reconocimiento de la obligación por la Administración actuante, que deja al particular ante una situación de indefensión, agravada por el hecho de que ya ha prestado el servicio o suministro, por lo que pierde uno de los principales medios de presión que se utilizan en el tráfico privado para impeler al beneficiado a cumplir con la contraprestación. Naturalmente, queda a salvo la tutela judicial que puede recabar el lesionado ante los tribunales, que normalmente se han mostrado sensibles con la posición desequilibrada del administrado apoyándose en la doctrina del enriquecimiento injusto de la Administración Pública<sup>335</sup>.

De lo expuesto cabe deducir el requisito sustantivo de esta fase, y es que, como regla general, la gestión económica local (y el resto de la gestión económica pública) responde al principio o regla de “servicio hecho” o prestado, según el cual no se reconoce débito alguno -ni, por tanto, se ordena su pago- en tanto no se haya prestado el servicio o suministro, o nacido legal o contractualmente el derecho de crédito del acreedor, y haya sido aceptado de conformidad por el

---

consignación en la factura o documento equivalente del sello o la firma del expedidor o del destinatario.

<sup>333</sup> Como ejemplo de esta doctrina puede consultarse el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2003 por las entidades del Sector público estatal sometidas a los procedimientos de contratación establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (aprobado por el Pleno del Tribunal con fecha 31/01/2006).

<sup>334</sup> A esta conclusión llega el profesor PASCUAL GARCÍA en *Régimen Jurídico del Gasto Público: Presupuestación, Ejecución y Control*; PASCUAL GARCÍA, J., Boletín Oficial del Estado, Madrid, 4ª Edición, 2005, pág. 603.

<sup>335</sup> Una de las sentencias más representativas en este sentido es la Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de mayo de 2004, en la que declara la existencia de enriquecimiento injusto de un Ayuntamiento por negarse al pago del precio de proyecto para concesión de bienes municipales para aparcamientos subterráneos y galería municipales, al declararse la nulidad de las bases del contrato administrativo. Declara el Tribunal Supremo que la prohibición de enriquecimiento injusto, como principio general y como específica acción, forma parte, por obra de la jurisprudencia, del ordenamiento jurídico y, en concreto, del ordenamiento jurídico administrativo.

órgano local competente<sup>336</sup>. Esto sitúa la gestión económica pública al margen del tráfico que impone el mercado en las relaciones entre particulares<sup>337</sup>.

No obstante, el propio legislador, consciente de la dinámica que impone el mercado privado y el funcionamiento de la oferta, ha articulado dos técnicas para excepcionar la indicada regla: los pagos a justificar y los anticipos de caja fija.

Son pagos a justificar las órdenes de pago cuyos documentos justificativos no se pueden acompañar en el momento de su expedición. Se expiden en base a resolución de la autoridad competente para autorizar el gasto a que se refieran, lo que permite la generación de la obligación, y el subsiguiente libramiento de fondos, antes de que se haya recibido la contraprestación, de modo que el habilitado con estos fondos paga (en nombre de la Administración) el precio, de modo simultáneo o inmediatamente posterior al servicio o suministro requerido, y, una vez recibida la factura o documento equivalente, se traslada a los servicios administrativos locales, donde se aplicará el gasto realizado al correspondiente crédito presupuestario.

Por su parte, los anticipos de caja son provisiones de fondos de carácter no presupuestario y permanente que se realizan para atenciones corrientes de carácter periódico o repetitivo, tales como dietas, gastos de locomoción, material de oficina no inventariable, conservación y otros similares. Se trata, por tanto, de fondos que provisionalmente salen de la caja centralizada de la Tesorería local sin aplicación presupuestaria, aunque su destino está acotado a atenciones para las que previamente se constituyeron. Estas provisiones o anticipos de fondos se realizan en base a una resolución dictada por la autoridad competente para autorizar los pagos, y una vez realizados los pagos necesarios y, por tanto, conocidas las partidas a las que le son imputables, se aplican al presupuesto produciéndose en ese momento la minoración del crédito.

Uno y otro sistemas de pago son entendidos por la actual normativa contable local como parte integrante de la Tesorería local en tanto se realice la imputación económica y/o presupuestaria correspondiente, con la particularidad de que se habilitan unos intermediarios en el pago hasta su destino final.

Una vez reconocida la obligación y como efecto contable de dicho acto, el crédito en cuestión quedará afectado al cumplimiento de la misma<sup>338</sup>. Dicha

---

<sup>336</sup> De ahí que VILLAR PALASI diga que «...los presupuestos previos de esta operación son el control de la validez del crédito y la apreciación del “servicio hecho”», citado por RODRÍGUEZ BEREIJO, ALVARO, ob. cit., pág. 241.

<sup>337</sup> Que se rigen por la regla civil de la ejecución simultánea de las prestaciones recíprocas en cuya virtud ninguna de las partes puede obligar a la otra a cumplir la prestación a su cargo si no cumple primeramente con la suya (*exceptio inadimpleti contractus*).

afectación comporta que el crédito quede definitivamente aplicado a su finalidad y ejecutado.

La competencia para el reconocimiento y liquidación de las obligaciones corresponde, en todos los casos que deriven de compromisos legalmente adquiridos, al Presidente de la Corporación, sin perjuicio del sistema de delegaciones o desconcentraciones que funcione en la propia Entidad. Cuando la obligación precise del previo reconocimiento extrajudicial de crédito al que se refiere el artículo 60 RP, la competencia está reservada al Pleno<sup>339</sup>.

---

<sup>338</sup> No obstante, si debido a una incidencia administrativa o a la inobservancia del procedimiento de gasto, en el momento del reconocimiento de la obligación no hubiera consignación, ésta deviene inexigible, es decir, no podrá ser satisfecha hasta que no se habilite el crédito mediante el correspondiente procedimiento de reconocimiento del crédito y, en su caso, de habilitación.

La inexistencia de consignación opera, por tanto, como un obstáculo temporal que impide transitoriamente la contracción del pago, pero no impide que se dicte el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación de pago. Y es que, aunque el legislador ha sentado como máxima la nulidad de los acuerdos que amparen gastos por encima de los créditos autorizados, no hay que entenderla como nulidad del acto administrativo correspondiente y del negocio jurídico que corresponda, y esto porque las obligaciones públicas «... *nacen de la Ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según Derecho, las generen*» (artículo 20 LGP). Este es el sentido que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 141/1997 y otras de parecido tenor) que establecen que las exigencias del principio de igualdad (artículo 14 CE) imponen la equiparación de la posición de los contribuyentes frente a la Hacienda Pública a la de ésta como acreedora.

Otra situación que puede presentarse en relación con lo anterior sería la de sentencia judicial firme condenatoria para la Administración a pagos para los que no se previeron crédito en el correspondiente presupuesto. Aun cuando la regla general de nacimiento de las obligaciones para la Entidad local es la de ejecución de su propio presupuesto, el propio artículo 173 TRLHL reconoce la exigibilidad de las obligaciones amparadas en sentencias judiciales firmes, aun cuando esta previsión colisione con el principio de legalidad presupuestaria. Así lo ha considerado el Tribunal Constitucional (STC 32/1982 de 7 de junio ó STC 206/1993, de 22 de junio) declarando la primacía de los derechos de los acreedores en base a los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva (artículo 9.3 y 24.1 CE), si bien no quiere esto decir que la sentencia se convierta en un título directamente ejecutable, equivalente a una orden de pago, requiriéndose que la Administración, en su caso, realice la correspondiente adaptación presupuestaria, y proceda a su pago efectivo.

Sobre los efectos en el presupuesto de las sentencias que condenan al pago de una cantidad líquida a la Administración, reflexiona ALONSO GONZÁLEZ, L.M. en «Las deudas de la Administración y el principio de estabilidad presupuestaria»; *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 124, 2004.

<sup>339</sup> Esta excepcional reserva de competencia al Pleno está justificada en su condición esencial de órgano fiscalizador de la acción de gobierno local. Y es que, dado que nos encontramos ante una omisión del procedimiento legalmente establecido para ejecutar el gasto público local por los ejecutores del presupuesto, se trata de una actividad censurable desde el ordenamiento jurídico, pero también desde el control político. En la misma línea, si no se reservara esta competencia al Pleno

El registro contable del reconocimiento y liquidación de la obligación se soporta a través del documento contable O, al que se unirá la base documental que justifique la prestación de la obligación por el contratista, o el devengo obligado por parte de la Administración.

- *La ordenación del pago (fase P)*<sup>340</sup>. Es el acto mediante el cual el ordenador de pagos, en base a una obligación reconocida y liquidada, expide la correspondiente orden de pago contra la Tesorería de la Entidad. Se trata, pues, de una operación tendente a satisfacer la obligación contraída y que, normalmente, culminará mediante una salida de fondos del Tesoro Público local. Por tanto, no implica en sí el pago efectivo, sino un paso anterior y necesario, cuyo objetivo es simplemente emitir la orden para que sea cubierta la deuda vencida y exigible.

En esta fase se abandona la esfera del gasto y nos situamos ante el segundo tramo del procedimiento de ejecución presupuestaria: el pago<sup>341</sup>. La ordenación de

---

sería tanto como hurtar al órgano competente para aprobar el presupuesto el conocimiento de la realización de gastos fuera del presupuesto.

Ante la regulación lacónica que realiza la normativa local de esta cuestión, la IGAE dispone en su Consulta 1/1997, de 1 de enero de 1997, el tratamiento contable y presupuestario de las obligaciones reconocidas extrajudicialmente por el Pleno de la Corporación.

<sup>340</sup> En la gestión presupuestaria estatal el acto que finaliza la tramitación de los expedientes de gasto a cargo de los centros gestores es la propuesta de pago, mediante la que éstos solicitan del Director General del Tesoro y Política Financiera, en su calidad de ordenador general de pagos, que ordene el pago de la obligación a favor del interesado. Se trata, de una actuación intermedia entre el reconocimiento y el pago material, que sirve de nexo entre la etapa de ordenación del gasto y de ordenación del pago.

Como regla general, el artículo 73.4 LGP establece que el reconocimiento de la obligación comporta la propuesta de pago correspondiente (excepto en ciertas operaciones específicas de la Deuda Pública), lo cual, a su vez, trae causa de la prohibición del pago aplazado o fraccionado en la actividad contractual pública. Según la regla 23 IOC: «...una vez acordado el reconocimiento de la obligación, el Servicio gestor competente expedirá un documento OK, el cual, junto con la documentación que, de acuerdo con lo que se establece, deba servir de justificante a la operación, será remitido a la oficina de contabilidad». La expedición de este documento mixto tiene su razón de ser en que la contabilización del reconocimiento de la obligación (O) se realiza al mismo tiempo que la propuesta de pago (K).

Una vez que la Dirección General del Tesoro recibe las propuestas de pago, emite las órdenes de pago contra las cajas pagadoras.

<sup>341</sup> Si las fases de gasto suelen estar caracterizadas por la desconcentración de su gestión (especialmente en las grandes Corporaciones), en el pago se centraliza la gestión por encontrarnos ante una labor eminentemente económico-financiera. Esta centralización se aprecia en la ordenación del pago, a través de la competencia exclusiva del Presidente de la Entidad; y en el pago material,



pagos, pues, sirve de vínculo entre la gestión del gasto y la ejecución o pago material del mismo, que compete a la Tesorería local.

La finalidad que llevó al legislador a introducir esta fase en la cadena del gasto local fue, previsiblemente, la de graduar el montante de obligaciones que tuviera pendientes la Corporación para su pago escalonado. De hecho, establece la necesidad de que la expedición de las órdenes de pago se acomode al plan de disposición de fondos de la Tesorería local establecido *ex profeso* por el Presidente, por lo que, al menos formalmente, nos encontramos en presencia de un acto reglado<sup>342</sup>. Dicho plan viene a concebirse como un instrumento de gestión y planificación que tiene por objeto ordenar en el tiempo las disponibilidades líquidas de la Tesorería local para atender al pago de las obligaciones pendientes a cargo de la Entidad, recogiendo, como regla mínima, la prioridad de los gastos de personal y de las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores<sup>343</sup>. El resto de obligaciones se gradúan en función de los criterios de oportunidad que establezca motivadamente el Presidente de la Corporación.

En concordancia con lo que sucede en la fase de reconocimiento de la obligación, previamente a la expedición de las órdenes de pago habrá de acreditarse documentalmente ante el órgano que deba reconocer la obligación, la realización de la prestación o el derecho del acreedor, de conformidad con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto. No obstante, esta regla general admite algunas excepciones (a las que nos hemos referido con anterioridad), de ahí que se hable de órdenes de pago en firme, por contraposición a las órdenes de pago a justificar.

A su vez, la ordenación de pagos en firme se divide en otros dos tipos: órdenes de pago expedidas a favor del acreedor directo del derecho; y órdenes de pago expedidas a favor de un cajero pagador para que éste efectúe el pago finalmente. Sólo en el primer supuesto, se puede hablar de extinción de la obligación contraída por la Entidad local, en tanto que cuando actúa un intermediario, la deuda, y consiguientemente la responsabilidad de la Administración, sólo se extinguen jurídicamente cuando se efectúan por éste los pagos finales.

---

con la centralización de fondos en la Tesorería local bajo el funcionamiento del principio unidad de caja.

<sup>342</sup> La experiencia demuestra que no siempre esto es así. De hecho, la falta de concreción de los planes de disposición de fondos o, peor aún, su inexistencia en muchas Corporaciones locales, ha permitido al órgano competente, en muchas ocasiones, realizar un ejercicio discrecional de este acto, lo que ha sido denunciado reiteradamente por los órganos de control externo en los informes de fiscalización evacuados con ocasión de los procedimientos de auditoría a los que someten las Entidades locales bajo su competencia.

<sup>343</sup> Dado que la planificación financiera fue objeto de tratamiento detallado en le epígrafe correspondiente, nos remitimos a lo allí expuesto para el estudio en profundidad de esta materia.

El TRLHL permite que el acto administrativo de la ordenación de pagos se materialice en órdenes individuales, o a través de relaciones, que recogerán, como, mínimo, y por cada una de las obligaciones en ellas incluidas, sus importes íntegros, descuentos a practicar, líquido a abonar, identificación del acreedor, datos del pago y aplicación o aplicaciones presupuestarias a las que deban imputarse las operaciones.

Tradicionalmente, la fase de ordenación del pago se ha registrado contablemente de la misma forma que el resto de las fases expuestas, sin embargo, la actual normativa contable local ha concebido la presente fase como un trámite con efectos meramente internos y, por tanto, susceptible de obviarse en el registro de partida doble<sup>344</sup>. Esta innecesariedad de la ordenación del pago como fase contable responde a las críticas que se habían vertido sobre la misma por su carácter ocioso (que únicamente demoraba el cumplimiento del pago por la Administración local<sup>345</sup>, ya que en la Administración estatal desapareció con anterioridad) y porque, en la práctica, no cumplía con su función de graduación de las obligaciones para su pago.

---

<sup>344</sup> La normativa presupuestaria local sigue manteniendo la fase P como un trámite obligatorio y previo al pago material, por tanto, una fase presupuestaria más, aunque no tenga por qué quedar registrada en el sistema contable normalizado de la Entidad local. No obstante, las Entidades locales que voluntariamente opten por mantener el registro contable de esta fase, soportarán su registro a través del documento contable P, al que se unirán los documentos esenciales que conforman el expediente de gasto.

<sup>345</sup> Esta situación, que caracteriza el funcionamiento económico de una buena parte del sector público local, se intentó paliar con la promulgación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales que, a su vez, es una transposición tardía de la Directiva 2000/35/CE. La Ley resulta de aplicación a las operaciones comerciales entre empresas y entre éstas y el sector público, y tiene como principal objetivo reducir la morosidad en el pago de operaciones comerciales mediante la limitación en la negociación del plazo de pago entre partes y mediante el incremento de los intereses de demora y abono de costes indemnizatorios en caso de retraso en el pago por parte del obligado a ello, con el fin de indemnizar al contratista de los gastos y molestias que la demora le pueda originar. No obstante, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa ha aclarado en el Informe 5/05, de 11 de marzo de 2005, que en los contratos que celebre la Administración Pública excluidos de la aplicación del TRLCAP (fundamentalmente, los contratos privados) cabe la posibilidad de incluir en los pliegos criterios de adjudicación basados en la reducción de tipo de interés a pagar en los supuestos de demora en el pago, amparados en la libertad de pactos que rige en el derecho común.

Sobre los efectos de la Ley contra la morosidad en el subsector local puede consultarse *La lucha contra la morosidad llega a la Administración Pública*; VALENZUELA VILLARRUBIA, I., Revista de Estudios Locales CUNAL, nº 82. 2005, ó *La aplicación a la contratación administrativa de la ley de medidas contra la morosidad en las operaciones comerciales*; MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, J.M., Revista de Estudios Locales CUNAL, nº 82. 2005.

Competen al Presidente de la Entidad local las funciones de ordenación de pagos, siendo una facultad susceptible de delegación y/o desconcentración<sup>346</sup>. No obstante, el Pleno local, a propuesta del Presidente, podrá crear una unidad de ordenación de pagos que, bajo la superior autoridad de éste, ejerza las funciones administrativas de la ordenación de pagos. Dicha estructura podrá constituirse bajo la denominación de unidad central de tesorería para las Entidades locales de más de 500.000 habitantes de derecho.

- *El pago de la obligación*: Fuera de la cadena del gasto queda el último trámite consistente en el pago material de la obligación, al que el Reglamento Presupuestario no se refiere al regular el régimen jurídico del gasto público local, derivado de que el propio TRLHL -artículo 184- lo ha excluido expresamente de las fases del procedimiento de gestión de gastos<sup>347</sup>. Pero, pese a esta exclusión intencionada, es evidente que estamos ante algo más que un mero trámite contable, que produce efectos jurídicos con relevancia para terceros, y en el que deben actuar necesariamente las personas autorizadas para intervenir fondos públicos, por tratarse de un acto que implica ejercicio de autoridad<sup>348</sup>.

El pago no es otra cosa que la ejecución de la prestación debida<sup>349</sup>. No obstante, hemos de entender aquí el pago en un sentido amplio como equivalente

---

<sup>346</sup> Una de las pocas diferencias entre la gestión presupuestaria local y la estatal es la disociación que se produce en la función de ordenador y la función de pagador en la Administración General del Estado, mientras que en el ámbito local la función de ordenación del pago compete al Presidente de la Entidad y vuelve a participar en el pago material junto con los claveros autorizados.

<sup>347</sup> No ocurre lo mismo en la gestión presupuestaria estatal para la que el artículo 73 de la LGP ha incluido expresamente el pago material como una fase más de la gestión presupuestaria de gastos.

<sup>348</sup> Los autorizados para intervenir los pagos de la Corporación local según reza el propio TRLHL son el Presidente, Interventor y Tesorero, que actúan de modo mancomunado. A estas figuras se les ha conocido como los “claveros” de la Corporación en una alusión histórica que respondía a su condición de depositarios de las claves que abrían la caja corporativa. Hoy en día implica la autorización conjunta de cualquier instrumento cobratorio, y la intervención mancomunada responde, en el caso del Presidente, a su competencia genérica para dirigir la gestión económica local; y en el caso de la Intervención y Tesorería local, a su reserva de las funciones de control económico, y de custodia y manejo de fondos, respectivamente.

En la Administración estatal la competencia reside, de modo exclusivo, en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (sin perjuicio de la intervención de la IGAE en el acto de ordenación mediante diligencia firmada en la orden, cuya única finalidad es desarrollar el correspondiente control de legalidad del acto), lo que convierte a esta unidad en un verdadero gestor de la tesorería, permitiendo que este órgano distribuya en el tiempo y en el espacio los recursos financieros con que cuenta el Tesoro.

<sup>349</sup> Lo que, obviamente, se produce cuando hay identidad total entre el pago y la obligación contraída. No obstante, hemos encontrado una curiosa Sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de febrero de 2004, en la que declara la admisibilidad y conformidad a Derecho de la cláusula prevista en un contrato de gestión de servicios públicos mediante la que se establecen descuentos del 5% por

a la extinción de la obligación, ya sea mediante la salida material de fondos de la Tesorería local, ya mediante una salida virtual, dando lugar a los pagos en formalización -cuyo importe líquido es cero-, como consecuencia de cualquier retención o compensación que afecte al acreedor.

Dentro del pago material, el legislador local se ha hecho eco de la regulación de los medios de pagos que, con carácter general, se reconoce en el régimen presupuestario público, de modo que se admiten como medios de pago: el pago en efectivo, las transferencias bancarias, los cheques, y cualquier otro medio o documento de pago que se establezca<sup>350</sup>. El tráfico bancario ha demostrado como método más seguro y rápido la transferencia bancaria contra cuentas de pagos (en sus modalidades de operativas o restringidas, en función del carácter genérico o específico del pago que se atiende), por lo que se ha convertido en el medio genérico de pago<sup>351</sup>.

---

pronto pago del servicio cuando las certificaciones son abonadas dentro de los tres meses desde su fecha, fundándose en el principio de autonomía de la voluntad en la contratación administrativa.

<sup>350</sup> Aunque no haya una mención expresa a ello, queda prohibido por integración de las normas presupuestarias básicas la domiciliación bancaria como medio de pago, en tanto supondría la omisión completa de la cadena de gasto y, en su caso, la prelación de pagos que pudiera contener el Plan de Disposición de Fondos.

<sup>351</sup> Además de la rapidez y seguridad que caracteriza la transferencia bancaria, presenta la ventaja de producir efectos liberatorios en el momento en que la Entidad local expide orden dirigida a la entidad financiera (entidad colaboradora) para que proceda al pago de la obligación debida, con lo que se introduce un tercero en la relación acreedor-deudor que aporta mayores garantías al cumplimiento del pago -aunque, como contrapartida, ha generalizado la necesidad de las conciliaciones bancarias, que acompañan a las actas de arqueo, como documento que concuerda los pagos registrados en la contabilidad institucional con los registrados por la entidad financiera que tuvieran un diferente momento de registro-.

Estas ventajas han provocado que el pago en metálico tienda a desaparecer absolutamente del tráfico administrativo, manteniéndose hoy en día para atenciones de pequeño importe, limitadas a lo que reglamentariamente establezca cada Entidad (normalmente a través de las Bases de Ejecución del presupuesto).

Por su parte, los cheques se suelen restringir a los supuestos de imposibilidad de transferencias, o aquellos que requieren una entrega presencial.

En este campo, la gestión financiera pública no ha hecho más que seguir, tardíamente, las prácticas que imponían las operaciones comerciales entre particulares que, a su vez, han ido asumiendo los usos que, en cada momento, han impuesto las entidades de crédito. Y así actualmente, aunque no exista aún una mención específica a ello en la legislación financiera local, se empieza a abrir paso, con desigual aceptación, el uso de las nuevas tecnologías para completar el proceso de pago. La sustitución de la firma manuscrita en los instrumentos de pago por la firma electrónica, digital u otros procedimientos de acreditación personal implantados por las entidades financieras, puede llevar, finalmente, y siempre que se realicen las adaptaciones legales que, todavía hoy en día, son precisas, a la generalización de los pagos mediante teleprocesos.

En cuanto al plazo de pago, hasta este momento la legislación local no prevé dimensión temporal alguna con respecto a ninguna de las anteriores fases, ni impone límite temporal máximo -como no sea el plazo de caducidad de seis meses que, con carácter general, afecta a todos los procedimientos administrativos iniciados de oficio-, sin embargo, la legislación contractual reguló específicamente un plazo máximo de dos meses<sup>352</sup> para el cumplimiento de las obligaciones contractuales a contar desde la emisión de la factura, o documento igualmente justificativo, que acredite la realización total o parcial del contrato, con el fin de evitar técnicas dilatorias hasta entonces -y todavía aún- ciertamente frecuentes en la gestión pública<sup>353</sup>, máxime conocida la prohibición del pago aplazado en las operaciones contraídas por las Administraciones Públicas<sup>354</sup>.

---

<sup>352</sup> El artículo 48.1 de la Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954, todavía contempla un plazo de seis meses para el pago del justiprecio desde su determinación, aunque se pueda considerar en desuso. Fuera de estos supuestos, rige la regla supletoria del artículo 24 LGP según el cual: *«Si la Administración no pagara al acreedor de la Hacienda Pública estatal dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle el interés señalado en el artículo 17 apartado 2 de esta ley, sobre la cantidad debida, desde que el acreedor, una vez transcurrido dicho plazo, reclame por escrito el cumplimiento de la obligación»*.

<sup>353</sup> Esta persecución de la dilación de pagos por las Administraciones Públicas se estrechó, aún más, con la promulgación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, a la que nos hemos referido en nota anterior.

<sup>354</sup> La única alternativa al pago aplazado viene de la técnica de los arrendamientos financiero y operativo, introducidos por la legislación pública para la adquisición de bienes por la Administración, en las mismas condiciones que se utilizaba hasta entonces en los negocios jurídicos privados. Sobre la aplicación de estas técnicas en la contratación pública se pronunció la Junta Consultiva de Contratación Administrativa en sus Informes 18/03, de 17 de noviembre de 2003, e Informe 72/04, de 11 de marzo de 2005.

Debido al carácter innovador y las consecuentes dudas que supuso en su momento la introducción de estas técnicas en la gestión presupuestaria y contable local, la IGAE dictó una Nota Informativa extensa, de fecha 8 de marzo de 2000, ordenando el tratamiento que debían seguir las operaciones de arrendamiento con opción de compra y de arrendamiento financiero en el ámbito presupuestario y financiero de las Entidades locales.

En coherencia con la prohibición de pago aplazado, tampoco se permite el adelanto o constitución de provisiones de fondos con cargo a una obligación aún no vencida que, además, resultaría contraria a la regla del “servicio hecho”, con una rara excepción prevista en el artículo 99.3 TRLCAP que reconoce el derecho de los contratistas a percibir abonos a cuenta por el importe de las operaciones preparatorias de la ejecución del contrato siempre que estén comprendidas en el mismo, y en las condiciones que lo prevean sus respectivos pliegos, debiéndose asegurar los referidos pagos mediante la prestación de garantía.

Como regla general, el pago debe extenderse a favor de los acreedores directos, habilitándose el pago a través de mediadores sólo en los supuestos excepcionales de anticipos de caja fija y pagos a justificar, y en aquellos otros en los que resulte necesario realizarlo a favor de una entidad o persona intermedia, por imposibilidad o conveniencia (pago de haberes o prestaciones de clases pasivas).

Aunque se sitúa en la órbita del pago directo, presenta ciertas especialidades el supuesto de transmisión de los derechos de cobro, entendido como negocio jurídico particular entre el acreedor inicial y un tercero que, una vez puesto en conocimiento de la Entidad local<sup>355</sup>, obliga a que las órdenes de pago que corresponderían al acreedor originario sean expedidas a favor del cesionario<sup>356</sup> para que produzcan efectos liberatorios, debiendo, por tanto, consignarse en el negocio jurídico y en la propia orden de pago, los datos del cedente y del cesionario<sup>357</sup>.

---

<sup>355</sup> Actualmente, la normativa de contratación pública exige la mera puesta en conocimiento a la Entidad deudora, viniendo a sustituir a la antigua obligación de aceptación del negocio jurídico privado por la Administración Pública, que parecía “censurar” una actuación que entra dentro de la libertad de pactos que rige en las relaciones sometidas a derecho privado. En todo caso, la puesta en conocimiento debe instruirse a través de una notificación fehaciente a la Administración Pública para que ésta quede vinculada, tal y como ha declarado, entre otras, la Sentencia de 27 de enero de 2001, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 5 de Sevilla, FJ 2º.

Por otro lado, esta puesta en conocimiento aparece configurada en la legislación de contratos como un acto individual y específico, por tanto exigible para cada una de las cesiones de derechos que pueda generar un acreedor de la Entidad local. La consecuencia que se extrae de esto es la inadmisibilidad en la esfera pública del contrato de *factoring*, mediante el que una persona de derecho privado cede a otra, indefinidamente y a futuro, la gestión de cobro de sus créditos, subrogándose en su posición para poder requerir al obligado al pago.

<sup>356</sup> No se trata de una subrogación plena puesto que el acreedor originario mantiene algunos derechos y acciones (fuera del derecho de cobro en sentido estricto) que subsisten después de la cesión. Tal es el caso de la acción para reclamar los intereses de demora por retraso de la Administración en el pago que, como ha declarado la jurisprudencia (como más esclarecedoras las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 1993 y 24 de septiembre de 1999), no beneficia, ni puede ser ejercida por el cesionario del derecho de cobro, por cuanto es el endosante y no el endosatario el que se ve perjudicado por el retraso en el pago de la obligación contractual.

<sup>357</sup> La legislación básica de contratación pública recoge expresamente esta posibilidad en su artículo 100 al prevenir que:

*«1. Los contratistas que, conforme al artículo anterior, tengan derecho de cobro frente a la Administración, podrán ceder el mismo conforme a Derecho.*

*2. Para que la cesión del derecho de cobro tenga plena efectividad frente a la Administración, será requisito imprescindible la notificación fehaciente a la misma del acuerdo de cesión...*

*4. Una vez que la Administración tenga conocimiento del acuerdo de cesión, el mandamiento de pago habrá de ser expedido a favor del cesionario. Antes de que la cesión*

En el supuesto de extenderse el pago a favor de un tercero no acreedor, o por un importe no autorizado, nos encontraríamos ante un pago indebido que, una vez detectado, genera un derecho de reintegro a favor de la Entidad local. Dicho reintegro origina, a su vez, una operación del presupuesto de ingresos, cuando deriva de pagos realizados en ejercicios cerrados; o una retroacción del presupuesto de gastos, si se reintegra un pago ordenado con cargo al presupuesto corriente<sup>358</sup>.

Contablemente, la fase de pago queda registrada en la contabilidad a través de un registro -identificado normalmente con la fase contable R-, que cierra el gasto y hace desaparecer la obligación del pasivo de la Corporación.

Estas fases precedentes consuman la cadena del gasto presupuestario, esto es, de los créditos consignados en el presupuesto. Sin embargo, la operatoria económica local (y, por tanto, también la contable) permite la contingencia de gastos no presupuestarios (tales como constitución o devolución de garantías, operaciones de crédito a corto plazo, constitución de anticipos de caja fija, etc.) para los que no regiría la cadena de gasto explicitada. Este tipo de gastos responden, generalmente, a situaciones transitorias, por lo que el legislador no ha visto necesaria su previsión en el presupuesto, aunque ello atente contra el principio presupuestario de universalidad. Tampoco en los supuestos en los que procede la contratación menor (esto es, contratos que no superan un determinado importe en función de su objeto) las reglas de gasto actúan normalmente, puesto que, aunque se mantienen todas las fases, la aprobación del gasto se produce, en su caso, una vez que la prestación está realizada (lo que nos sitúa en la fase O del gasto), y a partir de ahí se desencadena el proceso presupuestario que cubra esa prestación económica. Un proceso semejante siguen los supuestos de reconocimiento judicial o extrajudicial (por el Pleno de la Corporación<sup>359</sup>) de crédito en los que la prestación se realizó en su momento pero no fue precedida de la cadena normal de gasto, por lo que la autoridad judicial o administrativa ordena que se complete el procedimiento *a posteriori*<sup>360</sup>.

---

*se ponga en conocimiento de la Administración, los mandamientos de pago a nombre del contratista o del cedente surtirán efectos liberatorios».*

<sup>358</sup> COBOS GOGOY alude a esta distinta tipología de reintegros de pago y a su consecución contable en *Los reintegros de pago en la gestión presupuestaria local*; COBOS GODOY, J.C., Revista Jurídica El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, nº 10. 2004.

A esta tipología de pagos indebidos, habría que añadir aquellos que son consecuencia de la revisión de los actos que motivaron el expediente de gasto, en los que no concurre un error material, aritmético, o de hecho, sino una invalidez declarada como consecuencia de un procedimiento de revisión de acto nulo o anulable, de los que contempla la LRJ-PAC.

<sup>359</sup> A éste procedimiento se refiere el artículo 60.2 RP, que constituye una clara quiebra a la teoría general del gasto público local.

<sup>360</sup> El hecho de que la Administración Pública no haya seguido el procedimiento reglado del gasto no puede perjudicar al acreedor legítimo de la Entidad que, de buena fe, realizó la prestación requerida, y ello con independencia de las irregularidades y responsabilidades a que diera lugar

Conforme hemos ido exponiendo, cada una de estas fases tiene su reflejo en unos documentos contables específicos, diferentes a los documentos que justifican fehacientemente la producción del hecho o acto que los motiva, con lo que se da cumplimiento al principio contable de que todo hecho susceptible de producir el nacimiento, modificación o cancelación de obligaciones debe quedar registrado de acuerdo a un sistema normalizado de registro contable. Tradicionalmente, los documentos contables se han soportado en formato papel, sin embargo, la actual normativa contable local<sup>361</sup> recoge las previsiones de la LRJ-PAC sobre utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en los procedimientos administrativos, si bien la sustitución del formato papel por el electrónico necesita aún un periodo de madurez para su realización efectiva en el subsector local.

Para su anotación en el Sistema de Información Contable para la Administración Local (SICAL), como regla generalmente aceptada, se expide *ex profeso* un documento denominado con el nombre de la fase que registra, si bien se admite la posibilidad de que el acto administrativo de gestión de créditos o de ejecución del presupuesto de gastos se soporte sobre los propios documentos contables que han de servir de base a su toma de razón, siempre que en los mismos consten todos los requisitos necesarios para la eficacia de dichos actos (en cuyo caso, el mismo documento tiene validez como justificante de la realización del acto administrativo y como documento contable que sirve de base para su toma de razón). En un supuesto y en otro, para que el soporte adquiera la condición de documento contable, habrá de ser autorizado por el gestor, y diligenciada la fiscalización previa del mismo, en caso de que resulte preceptiva.

La finalidad de la producción de estos documentos, y de su fiscalización previa, es la de suministrar los datos registrales de forma clara y precisa, previo el oportuno análisis precontable de los actos u operaciones con repercusión económica o financiera, así como facilitar el seguimiento de la existencia de cobertura presupuestaria, y posibilitar la posterior rendición de cuentas ante Tribunal de Cuentas o, en su caso, ante el órgano autónomo de control externo.

Las fases jurídicas del gasto (A, D, O y P), junto con el registro del pago, como actos de gestión económica que son, están sometidos a intervención o control interno propio de la Intervención local (en su condición de órgano al que se atribuye legalmente el control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria del Ente local), cuyo carácter favorable permite la continuación del procedimiento sin incidencias. En caso

---

aquella inobservancia procesal, a las que se refieren los artículos 140 a 146 LGP. Esta protección del contratista de la Administración se ampara en dos principios tradicionales en nuestro Derecho como son el de la prohibición de obtener enriquecimiento injusto, y la imposibilidad de beneficiarse de sus propios ilícitos.

<sup>361</sup> Concretamente, la Regla 14 de la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, aprobada mediante Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, del Ministerio de Economía y Hacienda, regula el soporte de los registros contables que se practiquen en el SICAL.



contrario, la advertencia de antijuridicidad dará lugar al correspondiente reparo formalmente adoptado.

El RP, cumpliendo con el principio de eficacia administrativa, prevé la posibilidad de que las anteriores fases del gasto se acumulen en un solo acto administrativo cuando el órgano competente sea el mismo para cada una de las fases acumuladas<sup>362</sup>, dando lugar al documento AD (autorización-disposición), o al documento ADO (autorización, disposición y reconocimiento de la obligación). Como límite general, queda prohibida la acumulación en un mismo acto de las cuatro fases de ejecución del gasto, ya que la expedición de órdenes de pago debe ajustarse al plan de disposición de fondos establecido, y para ello necesita un examen específico de cada una de las órdenes que se generan. En los supuestos de operaciones mixtas, la acumulación produce los mismos efectos que si las fases se acordaran en actos administrativos separados, razón por la que resulta preciso acompañar a cada operación compuesta, la documentación justificativa de cada una de las fases que la integran.

En realidad, la separación de las fases presupuestarias tiene justificación en los supuestos de contratación de obligaciones por vía negociada (fundamentalmente, en los expedientes de contratación de tramitación ordinaria) en los que, primero se decide gastar y se afecta cautelarmente el crédito preciso -autorización-, y luego la Administración se obliga, con lo que la afectación adquiere carácter definitivo -disposición-. Por el contrario, en las obligaciones que derivan directamente de la Ley o de actos unilaterales adoptados por la Administración (como retribuciones de personal, subvenciones nominativas o cuotas sociales), la decisión de gasto y la afectación definitiva del crédito coincide en el tiempo, incluso el reconocimiento de la obligación, por lo que no tendría razón de ser una afectación provisional seguida de una definitiva, ni cabe establecer distinción entre efectos internos y externos puesto que la vinculación con terceros viene establecida con anterioridad. Es por ello que razones evidentes de economía procesal impongan la acumulación de los actos de gestión del procedimiento de gasto y de sus correlativos actos contables.

**c) Gestión de las otras agrupaciones del presupuesto de gastos.** Hasta aquí hemos visto el diseño del procedimiento de gasto que, como regla general, se desarrolla dentro de un mismo ejercicio presupuestario, esto es, dentro del año natural. Sin embargo, no siempre el procedimiento se completa dentro del mismo ejercicio, por ello el legislador, y la propia gestión presupuestaria, ha distinguido junto con el presupuesto corriente, otras dos agrupaciones presupuestarias:

- Presupuestos cerrados: Que, a su vez, se integraría por cada uno de los presupuestos pasados.
- Y presupuestos siguientes o futuros: Que comprenden todos aquellos presupuestos cuyo ejercicio anual no ha comenzado, pero contra los que la normativa

---

<sup>362</sup> En los Organismos Autónomos, la competencia para la aprobación de cada una de las fases corresponderá a los órganos a los que sus Estatutos habiliten expresamente para ello.

administrativa permite realizar determinadas operaciones con el límite temporal y con los requisitos formales y materiales que expresamente contempla.

c.1. Agrupación de presupuestos cerrados: En cuanto a la agrupación de presupuestos cerrados, nos encontramos ante operaciones “abiertas” que, como mínimo, han llegado a la fase de reconocimiento de la obligación (en otro caso formarían parte de la masa de remanentes de crédito que, como regla general, se anulan a final de ejercicio). Por ello, las operaciones de ejecución (fases) que se pueden realizar contra ellas serán, ordinariamente, las que afectan al procedimiento del pago, esto es, la de ordenación del pago y el pago efectivo.

Pero, sin perjuicio de estas operaciones -que resultarían ser las operaciones de ejecución ordinaria-, la normativa presupuestaria y contable local contemplan la posibilidad de modificar los saldos de estas obligaciones por cualquier eventualidad sobrevenida. A ellas se refiere particularmente la normativa contable local, previendo dos situaciones posibles:

- Rectificación al alza de las obligaciones de presupuestos cerrados: Viene motivado por un aumento en el pasivo acreedor de la Entidad -generalmente causado por un error aritmético o de hecho<sup>363</sup>- que se computa como una pérdida patrimonial imputable al ejercicio vigente.
- Rectificación a la baja de las obligaciones de presupuestos cerrados: Surge con ocasión de una rectificación material, de una prescripción, o de una anulación de obligaciones, y comporta un beneficio patrimonial imputable al ejercicio corriente.

Al margen de estos supuestos, se encuentran los remanentes de crédito (saldos de créditos que no han llegado a la fase de obligación) que al final de ejercicio son incorporados mediante la oportuna modificación presupuestaria al presupuesto del ejercicio corriente. En estos casos los saldos incorporados se convierten en créditos del mismo, por lo que se integran plenamente en el presupuesto vigente, ejecutándose como el resto de créditos que componían el presupuesto original.

c.2. Agrupación de presupuestos posteriores o futuros: Una de las operaciones que mayor atención ocupa en el ordenamiento administrativo son los denominados gastos de carácter plurianual. Tienen este carácter aquellos que extienden sus efectos económicos a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen y (en su caso) comprometan, con lo que su realización queda subordinada al crédito que para cada ejercicio aprueben sus respectivos presupuestos. La normativa local permite adquirir

---

<sup>363</sup> No se admite la posibilidad de reconocer ex novo una obligación con cargo a presupuestos cerrados puesto que, en el caso de que se detectara una deuda a cargo de la Entidad local que, por cualquier motivo atípico, correspondiera a ejercicios cerrados, el artículo 60.2 RP ordena el procedimiento de reconocimiento de crédito con cargo al ejercicio en vigor.

Además, de acuerdo con el art. 191.1º TRLHL, los saldos a 31 de diciembre quedan en poder de la Tesorería de la Entidad Local «...según sus respectivas contracciones», lo que implica que, salvo que concurran los motivos indicados de errores u omisiones, tales saldos son inamovibles.

compromisos de gastos de carácter plurianual siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio en que se aprueban (ejercicio corriente) y que, además, se encuentren en alguno de los supuestos materiales siguientes:

- Inversiones y transferencias de capital.
- Los demás contratos y los de suministro, de consultoría, de asistencia técnica y científica, de prestación de servicios, de ejecución de obras de mantenimiento y de arrendamiento de equipos no habituales de las Entidades locales, sometidos a las normas de contratación pública, que no puedan ser estipulados o resulten antieconómicos por un año.
- Arrendamientos de bienes inmuebles.
- Cargas financieras de las deudas de la Entidad local y de sus Organismos Autónomos.
- Transferencias corrientes que se deriven de convenios suscritos por las Corporaciones locales con otras entidades públicas o privadas sin ánimo de lucro.

Además de los requisitos materiales, existen unas reglas que regulan la limitación temporal y cuantitativa de este tipo de gastos. Así, el número de ejercicios posteriores a que pueden aplicarse no será superior a cuatro cuando nos encontremos en alguno de los dos primeros supuestos materiales o en el último de ellos. Por otro lado, cuando se trate de inversiones, transferencias de capital o transferencias corrientes, el gasto que se impute a cada uno de los ejercicios futuros autorizados no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito correspondiente del año en que la operación se comprometió, los siguientes porcentajes (verificados a nivel de vinculación jurídica): en el ejercicio inmediato siguiente, el 70%; en el segundo ejercicio, el 60%, y en el tercero y cuarto, el 50%<sup>364</sup>. No obstante, en casos excepcionales (el Reglamento Presupuestario alude expresamente al supuesto de reorganizaciones administrativas aprobadas mediante acuerdo plenario), el Pleno podrá ampliar el número de anualidades, así como elevar los porcentajes anteriores, pudiendo reflejarlo a través de las Bases de Ejecución del presupuesto.

Probablemente, por su carácter excepcional al principio de anualidad, la legislación ha hecho objeto de un especial seguimiento y control a los gastos de carácter plurianual, de modo que: presupuestariamente, además de quedar reflejados en el correspondiente acuerdo o resolución que los ampare, deben quedar detallados, por ejercicios e importes, en el anexo de inversiones que acompaña al presupuesto general de cada año; y contablemente, deben ser objeto de adecuada e independiente contabilización<sup>365</sup> (lo que ha originado la configuración en el SICAL de la agrupación de presupuestos siguientes); y desde el punto de vista del control interno, necesitan de

---

<sup>364</sup> Con esta regla general se consigue una ejecución decreciente del gasto, impidiendo que la gestión económica local tienda a “desplazar” en el tiempo la carga presupuestaria.

<sup>365</sup> Este aspecto es desarrollado por la Consulta IGAE 2/1998, de 22 de abril de 1998.

informe expreso de la Intervención local en el que se acredite el cumplimiento de los requisitos a los que se encuentran sometidos.

Las operaciones presupuestarias y contables posibles para los gastos de carácter plurianual son las de retención del crédito, autorización del gasto y disposición o compromiso del gasto, así como sus respectivas contraoperaciones, correspondiendo al Presidente cuando no excedan de cuatro años, ni su importe acumulado supere los límites cuantitativos que regulan su ejercicio competencial (diez por ciento de los recursos ordinarios del presupuesto en vigor y seis millones de euros), o al Pleno de la Entidad en otro caso<sup>366</sup>.

En relación con este tipo de operaciones de gastos, se permite lo que la legislación contractual pública denomina tramitación anticipada de expedientes de gasto. Esto es, dado que la tramitación de los expedientes de gasto suele resultar laboriosa y dilatada en el tiempo, con los problemas que esto ocasiona a la eficacia y economía administrativas, el TRLCAP admite que se tramiten expedientes, incluso formalicen contratos, cuya ejecución, ya se realice en una o en varias anualidades, se inicie el ejercicio siguiente.

**2. Gestión del presupuesto de ingresos.** La gestión del presupuesto de ingresos está mucho menos regulada y, por consiguiente, resulta mucho menos compleja que la del presupuesto de gastos. La gestión de ingresos aparece como un automatismo, quizá debido a los laxos controles que se aplican en la producción del ingreso público, toda vez que al legislador presupuestario (y a los propios constituyentes) le preocupó desde un primer momento disciplinar el proceso de gasto, que era donde se desencadenaba el sistema de infracciones y de responsabilidades, y dejar libertad en la ejecución del ingreso. Por todo ello, no se puede hablar *estricto sensu* de procedimiento para la ejecución del ingreso público local.

**a) Ejecución del presupuesto corriente de ingresos.** La ejecución presupuestaria de ingresos se realiza a través de dos fases sucesivas o simultáneas, según el caso: el reconocimiento del derecho y la extinción del derecho. Reconocimiento del derecho es el acto que, conforme a la normativa aplicable a cada recurso específico, declara y liquida un crédito a favor de la Entidad local o de sus Organismos Autónomos. Se trata, pues, de una primera fase en la que se devenga (y se contabiliza a través del documento RD) un ingreso del que posemos todos los datos excepto su momento de ingreso, generándose un derecho de crédito para la Entidad y la correlativa obligación de pago a la otra parte.

Contablemente, en función de los momentos en que se producen el reconocimiento del derecho y su extinción, se distingue entre ingresos de contraído previo (en este supuesto hay una separación temporal entre una y otra fase porque hemos obtenido la información del derecho -liquidación- antes de su ingreso); o

---

<sup>366</sup> Así lo dispone la LRBRL en sus artículos 21.1.ñ para el Alcalde del Ayuntamiento, y 341.k para el Presidente de la Diputación, respectivamente.

simultáneo, si se producen los dos al mismo tiempo (normalmente, lo motiva un ingreso que la Entidad local no ha tenido ocasión de liquidar previamente).

En la gestión económica y, por tanto, también en la contable, cabe la posibilidad de que el reconocimiento vaya precedido de un acto formal mediante el que se nos anuncia el ingreso, es el conocido como compromiso de ingreso, que se debe amparar en compromisos firmes derivados de obligaciones legales, convenios, acuerdos, o cualquier otro título jurídico que lo ampare. Estos compromisos, cuya vocación es extinguirse una vez que proceda el reconocimiento del derecho, pueden dar lugar a operaciones con cargo al presupuesto corriente (amparar modificaciones de crédito como la generación de créditos) o a presupuestos futuros (como la contabilización a través de descripción en la memoria anual), aunque la regla general es el reconocimiento del derecho como acto jurídico que inicia la ejecución del presupuesto de ingresos.

La extinción del derecho es la fase mediante la que se cancela el derecho que, por lo general, se producirá por su cobro en metálico, en especie, o por compensación (documento contable I). No obstante, conforme prevea la legislación -tributaria o no tributaria- que le sea de aplicación, se puede producir por otras causas (prescripción, insolvencia del deudor, condonación, anulación o error), circunstancia que debe quedar reflejada de modo expreso y diferenciado en la contabilidad local. En cualquiera de estos casos, la previsión que se hizo en el momento de elaboración del presupuesto se materializa, ejecutándose la partida de ingresos.

Asimismo, la gestión del presupuesto de ingresos abarca las situaciones de retroacción del ingreso cuando, como consecuencia de un error o de una resolución administrativa o judicial, se genere el derecho a la devolución a favor de un tercero<sup>367</sup>. En estos supuestos, la gestión de la devolución implica, como fases netamente separadas, el reconocimiento del derecho a la devolución -cuyo origen será la realización de un ingreso indebido u otra causa legalmente establecida-, y el pago de la devolución.

Ambas fases del presupuesto de ingresos (reconocimiento y extinción del derecho) pueden ser objeto de separada y plena fiscalización, si bien las Entidades locales podrán determinar, mediante acuerdo del Pleno, la sustitución de la fiscalización previa de derechos por la inherente a la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores mediante la utilización de técnicas de

---

<sup>367</sup> La Consulta IGAE 1/1994, de 1 de marzo de 1994, aclara que las devoluciones de ingresos por anulación de liquidaciones indebidamente practicadas se aplicarán al presupuesto corriente, minorando la recaudación del correspondiente concepto presupuestario, independientemente del presupuesto al que se aplicó el ingreso que dé lugar a la devolución. Lo que supone una clara quiebra del principio de anualidad presupuestaria y, derivado de ello, una desviación en el cálculo del resultado presupuestario del ejercicio al que se impute la devolución.

Sobre los efectos de la devolución de ingresos en el cálculo de otra magnitud anual (el remanente de tesorería), se pronunció la propia IGAE en la Consulta 5/2000, de 10 de abril de 2000.

muestreo o auditoría. Y es que los sistemas de información contable han generalizado el registro del derecho y del ingreso -sus tomas de razón- como los únicos trámites para completar el presupuesto de ingresos.

**b) Gestión de las otras agrupaciones del presupuesto de ingresos.** Al igual que en la gestión presupuestaria de gastos, la dinámica presupuestaria permite actuar sobre los presupuestos de ingresos cerrados, o influir sobre las previsiones que integren los ejercicios futuros.

b.1. *Presupuestos cerrados de ingreso.* Las previsiones definitivas que no hayan alcanzado una mínima ejecución en el ejercicio (reconocimiento del derecho o, en su defecto, compromiso de ingreso) quedarán anuladas al final del ejercicio. De este modo la operación de ejecución factible en estos supuestos será la de ingreso efectivo contra un derecho pendiente de cobro de ejercicios cerrados, que producirá la correspondiente baja del mismo.

No obstante, cabe también la modificación de los saldos de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores. De nuevo la ICAL es la que se ocupa de esta materia regulando dos situaciones extraordinarias que afectarían a su saldo:

- La cancelación de derechos de presupuestos cerrados: Se trata de bajas de los derechos pendientes como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas y otros cobros en especie, de prescripción, de insolvencias y de otras causas no contempladas expresamente.
- La anulación de derechos de presupuestos cerrados: Se prevé para recoger los supuestos de anulación del derecho, mediante un acto o resolución formalmente adoptada por el órgano competente.

b.2. *Agrupación de presupuestos posteriores o futuros.* Con un funcionamiento parecido a los gastos de carácter plurianual, pueden presentarse compromisos de ingresos cuyos efectos se extiendan a ejercicios siguientes al corriente -que normalmente aparecerán financiando o cofinanciando, a su vez, un gasto plurianual-. Por ello, en este apartado se englobarían aquellos compromisos de ingreso concertados durante el ejercicio vigente, o en ejercicios anteriores, que tengan repercusión en presupuestos de ejercicios posteriores.

Dichos compromisos de ingresos futuros no suponen estrictamente una fase de ejecución presupuestaria sino más bien una eventualidad o probabilidad de ingreso que informa la elaboración de las previsiones de ejercicios futuros. De ahí que se posicionen en el campo de la confección presupuestaria más que en el de la ejecución.

Al igual que el resto de agrupaciones de presupuestos cerrados y futuros, son objeto de tratamiento específico en el SICAL con la finalidad de que se recupere y actualice su información con ocasión de la apertura del presupuesto al que pudieran afectar.

## B) LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Una de las más importantes novedades incorporadas en su día por la Ley Haciendas Locales respecto del TRRL de 1986 (que hasta la entrada en vigor de aquella, regulaba la materia de haciendas locales) fueron las modificaciones presupuestarias, pues, si bien esta última norma recogía los créditos extraordinarios y suplementos de crédito (art. 450) y los remanentes de créditos para inversiones (art. 451), la legislación actual amplió los supuestos de modificación adaptándolos muy estrechamente a los contemplados para el sector estatal por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por RDLeg 1091/1988, de 23 de septiembre<sup>368</sup>. No obstante, la promulgación de la actual LGP ha modificado sustancialmente la concepción de las modificaciones en los presupuestos estatales, con lo que se vuelve a producir un desfase importante entre la legislación local - que en este aspecto se ha mantenido inalterable desde la redacción originaria- y la estatal, que tendremos ocasión de comentar<sup>369</sup>.

La regulación sobre esta materia se completó con la aprobación del RP, a la que dedica la Sección II de su Capítulo II, si bien el legislador estatal dejó margen para el ejercicio de la potestad reglamentaria local (que ordinariamente se ejercerá a través de las Bases de Ejecución del presupuesto), sobre todo en lo que concierne a la tramitación y competencia para su aprobación.

Las modificaciones presupuestarias se presentan como variaciones o alteraciones cuantitativas y/o cualitativas sobre los saldos iniciales del presupuesto inicial, formalmente adoptadas por el órgano competente, lo que excluye de su concepto las desviaciones inevitables que se producen entre la previsión y la ejecución presupuestarias.

Constituyen una quiebra a los principios de especialidad cuantitativa y cualitativa que rigen el funcionamiento presupuestario. La justificación a esta quiebra se encuentra en que el carácter vinculante y limitativo de los créditos de gastos, llevado a sus últimas

---

<sup>368</sup> Viene al caso la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC 233/1999), de 16 de diciembre de 1999, dictada como consecuencia del recurso interpuesto, por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, por el Parlamento de Cataluña y por un grupo de parlamentarios, contra algunos artículos de la originaria Ley de Haciendas Locales, por considerar que su redacción extralimitaba el objeto propio de una legislación básica. En particular, respecto de las modificaciones presupuestarias reguladas por la Ley básica, los recurrentes alegaban que: «...*el art. 158 (hoy 177 TRLHL), que regula las modificaciones de crédito reproduciendo el art. 64 L.G.P., contiene en sus apartados 2 y 3 una regulación detallada de la tramitación del expediente estableciendo qué informes deben constar en el mismo*», a lo que el Abogado del Estado adujo que: «...*los dos párrafos impugnados de dicho artículo regulan aspectos esenciales del régimen de las modificaciones presupuestarias locales*», argumento que fue acogido íntegramente por el Tribunal para desestimar la pretensión de los recurrentes.

<sup>369</sup> Para un estudio comparado sobre el régimen jurídico aplicable a las modificaciones presupuestarias locales y el marco jurídico estatal puede consultarse «Estudio comparado sobre modificaciones presupuestarias»; *Revista de Estudios Locales Cunal*, de AGUILERA GONZÁLEZ, F. P., nº 11, 2005.

consecuencias, puede conducir a resultados más absurdos que los que trata de evitar, como podría ser la paralización de la actividad económica de la Entidad local ante situaciones de auténtica necesidad y urgencia. De este modo, al mismo tiempo que se formuló el principio presupuestario de especialidad del gasto, se ideó la posibilidad de habilitar o suplir los créditos precisos para atender necesidades sobrevenidas de inexistencia o insuficiencia presupuestaria.

Pero no son estos los únicos principios quebrantados, por su parte, la incorporación de remanentes de crédito de un ejercicio para el siguiente, siempre con arreglo a unas determinadas condiciones, constituye una corrección al principio de anualidad presupuestaria con el que se pretende evitar la generación de perjuicios a acreedores legítimos de la Entidad<sup>370</sup>.

Por otro lado, la ampliación y la generación de créditos son instrumentos que moderan la especialidad cuantitativa, en cuanto que, aunque suponen aumentos en el montante global de los créditos, uno y otro vienen compensados por la correspondiente elevación del presupuesto de ingresos.

Para evitar mayores efectos distorsionadores, en todos los supuestos de modificaciones presupuestarias queda garantizado el principio de equilibrio, de modo que todo aumento de gasto irá ligado necesariamente a un recurso que lo financie en la misma cuantía, con el consiguiente aumento en las previsiones; o, en su defecto, a una baja de otro crédito en el Estado de Gastos, de modo que el aumento de gasto se neutraliza. Se trata, en definitiva, de evitar el déficit presupuestario durante el ejercicio presupuestario, para lo que la regulación de cada una de las modificaciones presupuestarias suele incluir un catálogo de requisitos ineludibles para su efectividad<sup>371</sup>. A su vez, esta imposición del equilibrio presupuestario conlleva, en la mayoría de las modificaciones presupuestarias, la

---

<sup>370</sup> Según el *Informe jurídico sobre el cumplimiento de la legalidad en la prorrogación de la vigencia de los presupuestos generales de Navarra de 2001 para el ejercicio 2002, y, en especial en lo referente a los denominados créditos prorrogados sin aplicación*; Cámara de Comptos, Navarra, julio de 2002, (pág. 9): «...En el diseño legal presupuestario hay varios tipos de créditos que excepcionan el principio de anualidad: las incorporaciones de créditos y remanentes del ejercicio anterior, la imputación de órdenes de pago a ejercicios posteriores al de su devengo (artículo 63 LGP), las autorizaciones de gastos plurianuales, unidas muchas veces a planes de actuación. Asimismo los créditos extraordinarios o suplementos de crédito y los anticipos de tesorería, en tanto posibilitan la contracción de obligaciones sin tener que esperar a que en el ejercicio siguiente se aprueben los créditos oportunos».

<sup>371</sup> En este sentido nos sumamos a la consideración que hace SOLER ROCH al señalar que: «... aunque no cabe duda de que medidas como las citadas y, en general, todo el régimen previsto para las modificaciones presupuestarias, pueden limitar sensiblemente el margen de maniobra de las Corporaciones locales en la ejecución del Estado de Gastos, pero no es menos cierto que un régimen de estas características es, como mínimo, el que impone una disciplina presupuestaria basada en la prevención del déficit»; SOLER ROCH, M.T.: «Estabilidad presupuestaria y Haciendas Locales»; *Revista valenciana de economía y hacienda*, nº 2, Valencia, 2001 (pág. 73).



concatenación del gasto al ingreso financiador, aunque haya ejecución presupuestaria independiente en el Estado de gastos e ingresos.

A pesar de su carácter excepcional, nadie duda hoy en día de la necesidad y conveniencia de las modificaciones presupuestarias como un instrumento válido para adaptar en el tiempo los créditos y previsiones iniciales que contemplaba el presupuesto original (ya sea el presupuesto expresamente aprobado antes del inicio del ejercicio, ya sea el presupuesto aprobado *ope legis* por la vía de la prórroga presupuestaria<sup>372</sup>) a las circunstancias sobrevenidas durante el desarrollo del ejercicio presupuestario, y se aceptan con absoluta normalidad dentro del proceso presupuestario.

No obstante, además de la objeción realizada por su excepcionalidad a los principios presupuestarios, una segunda tacha viene dada por el creciente abuso de este instrumento con el consiguiente efecto desvirtuador de la voluntad presupuestaria original. El proceso de aprobación del presupuesto pierde relevancia si durante su proceso de ejecución se incorporan al mismo un número elevado de modificaciones, en suma, se pierde en calidad presupuestaria<sup>373</sup>. Y es que, si el contenido de los estados integrantes del presupuesto general se ha fijado con pulcritud desde el punto de vista cualitativo, cuantitativo y temporal, no habría lugar, o al menos se reducirían sustancialmente, los supuestos de modificación presupuestaria. Estaríamos ante una rigurosa planificación y programación presupuestaria.

Esta circunstancia se agrava por el hecho de que sólo algunas de las modificaciones que a continuación se exponen deben ser objeto de exposición pública, sustrayéndolas del conocimiento público al que responde la publicidad presupuestaria, y se reserva su aprobación al Pleno.

Las diversas clases de modificaciones son tratadas de modo específico por la ICAL compilándose en la contabilidad toda la información de los créditos a los que afecta. Como denominador común, todas ellas se soportan en documentos MC o, en su caso MC/ (cuando se trate de anulaciones de modificaciones contabilizadas), y son objeto de registro en la Memoria anual además de en la contabilidad diaria local.

---

<sup>372</sup> El artículo 169.6 TRLHL admite la realización de créditos extraordinarios, suplementos de créditos, ampliación de créditos y trasferencias de créditos sobre el presupuesto prorrogado. Sin embargo, el art. 21.5 RP va más allá, al disponer que: «...en tanto no se aprueba el Presupuesto definitivo, el prorrogado podrá ser objeto de cualquiera de las modificaciones previstas en la Ley». Quizá la norma reglamentaria ha excedido el mandato legal, pero si el presupuesto prorrogado se muestra a todos los efectos como un presupuesto expreso *ad hoc*, no tiene justificación vetarlo a ciertos tipos de modificaciones.

<sup>373</sup> MALLADO RODRÍGUEZ propone el indicador de calidad presupuestaria como aquel que mide el grado de correlación conseguido entre el presupuesto aprobado y el presupuesto liquidado, y denuncia la ausencia de documento o descriptor alguno dentro del compendio presupuestario o de la cuenta general que ponga de manifiesto la calidad presupuestaria; MALLADO RODRÍGUEZ, J.A.: *La calidad presupuestaria en los Entes locales*, op. cit.

A continuación vamos a analizar pormenorizadamente los distintos tipos de modificaciones presupuestarias previstos en la normativa local, para lo que las agruparemos en modificaciones en el Estado de Gastos del presupuesto -a las que dedicaremos mayor atención por su casuística-, y modificaciones en el Estado de Ingresos.

**1. Modificaciones presupuestarias en el Estado de Gastos.** Todas las figuras modificativas del presupuesto de gastos se unifican bajo la denominación común que le da la Sección 2ª del Capítulo II del RP «*Modificaciones presupuestarias*», y en todos los casos significan una alteración cuantitativa y/o cualitativa de los créditos iniciales del presupuesto en vigor.

Aunque el TRLHL dispone en gran medida sobre las modificaciones presupuestarias, no llega a realizar la regulación sistemática y completa que realiza el RP, cuyo artículo 34 hace una enumeración expresa de los distintos tipos de modificaciones de gastos, a saber:

- a) Créditos extraordinarios.
- b) Suplementos de créditos.
- c) Ampliaciones de crédito.
- d) Transferencias de crédito.
- e) Generación de créditos por ingresos.
- f) Incorporación de remanentes de crédito.
- g) Bajas por anulación.

Todas las expuestas están previstas en la legislación básica con la excepción de las bajas por anulación, que constituye una creación reglamentaria.

Contablemente, la ICAL regula el registro de todas ellas, si bien viene a añadir los ajustes en el presupuesto prorrogado como una modificación presupuestaria más en la contabilidad del Ente local. Aunque los ajustes en el presupuesto prorrogado son previstos y regulados en el RP como el instrumento oportuno para adaptar los créditos y previsiones del presupuesto cerrado a las nuevas necesidades del ejercicio anual que nace sin previsión presupuestaria, lo cierto es que en ningún momento tienen el tratamiento de modificación presupuestaria<sup>374</sup>.

**a) Crédito extraordinario y suplemento de crédito.** Aunque se trata de dos modificaciones distintas, son susceptibles de tratamiento conjunto por cuanto coinciden en su presupuesto material y procedimental, con el único matiz de crear un crédito nuevo en el Estado de Gastos, o complementar uno ya existente.

---

<sup>374</sup> Esta falta de sintonía entre la normativa contable y la presupuestaria es uno de los aspectos que podría recoger una futura reforma de la legislación presupuestaria local y, entendemos, en el sentido de aceptar los ajustes del presupuesto prorrogado como verdaderas modificaciones presupuestarias en cuanto suponen aumentos y disminuciones que alteran el presupuesto original y se consolidan en el presupuesto vigente (en este caso el presupuesto prorrogado), aún cuando se trate de un presupuesto “excepcional” por su modo de aprobación.

Y así, los créditos extraordinarios son aquellas modificaciones del presupuesto de gastos mediante las que se asigna crédito para la realización de un gasto específico y determinado que no puede demorarse hasta el ejercicio siguiente y para el que no existe crédito. Mientras que los suplementos de créditos son aquellas modificaciones del presupuesto de gastos en los que, concurriendo las mismas circunstancias anteriores en relación con el gasto a realizar, existe un crédito consignado que resulta insuficiente y no puede ser objeto de ampliación.

Unos y otros se podrán financiar indistintamente con alguno de los siguientes recursos, alternativa o acumuladamente:

- Con cargo al remanente líquido de tesorería derivado de ejercicios cerrados.
- Con nuevos o mayores ingresos efectivamente recaudados sobre los totales previstos en algún concepto del presupuesto corriente<sup>375</sup>.
- Mediante anulaciones o bajas de créditos de otras partidas del presupuesto vigente no comprometidas, cuyas dotaciones se estimen reducibles sin perturbación del respectivo servicio.
- Con los procedentes de operaciones de crédito, si bien cuando el nuevo o mayor crédito tenga por finalidad la financiación de gasto corriente -medida calificada como excepcional por el TRLHL- será requisito imprescindible que el Pleno de la Entidad local declare la insuficiencia de los otros medios de financiación utilizables (que actúan prioritariamente), y acuerde con mayoría absoluta una operación especial de crédito, previa constatación de las siguientes condiciones:
  - o Que su importe total anual no supere el 5 por ciento de los recursos por operaciones corrientes del presupuesto de la Entidad.
  - o Que la carga financiera total de la Entidad, cualquiera que sea su naturaleza, incluida la derivada de las operaciones en tramitación, no supere el 25 por ciento de los expresados recursos<sup>376</sup>.

---

<sup>375</sup> Según ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M.: «La expresión “mayores ingresos” hace referencia a la producción de excesos de derechos reconocidos sobre previsiones presupuestadas. Consecuentemente, para hablar de “mayores ingresos” los recursos han de tener previsión presupuestaria en el ejercicio, a diferencia de lo que ocurre con los “nuevos ingresos”, que son aquellos que se originan por nuevas figuras, no contempladas en el presupuesto vigente, a través de las previsiones presupuestarias», en *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Entidades locales*, op. cit., pág. 358.

<sup>376</sup> Al respecto de este punto, aunque el requisito de la carga financiera se pudo considerar *prima facie* tácitamente derogado con ocasión de la sustitución de la carga financiera por otros nuevos límites al endeudamiento (como son los actuales porcentaje de saldo de deuda viva respecto a los recursos corrientes y ahorro neto), lo cierto es que ha habido, con ocasión de las sucesivas modificaciones de la original Ley de Haciendas Locales operadas por las leyes de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, oportunidades suficientes para solventar este aparente “descuido” del legislador, sin que la esperada adaptación se haya producido, por lo que parece que el mantenimiento de este límite anacrónico al endeudamiento responde a la decidida voluntad del legislador de mantener esta distinción para una operación que, también en los demás aspectos, resulta excepcional.

- Que la operación quede cancelada antes de que se proceda a la renovación de la Corporación que la concierte.

Como se deduce del estricto sistema de requisitos que rige este tipo de operaciones, el legislador relega a la última instancia el aumento del gasto corriente vía modificación presupuestaria (y, de algún modo, cercena la voluntad de la Entidad local actuante<sup>377</sup>) para evitar el riesgo de que la Corporación cesante deje a la Entidad, al término de su mandato, en situación de insolvencia.

Dada la excepcionalidad de este tipo de modificaciones<sup>378</sup>, el procedimiento previsto para su aprobación sigue los mismos trámites tasados que se prevén para la propia aprobación del presupuesto original, e irá precedida de una propuesta con memoria justificativa de la necesidad de la medida que deberá precisar:

- La clase de modificación a realizar,
- Las partidas presupuestarias a las que afecta,
- Y los medios o recursos que han de financiarla.

Asimismo, deberá acreditarse expresamente el carácter específico y determinado del gasto a realizar y la imposibilidad de demorarlo a ejercicios posteriores, así como la inexistencia en el presupuesto vigente de crédito destinado a esa finalidad específica -en el caso de crédito extraordinario-, o su insuficiencia -en caso de suplemento de crédito-, ambas verificadas al nivel de vinculación jurídica. En el supuesto de que se financie mediante operación de crédito especial, deberá acreditarse, además, la insuficiencia de los medios de financiación alternativos.

En cuanto a su tramitación, la propuesta de modificación, previo informe de la Intervención, será sometida por el Presidente a la aprobación del Pleno de la Corporación, y una vez que cumpla el itinerario presupuestario (aplicándose las mismas normas sobre información, reclamaciones, publicidad e impugnación), serán ejecutivos dentro del mismo ejercicio en que se autoricen, si bien dicha ejecutividad despliega sus efectos una vez cumplido el trámite de publicidad posterior a la aprobación definitiva<sup>379</sup>. Como excepción a la anterior regla, cuando se trate de créditos extraordinarios o suplementos de crédito para atender casos de

---

<sup>377</sup> Lo cual no deja de ser una ingerencia más en la autonomía local para decidir sus propios asuntos, aunque sea con el buen pretexto de evitar riesgos financieros futuros.

<sup>378</sup> FERREIRO LAPATZA declara que estas modificaciones rompen la regla general del principio de especialidad temporal que determina que los gastos se realicen dentro del periodo para el que se han autorizado; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit. pág. 318.

<sup>379</sup> Así resulta de la doctrina sentada en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de junio de 1989, que declara la nulidad de gastos sin consignación presupuestaria sin que a la misma afecte el hecho de haber tramitado con posterioridad expediente de habilitación de créditos para dar cobertura al gasto.

calamidad pública o de naturaleza análoga, que sean declarados de excepcional interés general, serán inmediatamente ejecutivos sin perjuicio de las reclamaciones que contra los mismos se promuevan<sup>380</sup>.

**b) Ampliación de crédito.** Consiste en una modificación al alza de la cantidad consignada en una partida presupuestaria, cuyo carácter ampliable viene expresamente declarado en las Bases de Ejecución del presupuesto, como consecuencia de la efectividad de un ingreso (no procedente de operaciones de crédito) específicamente afectado o vinculado al gasto que ampara<sup>381</sup>.

Las ampliaciones de crédito producen un aumento de las cantidades inicialmente concedidas para gastar que opera de modo semiautomático, una vez se da la circunstancia de hecho y derecho que la motiva. Desde esta perspectiva, una utilización abusiva de esta técnica podría degenerar en un incremento desmesurado del gasto público<sup>382</sup>, de ahí que en la regulación de desarrollo que establecen las Bases de Ejecución suela incluirse reglas que limiten o condicionen su autorización (imitando la legislación presupuestaria estatal en la que el grado de rigor es aún mayor que el inicialmente previsto en la legislación básica local), máxime teniendo en cuenta que *a priori* no existen límites cuantitativos que regulen la presente modificación<sup>383</sup>.

---

<sup>380</sup> En este caso, las reclamaciones deberán sustanciarse dentro de los ocho días siguientes a su presentación, entendiéndose denegadas en caso de no notificarse su resolución al interesado dentro de dicho plazo. (Artículo 177.6 TRLHL, reproducido en el 38.4 RP).

Esta excepción a la entrada en vigor enlaza con la competencia a la que se refiere el artículo 21.3.j) LRBR, que atribuye expresamente al Alcalde la potestad para adoptar personalmente, y bajo su responsabilidad, en caso de catástrofe o infortunio públicos o grave riesgo de los mismos, las medidas necesarias y adecuadas, dando cuenta inmediata al Pleno.

<sup>381</sup> Como apunta AGUILERA GONZÁLEZ en «Estudio comparado sobre modificaciones presupuestarias», op. cit., (pág. 7), la regulación de la modificación presupuestaria de ampliación de crédito es distinta en el ámbito estatal y en el local, hasta el punto de afirmar que no nos encontramos ante la misma modificación.

<sup>382</sup> Esta consecuencia es puesta de manifiesto por CORCUERA TORRES, en *Las modificaciones de los créditos presupuestarios competencia del Gobierno*; CORCUERA TORRES, A.; MacGraw-Hill; Madrid, 1996 (pág. 240).

<sup>383</sup> Un supuesto particular que merecería ser tratado a través de la técnica de la ampliación presupuestaria son los mayores gastos derivados de sentencias judiciales condenatorias para la Administración. Así, para PASCUAL GARCÍA, la inmensa mayoría de las sentencias de condena al pago de cantidad podrán ejecutarse por la Administración sin necesidad de recurrir a la lenta y laboriosa tramitación que implican los créditos extraordinarios o los suplementos de crédito, PASCUAL GARCÍA, J.: Régimen jurídico del gasto público, 3ª ed., BOE, Madrid, 2003 (pág. 427).

Por su parte, MARTÍNEZ GINER considera que estos supuestos, aunque no se encuentren previstos legalmente de modo directo, se pueden considerar entendidos dentro del tipo de la ampliación de crédito al gozar de protección mediante una norma con rango de Ley en el artículo

El procedimiento y competencia para aprobar la ampliación de crédito deberá estar expresamente determinado en las Bases de Ejecución del presupuesto, precisándose, en todo caso, la especificación de los medios o recursos que hayan de financiar el mayor gasto, y su reconocimiento en firme.

**c) Transferencia de crédito.** Es aquella modificación del presupuesto de gastos mediante la que, sin alterar la cuantía total del mismo, se imputa el importe total o parcial de un crédito a otras partidas presupuestarias con diferente vinculación jurídica<sup>384</sup>. Se trata, en resumen, de un traspaso de crédito de una partida de gastos a otra<sup>385</sup>.

Esta modificación presenta varias particularidades respecto al resto de las modificaciones presupuestarias. En primer lugar, se trata de una modificación cualitativa y no cuantitativa del presupuesto, lo que supone una alteración en el principio de especialidad cualitativa (finalidad del gasto)<sup>386</sup> pero no en la cuantitativa (importe máximo del gasto). Asimismo, afecta de modo exclusivo al Estado de Gastos, por lo que las previsiones de ingresos no se ven afectadas en el desarrollo de esta operación. Ambas características hacen de la transferencia de crédito la modificación menos conflictiva con el documento aprobado originariamente, y la encuadran más en el ámbito de la gestión presupuestaria que en la excepcionalidad propia de las modificaciones presupuestarias. Como última nota característica, requiere una previa operación presupuestaria consistente en la

---

106 LJCA, MARTÍNEZ GINER, L.A.: «El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria»; *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 115. 2002 (pág. 490).

<sup>384</sup> ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M. ven un cierto paralelismo entre esta figura y la del suplemento de crédito, al señalar que: «...Se trata, pues, de un expediente de suplemento de créditos financiado exclusivamente mediante anulaciones o bajas de créditos de otras partidas presupuestarias. Esta particularidad no sería bastante para darles sustantividad propia; el hecho diferencial consiste en el menor ámbito cualitativo de las modificaciones a acordar, lo que permite una simplificación de los trámites y que puedan ser autorizados por órgano distinto del Pleno en determinados casos, si así está previsto en las Bases de Ejecución»; en *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Entidades locales*, op. cit., pág. 360.

<sup>385</sup> Llama la atención el hecho de que el legislador haya impuesto como condición de existencia de la transferencia de créditos que el traspaso de fondos presupuestarios se produzca de una partida a otra existentes en el presupuesto. Esto impide la utilización de esta modificación para crear una partida de gasto *ex novo* dentro del presupuesto, lo que limita sensiblemente los supuestos fácticos de transferencia de crédito y, con ello, la propia potestad presupuestaria del Ente local. De nuevo aquí el legislador estatal va más allá en la gestión presupuestaria estatal al permitir expresamente en la LGP el caso indicado (artículo 52 LGP).

<sup>386</sup> FERREIRO LAPATZA la considera como una clara excepción al principio de especialidad cualitativa porque implica un cambio de destino de los gastos autorizados que se concreta en un trasvase de fondos entre los distintos capítulos, artículos y conceptos del presupuesto, FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit. pág. 318.

retención del crédito que va a ser objeto de transferencia con la finalidad de “bloquear” el importe, en tanto se tramita y aprueba la modificación.

Tanto el TRLHL como, en su desarrollo el RP, han previsto un exhaustivo cuadro de limitaciones materiales al ejercicio de transferencias de crédito, con la intención de evitar alteraciones sobre partidas que hubieran sido previamente incrementadas o decrementadas, e introducir dosis de congruencia en la gestión presupuestaria, así<sup>387</sup>:

No afectarán a los créditos ampliables ni a los extraordinarios concedidos durante el ejercicio.

- No podrán minorarse los créditos que hayan sido incrementados con suplementos o transferencias, salvo cuando afecten a créditos de personal, ni los créditos incorporados como consecuencia de remanentes no comprometidos procedentes de presupuestos cerrados.
- No incrementarán créditos que, como consecuencia de otras transferencias, hayan sido objeto de minoración, salvo cuando afecten a créditos de personal.

Como excepción a este cuadro de limitaciones, dichos límites no afectarán a las transferencias de crédito que se refieran a programas de imprevistos y funciones no clasificadas, ni serán de aplicación cuando se trate de transferencias motivadas por reorganizaciones administrativas aprobadas por el Pleno.

En cuanto a su tramitación, de nuevo hay una remisión expresa a las Bases de Ejecución del presupuesto en el aspecto procedimental y competencial, si bien con la particularidad de reservar al Pleno la aprobación de las transferencias de crédito entre distintos grupos de función (salvo que, a su vez, afecten a créditos de personal). En estos casos, le serán de aplicación las normas sobre información, reclamaciones, publicidad y régimen impugnatorio aplicables a la aprobación del presupuesto.

**d) Generación de crédito.** Consiste en aquella modificación de los créditos para gastos como consecuencia de la obtención de un ingreso, o el compromiso firme de obtenerlo, que, en el momento de realizar el presupuesto, se desconocía absolutamente, o no concurrían todas las circunstancias como para incluirlo en las previsiones. En consecuencia, su nota distintiva respecto de la ampliación de crédito está en la imprevisión del mismo, frente a la predicción que caracteriza la ampliación.

Podrán generar crédito en el Estado de Gastos:

---

<sup>387</sup> Aunque no se encuentra expresamente prevista como limitación, a estas habría que añadir la observancia del principio de estabilidad presupuestaria, de modo que una transferencia entre créditos de los capítulos 1 a 7 de la clasificación económica del presupuesto de gastos, y los créditos de los capítulos 8 y 9, alteraría las masas patrimoniales que operan para el cálculo de la capacidad o necesidad de financiación de la Corporación local.

- Las aportaciones o compromisos de firmas de aportación para financiar conjuntamente con la Entidad local, gastos comprendidos en sus fines u objetivos.
- Las enajenaciones de bienes de la Entidad local o de sus OOAA.
- La prestación de servicios.
- Los reembolsos de préstamos.
- Y los importes procedentes de reintegros de pagos indebidos con cargo al presupuesto corriente, en cuanto a la reposición de crédito en la correspondiente partida presupuestaria.

Como límite común a los anteriores supuestos, el ingreso generador del gasto no puede tener naturaleza tributaria.

De la simple lectura de las distintas operaciones que pueden dar lugar a generación pudiéramos interpretar que el legislador posibilita al gestor local la redimensión del presupuesto -consistente en el aumento de la capacidad de gasto del Ente local- ante un nuevo o mayor ingreso no previsto inicialmente, sin embargo, algunas de estas operaciones se encuentran “conducidas” hacia un determinado gasto, por lo que el margen de decisión ante el nuevo ingreso no es tan amplio como pudiera presentarse.

Así, el primer tipo de operaciones -gastos comprometidos en sus fines u objetivos- alude indirectamente a los supuestos de gastos con financiación afectada, respecto de los que no cabe decisión sobre su destino por venir impuesto por el agente aportante o por afectación legal.

También existe afectación relativa respecto al segundo tipo de operaciones -enajenaciones de bienes- dado que el artículo 5 TRLHL impone la reinversión en gasto de capital de los ingresos procedentes de la enajenación de bienes patrimoniales (salvo que procedan de parcelas sobrantes o efectos no utilizables de servicios locales, en cuyo caso son libremente disponibles por la Corporación)<sup>388</sup>.

Finalmente, el supuesto de reintegros de pago que se producen dentro del presupuesto corriente obliga a la reposición del gasto en el crédito que se consumió y que ahora se retrocede.

Respecto a los supuestos restantes -prestación de servicios y reembolso de préstamos-, si bien es cierto que no se encuentra una afectación expresa en la normativa local, la aplicación pura de la doctrina presupuestaria exigiría que ambas fuentes de ingresos se emplearan en la atención de la misma finalidad que la origina.

En definitiva, la generación responde más a una técnica reglada o “conducida” de gestión presupuestaria, que a una posibilidad real de modificar el presupuesto en

---

<sup>388</sup> La afectación de este tipo de ingresos es tratada ampliamente por la IGAE en la Consulta 5/1994, de 2 de mayo de 1994.



función de las prioridades de política de gasto público que en cada momento pretenda fijar la Entidad local. En este sentido es el que se configura la generación de crédito en la LGP, dirigiendo el aumento del gasto a un crédito o conjunto de créditos según el origen del ingreso generador<sup>389</sup>.

Otra de las imprecisiones que aparecen en la redacción del precepto se refiere a los supuestos de reintegro de pago. La casuística muestra la posibilidad de que el reintegro de pago derive de operaciones que se generaron en presupuestos cerrados, en cuyo caso la Entidad se encuentra con un ingreso realmente no previsto -una nueva dotación- y, por tanto, “libre”; o de operaciones de gastos que se realizan y se retrotraen en el mismo ejercicio, lo que debe suponer una reposición de crédito automática a la partida que se gastó inadecuadamente y, en consecuencia, una retroacción del presupuesto corriente. Este supuesto no debería tener el tratamiento de modificación presupuestaria por cuanto su consideración como tal supone incrementar artificialmente la masa presupuestaria como consecuencia de una duplicidad (la recuperación de la disponibilidad en unos créditos), y no como consecuencia de un nuevo hecho con trascendencia presupuestario-patrimonial, que constituye la premisa fáctica de cualquier modificación presupuestaria<sup>390</sup>.

En cuanto a la tramitación procedimental y competencial de este tipo de modificación, hay una remisión en bloque del Reglamento Presupuestario a lo que dispongan las Bases de Ejecución del presupuesto local.

En aplicación del principio de prudencia y de la regla de la efectividad de los ingresos que componen las previsiones del Estado de Ingresos, la incoación, y la propia viabilidad, del expediente de generación de créditos, exige el reconocimiento del derecho, la existencia formal del compromiso firme de aportación, o el reintegro efectivo del pago, según el supuesto actuante, para desencadenar la modificación presupuestaria<sup>391</sup>.

---

<sup>389</sup> Mostrando gran capacidad de síntesis, el legislador estatal ha introducido expresamente entre los supuestos de generación de crédito los ingresos legalmente afectados a realización de actuaciones determinadas. La introducción de un apartado de este tipo solucionaría los problemas que ocasiona en la gestión presupuestaria local los ingresos de afectación legal, como los procedentes de la actividad urbanística, o los derivados del establecimiento de contribuciones especiales.

<sup>390</sup> Esta línea argumental es la que parece seguir la IGAE en su Consulta 11/1994, de 3 de noviembre de 1994, al concebir los reintegros de pagos indebidos con cargo al presupuesto corriente como menor gasto y no como ingreso presupuestario, «...lo que los inutiliza como mecanismo de generación de créditos, a pesar de incluirse como tal en la legislación vigente».

<sup>391</sup> El “compromiso firme” de aportación es uno de los conceptos más interpretables del Reglamento Presupuestario. En su artículo 45 lo concibe como el acto por el que cualesquiera Entes o personas, públicas o privadas, se obligan, mediante un acuerdo o concierto con la Entidad local, a financiar total o parcialmente un gasto determinado de forma pura o condicionada. Pese a la redacción puntual de este aspecto, no se aporta un criterio objetivo que regule la existencia de compromiso firme de aportación, puesto que aunque el *quid* de la cuestión pudiera estribar en la existencia de compromiso jurídico (de relación jurídico-pública que implica en el sujeto activo la obligación

**e) Incorporación de remanentes de crédito.** Uno de los pilares de la doctrina clásica del presupuesto ha sido el principio de anualidad, que conlleva la necesidad de que los créditos sean gastados dentro del ejercicio para el que se aprobaron, de modo que aquellos que al final del mismo no se encuentren afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas, quedan anulados sin necesidad de ningún trámite adicional.

Sin embargo, la evolución experimentada por la teoría presupuestaria hasta nuestros días ha puesto de manifiesto la quiebra del principio por varios puntos. En lo que aquí interesa, la propia Ley advierte de la existencia de excepciones al principio que tienen por objeto garantizar el derecho de los acreedores legítimos de la Entidad. Esto es así puesto que la supervivencia de una deuda imputable al presupuesto local necesita que esta se encuentre en fase avanzada de gasto, concretamente de obligación reconocida (fase O) -a pesar de que la propia normativa presupuestaria admite la existencia de compromiso frente a terceros en la fase anterior (fase D)-, lo que aplicado de modo absoluto significaría tanto como dejar sin efecto al final de cada año los compromisos de gasto adquiridos por la Entidad local (por tanto, las relaciones jurídico-públicas) que aún no se han concretado en facturas o documento equivalente, con el quebranto consiguiente de las premisas más esenciales de cualquier ordenamiento jurídico.

Por esta razón se contemplan como excepciones a la regla general de anulación de créditos, la incorporación de los remanentes de crédito, o saldos de créditos que deben, o pueden, ser incorporados al presupuesto siguiente para que continúen su desarrollo de gasto, con sujeción a un conjunto de límites y condicionamientos legalmente tasados.

Los remanentes de créditos están integrados por los saldos de créditos definitivos no afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas. Esta masa presupuestaria se descompone en:

- Los saldos de disposiciones, es decir, la diferencia entre los gastos dispuestos o comprometidos y las obligaciones reconocidas.
- Los saldos de autorizaciones, es decir, la diferencia entre los gastos autorizados y los gastos comprometidos.
- Los saldos de crédito, es decir, la suma de los créditos disponibles, créditos no disponibles y créditos retenidos pendientes de utilizar.

Aunque todo el montante descrito aparezca bajo la misma denominación, los saldos que integran la anterior sumatoria corren distinta suerte en función del tipo

---

jurídica de aportar), bajo este manto encuentran cabida criterios de distinta rigurosidad dependiendo de la interpretación y oportunidad del gestor presupuestario.

Quizá por esta razón, la normativa contable local impone el seguimiento de una adecuada e independiente contabilización para los compromisos de aportación en tanto sean realizados efectivamente.

de gasto que cubren. Y así, se puede establecer una clasificación de los remanentes de crédito en:

- No incorporables: Responde a la regla general que implica su anulación a 31 de diciembre de cada año.
- Incorporables: Vía modificación presupuestaria, son agregados al presupuesto siguiente siempre que cuenten con financiación suficiente. Dentro de estos, la normativa obliga a distinguir dos subgrupos:
  - o Remanentes de incorporación optativa o voluntaria: Son susceptibles de incorporación al ejercicio inmediato siguiente los remanentes de crédito que, no estando en situación de indisponibilidad, proceden de:
    - Créditos extraordinarios, suplementos de crédito y transferencias de crédito que hayan sido concedidos o autorizados, respectivamente, en el último trimestre del ejercicio.
    - Créditos que amparen compromisos de gasto del ejercicio anterior.
    - Créditos por operaciones de capital.
    - Créditos autorizados en función de la efectiva recaudación de los derechos afectados.
  - o Remanentes de incorporación obligatoria: Deberán incorporarse al presupuesto siguiente (o a los sucesivos durante el tiempo que dure la ejecución del proyecto), los remanentes de crédito que amparen proyectos financiados con ingresos afectados, salvo que se desista total o parcialmente de iniciar o continuar la ejecución del gasto, o que se haga imposible su realización.

La premisa básica para la incorporación de remanentes de crédito se encuentra en la exigencia de recursos financieros suficientes para amparar el mayor gasto agregado al ejercicio siguiente, por ello el RP dedica varios apartados a regular los condicionantes de los recursos que amparan los créditos incorporados. De este modo, a los efectos de incorporaciones de remanentes de crédito, se considerarán recursos financieros:

- El remanente líquido de tesorería.
- Nuevos o mayores ingresos recaudados sobre los totales previstos en el presupuesto corriente<sup>392</sup>.
- En el caso de incorporación de remanentes de créditos para gastos con financiación afectada, se financiarán, preferentemente, con los excesos de financiación y con los compromisos firmes de aportación afectados a los remanentes que se pretende incorporar; y, subsidiariamente, con los recursos descritos en los dos apartados anteriores.

---

<sup>392</sup> Nos encontramos ante una opción similar a la prevista para la financiación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito, por lo que sirve lo comentado en nota anterior respecto a la interpretación del apartado.

En los tres supuestos se produce una vinculación objetiva del recurso financiero con el crédito incorporado, de modo que éste le sigue hasta la ejecución completa del gasto<sup>393</sup>. De ahí que la ICAL prevea que la contabilidad de la Entidad local (o del Organismo Autónomo) refleje el seguimiento de los remanentes de crédito, una vez cerrado y liquidado el presupuesto general, en lo que afecta a la ejecución del gasto y del ingreso.

Por su parte, la tramitación y órgano competente para la aprobación de los expedientes de incorporación de créditos debe ser objeto de regulación en las Bases de Ejecución del presupuesto<sup>394</sup>.

---

<sup>393</sup> ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M. relativizan la idea de esta vinculación objetiva al entender que, como regla general, el crédito incorporado pasa a formar parte de la bolsa de vinculación jurídica operante sin ningún tipo de restricción: «...Conjugando estas Reglas con lo previsto en el art. 153 LRHL ... cabe concluir que es posible la incorporación de remanentes en cualquiera de las partidas que integraban la respectiva bolsa de vinculación en el presupuesto del que proceden y que, una vez realizada la incorporación, las partidas afectadas por ellas se integrarán en la bolsa o bolsas de vinculación correspondientes, definidas de acuerdo con los niveles de vinculación jurídica de los créditos del presupuesto al que tales remanentes se incorporan»; en *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Entidades locales*, op. cit., pág. 367.

En una línea más estricta se pronuncia la IGAE en su Consulta 4/1993, de 3 de enero de 1993, al señalar que aunque el crédito se incorpore en la bolsa de vinculación jurídica definida según el presupuesto al que se consolida, existen determinados supuestos en los que quiebra esta regla, de modo que la integración en la bolsa de vinculación vigente se ve limitada como consecuencia de la especificidad de los gastos a realizar (en concreto, cuando afecten a créditos extraordinarios, suplementos de crédito y transferencias de crédito autorizadas en el último trimestre del ejercicio; cuando se trate de créditos que amparen compromisos de gastos; y cuando se trate de créditos autorizados en función de la efectiva recaudación de los derechos afectados).

Ahondando en esta línea, consideramos que el funcionamiento de la incorporación de remanentes aconseja, si es que no exige, evitar la interferencia de otros gastos o ingresos en el expediente incorporado, para lo que resultaría adecuado que en las Bases de Ejecución del presupuesto se recogiera expresamente una vinculación de los créditos incorporados al máximo nivel de detalle (partida).

<sup>394</sup> En relación con la tramitación de esta modificación, hay una cuestión que no llega a resolver la normativa estatal y que tampoco creemos que debiera ser objeto de regulación a través de las Bases de Ejecución del presupuesto. Nos referimos al momento a partir del cual se pueden incorporar remanentes de crédito del ejercicio anterior. Una práctica presupuestaria prudente recomendaría la incorporación de remanentes una vez haya sido confeccionada la liquidación del presupuesto cerrado -en este sentido se pronuncian ARNAL SURIA y GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de Presupuestos y Contabilidad...*, op. cit. (pág. 365)-, pero ello no llega a rebatir la consideración de que una vez cerrado el ejercicio -a 31 de diciembre-, quedan expuestos los remanentes de crédito y los ingresos que se encuentren a ellos afectados, por tanto, son perfectamente determinables los remanentes de incorporación obligatoria. Incluso, tendríamos la información suficiente para decidir sobre los remanentes de incorporación optativa.

En nuestra opinión, en el caso de los remanentes de incorporación obligatoria, nos encontramos ante un mandato legal que puede y, por tanto, debería cumplirse en el momento en que se den las

**f) Bajas por anulación<sup>395</sup>:** Se trata de una modificación original, incluso anómala por no estar prevista legalmente -ni en la legislación presupuestaria estatal ni, lo que realmente llama la atención, en el TRLHL-, de modo que es el Reglamento Presupuestario el que regula esta modificación (en un claro ejemplo de regulación *praeter legem*<sup>396</sup>).

Consiste en una disminución total o parcial en el crédito asignado a una determinada partida del presupuesto de gastos, con la condición de que dicha dotación se estime reducible o anulable sin perturbación del respectivo servicio.

Su originalidad radica, además, en que sólo produce efectos dentro del Estado de Gastos -característica que comparte sólo con la transferencia de créditos- y, sobre todo, en que, aunque formalmente cumple el tipo de modificación presupuestaria, materialmente se presenta más como una técnica para la financiación de otros gastos de la Entidad que como una modificación presupuestaria *per se*.

En este sentido, el artículo 51 RP precisa que podrán dar lugar a una baja de créditos:

- a)- La financiación de remanentes de tesorería negativos.
- b)- La financiación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito.
- c)- La ejecución de otros acuerdos del Pleno de la Entidad local<sup>397</sup>.

Nótese como la propia redacción que emplea el Reglamento muestra la baja por anulación como una consecuencia de una premisa de necesidad previa, y no como la adecuación del presupuesto a una nueva realidad económico-patrimonial en la

---

condiciones para ello (es decir, desde el primer día del ejercicio siguiente). Diferente es el supuesto de las incorporaciones voluntarias en las que, precisamente por necesitar un acto de voluntad expreso del órgano local competente, no se puede cumplir hasta que no se adopte la decisión de incorporar, y esto parece más oportuno decidirlo en el momento en que conozcamos todas las posibles fuentes de financiación, entre las que está el remanente líquido de tesorería que se pone de manifiesto cuando se liquida el presupuesto.

<sup>395</sup> Con esta misma denominación el TRLHL regula una realidad distinta como es la anulación a final del ejercicio de los remanentes de crédito que no son objeto de incorporación. Hay, por tanto, falta de identidad entre un texto normativo y otro.

<sup>396</sup> Sobre los riesgos de la aprobación de reglamentos *praeter legem* puede consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de mayo de 2000.

<sup>397</sup> Los tres supuestos comparten la nota de necesidad y urgencia en la cobertura del gasto pero no condicionan su finalidad, por lo que la baja por anulación nos aparece como una fuente incondicionada y simple de cobertura de contingencias, que permite reestablecer la nivelación presupuestaria.

gestión económica del Ente local<sup>398</sup>, que constituye la esencia de las modificaciones presupuestarias.

El procedimiento de tramitación no contiene mayor previsión que su aprobación por el Pleno de la Entidad. La atribución al órgano colegiado es congruente con un supuesto cuyos efectos se asemejan a la baja por anulación: la declaración de no disponibilidad de los créditos. En ambos casos se desiste de la realización de un gasto que se preveía realizar en el momento de la elaboración del presupuesto, siendo la nota distintiva de uno respecto a otro la reversibilidad de la situación. La reserva plenaria pone de manifiesto, para uno y otro, que no nos encontramos ante meras operaciones de gestión presupuestaria sino ante alteraciones en la voluntad del órgano con potestad presupuestaria.

**g) Ajustes por prórroga presupuestaria:** El TRLHL, y en su desarrollo el RP, han previsto la posibilidad de realizar una serie de correcciones al presupuesto prorrogado con la finalidad de acomodar lo más posible esta ficción jurídica a la realidad económica local que comienza con el nuevo ejercicio. Sin embargo, ambos textos han concebido este conjunto de ajustes como operaciones de depuración previa del presupuesto, y no como operaciones de auténtica gestión presupuestaria<sup>399</sup>.

Esta concepción tradicional ha sido replanteada en la ICAL vigente que enumera como una modificación presupuestaria más los ajustes realizados en el presupuesto prorrogado. Este nuevo tratamiento contable, y su registro como modificación presupuestaria, responden a la necesidad de independizar estas operaciones de acondicionamiento en el presupuesto prorrogado de aquellas otras que responden a una expresa voluntad de alteración del presupuesto por el órgano presupuestario local. De este modo se aísla en una cuenta independiente (cuenta 0027 «*Ajustes por prórroga presupuestaria*») las citadas operaciones, y se separan de las modificaciones presupuestarias comunes, que se conciben en nuestra legislación como operaciones intencionadas dentro del presupuesto en vigor<sup>400</sup>.

---

<sup>398</sup> No parece justificado que el RP haya previsto la baja por anulación como una reacción posible ante alguna de estas tres situaciones y, sin embargo, no contemple su aprobación como una mera medida preventiva de cara a futuras actuaciones sin que esté provocada inmediatamente por alguna situación de necesidad de financiación, máxime cuando el desequilibrio presupuestario que originaría es perfectamente admisible en la gestión presupuestaria (superávit presupuestario), incluso prudente, por implicar una situación favorable a la Entidad.

<sup>399</sup> El tipo y contenido de estos ajustes ya ha sido tratado al exponer la prórroga presupuestaria, por lo que evitamos aquí su reproducción.

<sup>400</sup> De hecho, el artículo 21.6 RP previene que las modificaciones y ajustes efectuados sobre el presupuesto prorrogado se entenderán hechos sobre el presupuesto definitivo, salvo que el Pleno disponga en el propio acuerdo de aprobación de este último que determinadas modificaciones o ajustes se consideren incluidas en los créditos iniciales, en cuyo caso deberán anularse los mismos. Por tanto, abona, en gran medida, la tesis contable de concebirlas, al menos materialmente, como verdaderas modificaciones presupuestarias.

**2. Modificaciones presupuestarias en el Estado de Ingresos.** Toda la gestión presupuestaria, y por tanto también las modificaciones anteriormente expuestas, responden al principio de equilibrio presupuestario, entendido como ausencia de déficit. Esto determina que aquellas operaciones que supongan incremento del presupuesto de gastos irán necesariamente acompañadas de una modificación en el presupuesto de ingresos en la misma cuantía; y las modificaciones que no aumentan el gasto (transferencias de créditos), o lo disminuyen (bajas por anulación), en principio, no tienen parangón en el Estado de Ingresos, con lo que en unos y otros casos se evita que el presupuesto del Ente administrativo presente déficit durante el ejercicio presupuestario.

En el primer tipo de modificaciones (incrementalistas), la ausencia de déficit se garantiza con la exigencia para su tramitación de la especificación de los recursos que financian los mayores créditos (artículos 37.2, 39.1, 44 y 48.1 RP), por lo que la modificación del Estado de Gastos y del Estado de Ingresos van indisolublemente unidas como dos caras de una misma moneda, formando parte del mismo expediente de modificación, aunque su ejecución se realice de modo separado, incluso, desacompañado<sup>401</sup>.

Contablemente, esta máxima se controla al observar la cuenta 000 «*Presupuesto ejercicio corriente*» en la que se registran los asientos de apertura del presupuesto, y sus sucesivas modificaciones. Así, el cargo en la cuenta por el importe inicial o modificado de los créditos definitivos va seguido de un abono de igual montante por el conjunto de previsiones iniciales o modificadas que componen el Estado de Ingresos, de modo que dicha cuenta, aparecerá saldada, indicando que el presupuesto se encuentra nivelado -lo que constituye el supuesto más frecuente- o, a lo sumo, con saldo acreedor, lo que arroja un superávit presupuestario admitido legalmente.

**3. Algunas notas sobre la tramitación y entrada en vigor de las modificaciones presupuestarias.** De lo hasta ahora expuesto podemos extraer como regla general la discrecionalidad de la Entidad local para regular, a través de las Bases de Ejecución (o en reglamento expresamente aprobado a tal efecto), el procedimiento y competencia para aprobar las modificaciones presupuestarias; y como excepciones a la misma, los supuestos de créditos extraordinarios, suplementos de crédito y transferencias de créditos entre distintos grupos de función (salvo que, a su vez, afecten a créditos de personal), para los que el TRLHL ha reservado la competencia al Pleno, y ha previsto un procedimiento

---

Nótese, además, que la normativa presupuestaria local admite la realización de verdaderas modificaciones presupuestarias sobre el presupuesto prorrogado, haya sido o no objeto, a su vez, de ajustes. Sobre este asunto reflexiona el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en Sentencia de 13 de junio de 2003, ratificando esta posibilidad. En el mismo sentido se pronuncia la IGAE en la Consulta 10/1993, de 30 de septiembre de 1993.

<sup>401</sup> Esto es, el acompañamiento gasto-ingreso se debe garantizar en el momento inicial puesto que una vez iniciada la ejecución presupuestaria, puede suceder que el ingreso se reconozca como derecho antes o después del reconocimiento de la obligación que perfecciona el gasto. Esta circunstancia, podría afectar al principio de estabilidad presupuestaria, pero no al principio de equilibrio, que se valora apriorísticamente.

mediante la técnica del reenvío a las reglas que regulan la entrada en vigor del presupuesto general.

Estos supuestos, particular y taxativamente regulados, se muestran como verdaderas limitaciones a la potestad reglamentaria local (lo que resulta coherente con el paralelismo que existe entre estas figuras y sus homólogas en la gestión presupuestaria del Estado, para las que se prevé rango legal). De ello cabe deducir que el legislador otorga un especial rango a estos tres supuestos de modificaciones presupuestarias, y que esa mayor “importancia” se manifiesta con la actuación del Pleno y, al mismo tiempo, con un procedimiento estricto de aprobación, como si ambos requisitos debieran presentarse, necesariamente, de modo conjunto.

Ahondando en esta diferenciación, una de las consecuencias procedimentales de mayor repercusión práctica que deriva de lo anterior es que mientras las modificaciones “comunes” pueden entrar en vigor desde que se adopta el acto por el órgano competente, las “de especial trascendencia” necesitan publicación en el boletín oficial correspondiente, provocando la falta de inmediatez en su vigencia (que contrasta con el carácter urgente del gasto que, en muchas ocasiones, pretenden cubrir).

En el plano competencial, también se extrae alguna conclusión de interés a consecuencia de esta diferenciación. En los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, el artículo 177 TRLHL exige que la orden de incoación del expediente parta del Presidente de la Corporación local, lo que encaja con la iniciativa presupuestaria que se reserva al mismo con ocasión de la elaboración del presupuesto. De este modo, al igual que sucede en los trámites de elaboración presupuestaria, esta iniciativa es exclusiva y excluyente del Presidente -vetando la posibilidad de que otro órgano local u otros representantes corporativos pudieran proponer texto alternativo-, y las alternativas del órgano aprobador (el Pleno) se limitan a aprobar, o devolver el expediente en su conjunto y sin alteraciones (supuesto este, que conllevaría la reiniciación del procedimiento desde el primer momento, y la consiguiente merma de la urgencia que motiva, normalmente, estas modificaciones).



## V. HACIA UN NUEVO ESCENARIO PRESUPUESTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL: LA PLANIFICACIÓN PÚBLICA LOCAL Y EL PRESUPUESTO

La perspectiva tradicional del presupuesto como instrumento de control político-económico del órgano asambleario o plenario sobre la acción del ejecutivo ha sido, y aún hoy sigue siendo, la esencia misma de la configuración que el presupuesto tiene en todo sistema democrático. A través del presupuesto, el órgano colegiado al que corresponde la fiscalización de la acción política, conoce, limita, y controla, la acción del órgano ejecutivo, autorizándole una serie de recursos financieros para desempeñar su programa de gobierno.

Pero esta idea base del presupuesto, de un marcado y exclusivo calado político, se ha visto enriquecida por mor de los postulados de la Ciencia Económica<sup>402</sup> y de la Ciencia de la Administración, que han hecho objeto de su estudio a la institución presupuestaria, situándola, además del plano estrictamente político, en el plano científico. De este modo el presupuesto aparece hoy en día presente en cualquier política pública que se implementa desde las instancias de poder como un instrumento de intervención, de planificación y de evaluación económica, pero sobre todo de elección, en lo que se ha venido a denominar el discurso del “public choice” o teoría económica de la toma de decisiones políticas<sup>403</sup>.

Y es que el presupuesto es un instrumento claramente intervencionista en el tejido económico y social, que ha dejado de incumbir en exclusiva a las Administraciones Públicas, e implica a los ciudadanos, individual o colectivamente considerados. No se puede olvidar que el origen presupuestario se justifica en la idea de que los poderes públicos detraen una cantidad de recursos originariamente en manos de los particulares (a través de impuestos, precios, tarifas, cargas o gravámenes) y, previo paso por la caja única de la Administración, se redistribuye, con criterios políticos, en forma de aportaciones dinerarias, pero también produciendo bienes, servicios o regulación públicas. El impacto del presupuesto en la situación particular de los ciudadanos es la referencia última, y verdaderamente relevante, del presupuesto.

---

<sup>402</sup> La integración orgánica de lo económico en lo político es una idea presente ya en los clásicos, en el marxismo y en el pensamiento institucionalista. No sólo lo económico condiciona esencialmente la esfera política, sino que deviene central en un sistema económico altamente politizado. Esta interrelación es claramente expuesta por HUTCHISON, T. W. en «La situación contemporánea; ¿vuelta a la economía política?. La configuración política de la política económica»; *Revista Española de Economía*, mayo-diciembre 1978.

<sup>403</sup> TOMÁS CARPI pone de manifiesto esta teoría y la declara inserta en la dinámica de la ciencia política, lo que supone un cambio radical con respecto al enfoque normativo tradicional del intervencionismo estatal de la Economía del Bienestar, ya que el proceso político y de toma de decisiones es ahora objeto de análisis de la Economía Política. Cuando menos, esto implica un importante avance en la apertura de la Economía a campos fundamentales de la asignación de recursos; TOMÁS CARPI, J. A.: «La teoría económica de la toma de decisiones políticas y la teoría del Estado: Alcance y límites del discurso del “public choice”»; *Hacienda Pública Española*, nº 93, 1985 (pág. 133).

Con este panorama, el presupuesto deja de concebirse como un asunto del ejecutivo (los ciudadanos lo perciben como el mecanismo que convierte lo que pagan como contribuyentes, en lo que perciben como ciudadanos); y mucho menos como una responsabilidad excluyente del área de hacienda del gobierno (los distintos departamentos de gasto dejan atrás el papel tradicional de meros gestores del volumen de recursos asignado, y reivindican su papel activo en el proceso presupuestario). En definitiva, el presupuesto se “abre”: en primera instancia, a los distintos estadios del poder ejecutivo; y en última instancia, a la sociedad; y, simultáneamente, sigue abierto al control político de los órganos fiscalizadores, y sigue vinculando la acción de gobierno futura.

Cuatro son, pues, las relaciones que traza actualmente el presupuesto:

- Límite a la propia acción de gobierno, que aparece vinculada por los compromisos y decisiones que tomaron en procesos presupuestarios pasados el mismo equipo de gobierno, u otro precedente.
- Consenso entre las distintas áreas de gobierno que deciden participar en todo el proceso presupuestario, conscientes de la importancia instrumental del presupuesto.
- Compromiso del gobierno con los ciudadanos y, particularmente, con sus propios electores.
- Muestra esencial de la tensión entre el poder asambleario o legislativo y el Gobierno que sostiene.

Las dos primeras muestran lo que podríamos denominar relaciones internas, y las dos últimas las relaciones externas, con el siguiente funcionamiento:

1. El presupuesto como límite a la acción de gobierno. El presupuesto es un instrumento de gestión continua. Recoge los compromisos adquiridos en momentos pasados y, por tanto, recoge en toda su dimensión el curso de la anterior acción de gobierno. Esto hace que, por muy innovador que pretenda ser un programa político, sus actores cuenten con un estrecho margen de maniobra que, no obstante, resulta suficiente para configurar una u otra opción ideológica. Y es que existen, básicamente, dos variables que pueden reducir o ampliar ese margen:

- La capacidad de crecimiento del presupuesto. Ya sea nominalmente, mediante el aumento cuantitativo del volumen presupuestario; ya sea potencialmente, porque se utilicen elementos multiplicadores de los efectos del presupuesto sin incrementar las cifras del presupuesto.
- La elección de la técnica presupuestaria. Una técnica presupuestaria innovadora permite cuestionar la distribución presupuestaria precedente, reduciendo o eliminando gastos no deseados, y sustituyéndolos por otros empleos.

2. El presupuesto como disciplina multidepartamental. El proceso de elaboración presupuestaria se ha concebido tradicionalmente como una tarea propia, casi exclusiva, del área de hacienda de la Administración Pública actuante. Particularmente, la financiación del Ente administrativo se ha visto como una responsabilidad inherente a la Hacienda Pública, y las fuentes de ingresos como una propiedad privada de aquella, lo que le ha dado legitimidad máxima para intervenir en la distribución de los mismos a través del

presupuesto<sup>404</sup>. Esta posición exorbitante o protagonista en materia financiera le ha permitido no sólo acaparar las decisiones sobre la política estrictamente económica, también influir decisivamente sobre la acción pública de las otras áreas de gobierno a través del ejercicio de la competencia presupuestaria. Y esto porque resulta incuestionable que las medidas administrativas que no se registran en el presupuesto, no tienen vocación de cumplimiento, por lo que es como si no existieran en el mundo administrativo.

Pero, si las clientelas de las políticas públicas incumben a cada uno de los departamentos de gasto, y si hay una tendencia reciente a hacer partícipes de los costes de los servicios públicos a los usuarios, parece más lógico que los recursos financieros que se asignan a cada departamento sean también de su incumbencia y, con ello, se les dé una participación activa en la negociación y confección presupuestarias. Esto es, si el presupuesto moderno recoge, para cada organización y unidad administrativa, la medida de los objetivos y fines que se espera lograr, la participación en el proceso de asignación de recursos es tanto como la propia determinación de los fines de cada departamento. Aún más, si la gestión de la sección presupuestaria corresponde en buena medida (al menos para los gastos no centralizados) a la dirección de cada unidad gestora, una gestión eficiente de sus medios financieros debería ir acompañada de una recompensa en asignaciones futuras o, como mínimo, en la garantía de conservar las acciones sobre las que se ha gestionado con eficiencia, y para ello deben estar presentes y justificar sus opciones en el “reparto presupuestario”.

3. El presupuesto como compromiso social. El presupuesto constituye uno de los principales diálogos democráticos entre el Gobierno y los ciudadanos, particularmente con sus electores. A través de él se puede ejercer y concretar gran parte del programa electoral (al menos, cualquier compromiso que implique gasto o ingreso público) que fue ofrecido en su momento por los que aspiraban al gobierno (diálogo con los electores)<sup>405</sup>; y, con mayor amplitud, se lanza un mensaje a la sociedad con las principales líneas de actuación y políticas gubernativas.

Esto sitúa a los ciudadanos destinatarios en una posición activa, y así, a través del conocimiento y, aún más, de la participación pública en el mismo, se perfecciona esa relación de confianza que mantiene el sistema democrático. De ahí que podamos hablar de un derecho subjetivo por parte de los ciudadanos a intervenir en el proceso de toma de

---

<sup>404</sup> PIÑA GARRIDO pone de manifiesto un hecho incontestable como es que el Ministerio de Hacienda ha asumido la gestión estratégica de la Administración del Estado cada año, por corresponderle la aprobación de programas y, por tanto, los objetivos de gasto a los que se destinarán los recursos, sin perjuicio de que esto se hiciera mediante un proceso de diálogo constante con los centros gestores en sentido bidireccional y multidireccional; PIÑA GARRIDO M. D.: *La presupuestación por programas y el control interno de economía, eficacia y eficiencia en España*; Coedición Universidad Pública de Navarra y Editorial Tecnos; Navarra. 1998. (pág. 54).

<sup>405</sup> Como en su momento apuntaron las teorías keynesianas, los votantes están fuertemente influidos por las condiciones económicas, hasta tal punto que, según FREY, la popularidad de los políticos y partidos viene definida por sus logros económicos; FREY, B.: *Modern Political Economy*; John Wiley & Sons, Nueva York, 1980.

decisiones que refleja el presupuesto (normalmente ejercido a través de grupos u órganos representativos<sup>406</sup>).

Además de la información y participación en el proceso de elaboración presupuestaria, la ciudadanía vuelve a intervenir en un momento posterior, y no menos importante, midiendo los efectos presupuestarios. Esta medición no se refiere sólo a términos numéricos o monetarios, que interesan especialmente a los órganos de control, lo que importa a la sociedad, y debiera importar a los propios gestores públicos, es si el gasto empleado en una determinada política mejora o no su calidad de vida, esto es, que sus contribuciones obligatorias se ven recompensadas con un avance o un aumento de la eficacia de la actuación pública.

4. El presupuesto como sostén parlamentario/plenario de la acción de gobierno. La relación entre el poder ejecutivo y el poder legislativo se refleja en una situación de tensión y, al mismo tiempo, confianza permanente, en la que el primero (como conducta natural), trata de eludir hasta lo mínimo exigible el apoyo y el control en su acción pública, y el segundo trata de mantener inalterada su capacidad de autorizar la acción de gobierno. Este juego se da, como en otros campos, en el proceso presupuestario, en el que la falta de capacidad y formación técnica del órgano fiscalizador<sup>407</sup> y el servicio de la burocracia a la decisión política que ejecuta<sup>408</sup>, conducen a una “extraparlamentación” de gran parte del proceso presupuestario. Además, la actual legislación presupuestaria no corrige (más bien facilita) la expansión competencial del ejecutivo durante el ciclo presupuestario.

---

<sup>406</sup> Esta “democratización” del presupuesto puede generar contrapartidas como la aparición de *lobbies* en la arena presupuestaria, tal y como advierte ALVÁREZ DE SANTAMARÍA, F. J., en *El factor presupuestario desde la perspectiva de las grandes unidades administrativas*, op. cit. (pág. 74).

<sup>407</sup> PIÑA GARRIDO advierte que: «...la técnica con que se elaboran los presupuestos y la forma en que se recogen y estructuran los créditos presupuestarios configuran el documento presupuestario tal y como este es sometido a la aprobación del Parlamento y, por tanto, condicionan el conocimiento que el órgano legislativo puede adquirir del plan de actividad financiera presentado por el Gobierno y, con ello, todo el proceso de discusión y aprobación posteriores»; PIÑA GARRIDO M. D.: *La presupuestación por programas y el control interno de economía, eficacia y eficiencia en España*, op. cit. (pág. 57).

<sup>408</sup> CASAHUGA, A. advierte sobre el comportamiento activo de la burocracia en el enfoque económico: «Hacia una teoría económica de la burocracia»; *Hacienda Pública Española*, nº 52, 1978 (pág. 260).

Con más rotundidad, BRETON, A. y WINTROBE, R.: *The logic of bureaucratic conduct*; Cambridge University Press; Cambridge, 1982; sostienen una relación entre burócratas y políticos basada en el intercambio y no en las órdenes y directrices, rechazando el principio weberiano de neutralidad de los subordinados (WEBER, M.: *Economía y Sociedad*; FCE, Méjico, 1984). A esto cabe añadir el peso electoral de los empleados públicos y su mayor información, lo que acrecienta su presencia relativa en el escenario político, FREY, V. A. y POMMERECHE, W. W.: «How powerful are public bureaucrats as voters»; *Public Choice*, vol. 38, nº 3, 1982.

Pese al tópico de la decadencia del sistema parlamentario, nuestro ordenamiento sigue reservando al poder legislativo la máxima decisión en el proceso presupuestario: su aprobación o rechazo, además del control posterior sobre el resultado de su ejecución.

Desde todos estos ámbitos (poder ejecutivo, poder legislativo, Administración Pública y ciudadanía) se reivindica cambios en el modo en que se formula, en que se presenta y en que se evalúa el presupuesto, cambios que profundicen en la economía, eficiencia, eficacia, transparencia y mejora en la gestión pública.

## A) EL NUEVO MARCO PRESUPUESTARIO DEL SECTOR PÚBLICO

En la Europa continental ha predominado hasta recientes fechas un modelo presupuestario configurado desde la óptica del control, lo que ha impregnado toda la normativa reguladora de la materia (si bien, el control económico-patrimonial es sólo una de las facetas y potencialidades que ofrece el presupuesto). Por contra, en los países anglosajones (especialmente en Estados Unidos), el presupuesto se ha observado como un instrumento de gestión<sup>409</sup> (sin obviar su condición limitadora del gasto público), de modo que se percibe y utiliza como un mecanismo de organización y dirección<sup>410</sup>.

Además, hoy en día nos encontramos en un entorno de reconsideración de los principios presupuestarios, que se aprecia en la propia evolución normativa que ha seguido la legislación presupuestaria en estos últimos años. El principio clásico por excelencia ha sido el de equilibrio presupuestario, que ha informado la tradición presupuestaria mundial durante mucho tiempo<sup>411</sup>, aunque se ha mostrado ineficaz para acabar con el déficit público

---

<sup>409</sup> NOVICK y ALESCH: El presupuesto por programas..., op. cit. (pág. 248 y 249), advierten que: «...Por tanto, el Presupuesto cambia desde expresar simplemente los gastos como entradas (*inputs*) de un sistema administrativo, a una estructura de productos o producciones (*outputs*) que se desea que produzca el Presupuesto... el Presupuesto por Programas estaba concebido como un medio para llegar a un fin; no como un fin en sí mismo. Su finalidad es ayudar al Gobierno a desarrollar las formas más eficaces, más efectivas...».

<sup>410</sup> No resulta difícil encontrar muestras de esto desde la década de los años 60 del pasado siglo. Por ejemplo, WEIDENBAUM ya escribía en 1969 sobre el presupuesto planificado por programas que se estaba aplicando en ese momento por el Gobierno Federal de Estados Unidos a nivel departamental. No obstante, advertía el autor sobre la posibilidad de desarrollar un presupuesto por programas que abarcara toda la actividad del Gobierno: WEIDENBAUM, M. L.; *The Modern Public Sector*; Nueva York; Basic Books, 1989 (Capítulo 7°).

<sup>411</sup> En lo que aquí interesa, también goza de una gran tradición en la Administración local española, tal y como pone de manifiesto VIÑAS BOSQUET, J.P.: «Medidas de equilibrio y saneamiento financiero en las Entidades locales. Un análisis de la legislación europea»; *Revista CUNAL de Estudios de Administración local*, nº 91, 2006 (pág. 20). Y en este sentido destaca que existen desde hace años instrumentos en nuestra legislación financiera local tendentes al logro del presupuesto equilibrado, como la afectación del endeudamiento a la inversión o la disponibilidad de los créditos supeditada al compromiso de los ingresos que los financien.

y, de paso, con los efectos devastadores que originaba en la disponibilidad de recursos. De ahí que tanto en Estados Unidos como en la Europa comunitaria se ha dogmatizado el principio de estabilidad presupuestaria<sup>412</sup>, inicialmente considerado desde una perspectiva rigurosa<sup>413</sup> y, en última instancia, desde una perspectiva más flexible<sup>414</sup>, entendiéndose como la contención del déficit a largo plazo. Para lograrlo, se han aplicado criterios como el cálculo y la contabilización rigurosa del gasto; se ha dispuesto una regulación más rigurosa de los procedimientos presupuestarios, especialmente de la modificación del presupuesto en vigor; y se ha corregido el incrementalismo automático del gasto<sup>415</sup>,

---

<sup>412</sup> En una exaltación de las bondades del principio de estabilidad presupuestaria, MARTÍNEZ RICO considera que la estabilidad presupuestaria ha permitido realizar una transformación estructural, no sólo de la economía, sino también del conjunto de aspectos sociales de nuestro país: la reducción del tamaño del Sector Público y el incremento de la libertad económica. MARTÍNEZ RICO, R.: «El presupuesto como instrumento de Política Económica»; *Presupuesto y Gasto Público* nº 34; Instituto de Estudios Fiscales, 2004 (pág. 22 y 23).

Sin caer en un panegírico del principio de estabilidad, sí coincidimos con MARTÍNEZ RICO en apreciar la política presupuestaria como el gran instrumento de intervención pública en la política económica, una vez cedida la política monetaria al Banco Central Europeo. Resulta incontestable y empíricamente demostrado que una política presupuestaria orientada a la estabilidad incrementa sustancialmente el margen de maniobra de la política económica, especialmente en momentos difíciles, y ofrece margen suficiente para la reducción de impuestos. Esto permite, en gran medida, que los acontecimientos no determinen la política económica, sino que sea ésta la que impulse el crecimiento económico y, en definitiva, marque el curso del desarrollo económico. Por todo ello la política presupuestaria de futuro debería orientarse en la profundización de esta línea (exitosa hasta el presente), garantizando el equilibrio y estabilidad, y así continuar fomentando el gasto social y la inversión, al tiempo que domina el crecimiento del gasto corriente.

También han existido voces críticas con el principio de estabilidad, como GARCÉS SANAGUSTÍN, M: *La estabilidad presupuestaria en el Derecho Español*; IEF, 2004; o ALIAGA AGULLÓ, E.: «El proceso de reasignación de los recursos públicos en la futura LGP»; *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 120, 2003.

<sup>413</sup> La política presupuestaria española se ha situado dentro de esta línea rigurosa en la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria (si bien flexibilizada con ocasión de las reformas recientemente operadas sobre las Leyes de estabilidad presupuestaria), teniendo en perspectiva a medio y largo plazo la consolidación del superávit presupuestario (lo que ha permitido hacer frente a gastos futuros imprevistos y dotar al presupuesto de margen suficiente para atender reformas económicas). Así, desde -6,6% de déficit público presente en 1995, se evolucionó hasta el 0,5 en 2003.

<sup>414</sup> A raíz del debate que se abrió en el otoño de 2002 sobre reconsideración de la vigencia del principio como consecuencia del incumplimiento de los compromisos a los que obligaba el Pacto de Estabilidad y Crecimiento por parte de Francia y Alemania.

<sup>415</sup> Como expone MARTÍNEZ RICO: «El crecimiento del gasto público en términos del PIB ha sido una constante en prácticamente la totalidad de los países de la OCDE desde los años 60. Sólo a mediados de los años 90 este proceso se invirtió... En España la expansión del gasto público se concentró en los años 80, pasando de un porcentaje en términos del PIB de menos del 20% en los años 70 a un máximo del 45% en 1995». Pero, aunque el crecimiento del gasto público ha venido

sometiendo a examen anual los gastos de funcionamiento de los servicios, y reglamentando los gastos con vocación plurianual.

En este nuevo marco presupuestario, el control del gasto público que se impone, se puede lograr desde dos alternativas: limitar su crecimiento, o mejorar su gestión. La primera alternativa podría pasar por aumentar las fuentes de financiación, pero teniendo en cuenta la antipopularidad del aumento de la presión fiscal y lo gravoso que supone cualquier nuevo endeudamiento, parece más acertado optar por controlar el gasto, no tanto apostando por su reducción (en la que ya se ha avanzado sustancialmente en los últimos años<sup>416</sup>), como consiguiendo mejores resultados en su gestión, y para esto el presupuesto resulta el instrumento ideal.

**1. El papel de las nuevas técnicas presupuestarias.** Una de las claves para entender el nuevo marco presupuestario radica en la utilización de las nuevas técnicas presupuestarias. La técnica de elaboración del presupuesto no sólo influye en la forma de elaboración, aprobación y presentación del presupuesto, también condiciona el fondo, influyendo en la decisión de qué se gasta y cómo se gasta, incluso, determina la gestión del presupuesto y su control, por lo que llega a disponer, a la postre, todo el ciclo presupuestario.

La importancia de la técnica presupuestaria se constata si comparamos la anterior legislación presupuestaria estatal (TRLGP de 1988<sup>417</sup>) con la actual (LGP de 2003), en la que el legislador ha incorporado al texto legal esta materia, tradicionalmente regulada por instrumentos jurídicos de segundo nivel (órdenes

---

acompañado de un constante déficit, «...la evolución de la economía española se ha separado en estos últimos años del estancamiento europeo. La política presupuestaria ha continuado con el proceso de consolidación fiscal... aplicando de manera más ortodoxa las prescripciones teóricas sobre los saldos presupuestarios»; «El presupuesto como instrumento de Política Económica»; op. cit. (pág. 18).

Esta tendencia se sitúa en la línea asimétrica del ciclo económico en la Zona Euro que vaticinó Paul de Grauwe en 1992, aunque posiblemente pensando en una situación inversa a la que registra la evolución económica española; DE GRAUWE, P.: *The Economics of Monetary Integration*; Oxford Univeristy Press, Oxford. 1992.

<sup>416</sup> Especialmente esta reducción progresiva se ha centrado en la contención del gasto corriente con la adopción de medidas como la contención salarial de los empleados públicos o el establecimiento de limitaciones a las ofertas de empleo público de las Administraciones Públicas, a través de las “Leyes de Acompañamiento” a los Presupuestos del Estado.

<sup>417</sup> Ni el TRLGP de 1988, ni su predecesora la LGP de 1977, se ocuparon suficientemente de las técnicas presupuestarias ni del proceso de elaboración de los proyectos de Presupuestos Generales del Estado.

ministeriales o meras resoluciones<sup>418</sup>) por considerarse de Derecho formal o procedimental<sup>419</sup>.

En esta “legalización” de las técnicas presupuestarias, parece haber una decantación clara por las técnicas que permitan la gestión pública por objetivos, en cuya línea se enmarcarían el presupuesto por programas, el presupuesto de resultados y el presupuesto programado por objetivos<sup>420</sup>, como una evolución de aquél.

Como pautas comunes de estas técnicas y, por tanto, de la gestión pública por objetivos, podemos sintetizar las siguientes:

- a. La gestión anual de recursos se realiza en el marco de una planificación plurianual (que, generalmente, se proyecta a tres años para coincidir con el periodo práctico de ejercicio del mandato de poder).
- b. Se diseñan, en todo caso por el órgano político, objetivos estratégicos u operativos (de proyección amplia y generalista), y se descomponen en objetivos secundarios o instrumentales para alcanzar los primeros, que son previstos por los órganos políticos y/o directivos.
- c. Junto con los programas instrumentales -propios de las áreas finalistas-, se desarrollan programas de apoyo por las áreas horizontales, que sirven de instrumento de aquellos.
- d. Rige la regla de la responsabilidad de los titulares del ente/órgano administrativo respecto a la consecución de los objetivos alcanzados, de ahí que cada acción finalice con un balance de resultados y un informe de gestión.
- e. El control de los resultados constituye la piedra angular del sistema (de ahí que también se conozca como sistema de presupuestación orientado a los resultados). Este control es desarrollado desde los propios centros gestores y, posteriormente, desde la perspectiva legal, por el órgano interventor del Ente administrativo.
- f. Los recursos de los presupuestos sucesivos se asignan (o no) en función de los resultados obtenidos en los años precedentes. Dicha asignación suele

---

<sup>418</sup> Ha sido el Ministerio de Hacienda, a través de órdenes, y, especialmente, la Dirección General de Presupuestos, a través de resoluciones, quienes han decidido año tras año el modo en que se elaboraba, gestionaba y, en gran medida, controlaba el presupuesto.

<sup>419</sup> En España, sobre todo a nivel estatal, se ha ensayado desde el presupuesto de medios (incrementalista) hasta la gestión estratégica por objetivos (*Management by Objectives*), pasando por el presupuesto por tareas, el presupuesto por programas, o el presupuesto en base cero. El último experimentado, la gestión estratégica por objetivos, es la técnica por la que parece apostar el legislador estatal con la promulgación de la actual LGP.

<sup>420</sup> La gestión pública por objetivos (*Management by Objectives*) se está utilizando en algunos países de nuestro entorno con carácter aún experimental (por lo que aún no se pueden afirmar sus efectos eficaces y útiles para la gestión pública, aunque haya indicios que así lo manifiestan), y flexible (no se aplica la misma técnica presupuestaria en todos los ámbitos de la Administración, sino que se combinan varias para conocer cuál se adapta mejor a las circunstancias de cada Ente).



corresponder a un órgano *ad hoc*<sup>421</sup> que dispone de toda la información que acompaña la vida del programa o acción.

g. En coherencia con la regla de responsabilidad del centro gestor, se le dota de autonomía para decidir su política sectorial y gestionar el gasto asignado, sin perjuicio del papel director que se le reconoce al área de hacienda durante todo el proceso.

h. Se debe prestar especial atención al impacto del programa (su eficacia en la solución de necesidades económicas y sociales; sus efectos beneficiosos en la sociedad y su contribución a aumentar la calidad de vida de los destinatarios), y no tanto a los resultados *-outputs-* en forma de bienes y servicios públicos producidos por la Administración actuante.

No obstante, las técnicas aquí apuntadas, y su esquema de funcionamiento, no dejan de ser un mero instrumento para mejorar el proceso de asignación de recursos públicos (incluso, se les ha restado importancia por su falta de racionalidad, lo que les ha impedido consolidarse de modo definitivo). Y es que no podemos perder de vista que nos encontramos ante un proceso esencialmente decisorio, por lo que el principal cambio vendrá de la mano de quienes ostentan legítimamente el gobierno, como ha manifestado, entre otras conclusiones, la OCDE en su informe<sup>422</sup> para la implantación de un sistema presupuestario orientado a los resultados<sup>423</sup>.

---

<sup>421</sup> WEIDENBAUM proponía en su momento un complejo sistema orgánico de asignaciones de modo que: «...un comité parlamentario rehiciese las solicitudes presupuestarias existentes para la revisión por toda la Comisión de Asignaciones, anterior al examen detallado que efectúen de las solicitudes de asignaciones individuales. Esto permitiría a las comisiones de asignación afines, fijar pautas y reglas generales para la detallada revisión presupuestaria que efectúen las subcomisiones especializadas»; WEIDENBAUM, M. L.: «La adopción de decisiones sobre las prioridades presupuestarias»; *Revista Hacienda Pública Española*, nº 11. 1971 (pág. 279).

<sup>422</sup> Vid., por ejemplo, PERRIN BURT: *Implementing the Vision: Addressing Challenges to Results-focused Management and Budgeting*; que recoge las conclusiones de un encuentro entre representantes de veintisiete Estados miembros de la citada organización, celebrado durante el 11 y 12 de febrero de 2002 en París.

<sup>423</sup> La OCDE da una serie de claves para la implantación de este sistema, a saber:

- Se debe prestar especial atención al impacto *-outcome-* que la actuación pública debe provocar en la realidad social y económica.
- La Administración debe expandir una cultura orientada a los resultados.
- Debe aumentar la calidad de la información acerca de la propia gestión pública.
- No puede faltar el liderazgo y apoyo desde los niveles más altos de gobierno al proceso de reforma de la presupuestación y de la gestión. (En relación con esto, NOVICK, D. y ALESCH, D. J.: El presupuesto por programas, op cit., -pág. 258-, ya advierten de la necesidad de contar con ayuda gubernativa para que el presupuesto por programas resulte eficaz).
- Debe utilizarse un enfoque estratégico y global, que tenga en cuenta la realidad y complejidad del medio en que actúa la Administración Pública.
- Se deben mejorar los indicadores y utilizar no sólo medidas cuantitativas, también cualitativas, diseñadas en todo caso por el propio gestor.

La evolución presupuestaria nunca llegará a diseñar una teoría que regule lo que debe incluirse en el presupuesto, pues sería tanto como normativizar la actuación gubernativa. Se trata sólo de hacer más fácil y más claro el proceso de asignación de recursos públicos.

**2. Una reflexión sobre los nuevos protagonistas del presupuesto.** Junto a la asunción de las nuevas técnicas presupuestarias, conforman el nuevo escenario presupuestario dos nuevos enfoques o métodos de elaboración: los artífices del presupuesto moderno, y las mejoras informativas que introduce el presupuesto.

Ambas circunstancias reintroducen en el escenario presupuestario dos sujetos que habían quedado relegados a un plano secundario o de mero legitimador en la presupuestación tradicional: la clase política y la ciudadanía; cuya actuación desemboca en lo que se denomina presupuesto funcional, y que, en su última expresión, da lugar al presupuesto participativo.

La primera cuestión alude directamente al sujeto activo del proceso, esto es, ¿Quién debe presupuestar?. Uno de los aspectos más importantes del nuevo escenario presupuestario es la aparición de nuevos artífices en la elaboración presupuestaria. La cultura continental del control presupuestario ha hecho que, desde un principio, los autores materiales del presupuesto fueran profesionales del sector de la ciencia contable<sup>424</sup> y dependientes verticalmente del poder ejecutivo. En este nuevo contexto, la responsabilidad recae sobre personas con una visión polifacética, concededores del funcionamiento de la Administración Pública, con habilidades negociadoras y experiencia en la gestión. Según esto, parece llegada la hora de los gestores y directivos públicos que, una vez tomada conciencia de esta redimensión del presupuesto, reivindican un papel activo en el proceso de toma de decisiones públicas para asignar y emplear adecuadamente los medios públicos. En este panorama, el presupuesto deja de

---

- No se pueden vincular las decisiones presupuestarias futuras a los resultados medidos en el año precedente, puesto que la información resulta incompleta e insegura y, por consiguiente, la medida podría resultar injusta.

<sup>424</sup> En el estudio titulado “Cuestionario sobre Presupuestación Local” del Proyecto Ábaco, Serie Estudios de Divulgación, editado por el CEMCI y dirigido MARTÍNEZ DE LA RIVA SÁNCHEZ, J. L., sobre 116 cuestionarios de Entidades Locales Andaluzas, a la pregunta: “En su Administración ¿quién elabora el Presupuesto?”, la contestación mayoritaria identificó al Interventor o Secretario-Interventor como artífice del presupuesto, ya fuera él sólo (40,52%), o en equipo bajo la dirección del Alcalde (31,03%); *Cuestionario sobre Presupuestación Local*; Proyecto Ábaco, Serie Estudios de Divulgación; CEMCI, Granada. 1999.

En el mismo estudio, a la pregunta de si hay institucionalizado un proceso de participación de los distintos órganos de la Entidad en la elaboración del presupuesto general, sólo un tercio del total los encuestados admitía la existencia de un proceso más o menos formalizado de participación institucional, frente al 67,24% restante que declaraba no haber participación alguna en su elaboración.

ser una mera previsión contable y financiera que quedaba reservada por su complejidad técnica a los cuadros técnicos de la Administración Pública, convirtiéndose en una herramienta de gestión que debe estar en manos de quienes ostentan legítimamente la capacidad para tomar decisiones, o en manos de quienes les ha sido encomendada tal labor. Si el directivo y/o el gestor público debe procurar una adecuación racional entre los medios y los fines para conseguir estos, necesita conocer y dominar los medios administrativos y, dentro de ellos, el factor presupuestario y sus materias conexas.

Este papel resulta congruente con la tendencia actual de separar la planificación y la programación presupuestaria de la gestión del gasto, ya sea a través de la coordinación administrativa por órganos superiores; ya sea por la creación de unidades *ad hoc* que faculten esa coordinación. En este caso, se abren dos posibilidades de ubicación orgánica: dependencia directa del ejecutivo; o dependencia de alguna de las unidades administrativas existentes (normalmente el área de hacienda pública). En la práctica administrativa se encuentran ejemplos de uso conjunto o alternativo de ambas opciones, y ambas son útiles al nuevo modo de presupuestar.

La segunda dimensión subjetiva alude a los sujetos pasivos (en cuanto destinatarios del presupuesto), aunque, al mismo tiempo, activos, en cuanto partícipes directos de sus efectos. La cuestión estribaría en responder a la pregunta ¿Hacia quién se dirige el presupuesto?. Aunque el proceso decisorio se residencia en quienes ostentan democrática la representación popular, este proceso debe abrirse a los destinatarios finales del mismo, que son los propios ciudadanos. Hay pues un coprotagonismo, una cotitularidad en la potestad decisoria, entre los representantes políticos y los ciudadanos.

En el ámbito local, la puesta en práctica de este proceso de participación popular en la elaboración del presupuesto resulta menos compleja. Concretamente, en el ámbito municipal, ha surgido la técnica del presupuesto participativo, a través de plataformas ciudadanas (asociación de vecinos) mediante las que conoce y manifiesta su opinión en la distribución del gasto (especialmente en el gasto destinado a inversión pública y gasto social en la ciudad); y en el provincial u otros ámbitos supramunicipales, en lo que se ha denominado concertación o política concertada consistente en un consenso con los Municipios u otras entidades locales destinatarias de las inversiones, subvenciones o transferencias.

**3. El presupuesto y los principios de buena gestión financiera.** La CE declara como principios rectores del gasto público los de economía, eficacia, equidad y eficiencia. A estos se sobreentiende añadido el principio de legalidad del gasto por encontrarnos inmersos en un repetido imperio legal. Precisamente este último, ha resultado ser el principal rasero del gasto público (se puede decir que el único ejercido hasta ahora), debido a la preocupación obsesiva del legislador posconstitucional porque la actividad administrativa no escapara al ámbito del derecho administrativo y financiero<sup>425</sup>. En este sentido, el presupuesto se ha mostrado como el principal marco

---

<sup>425</sup> De hecho, se podría afirmar que, a excepción del principio de legalidad del gasto público, ha existido un escaso respeto del principio de reserva de ley para el desarrollo del resto de los

normativo del gasto público, actuando como instrumento autorizador y limitador del mismo.

En la actualidad, la gestión pública española se encuentra “disciplinada”, perfectamente encajada en el Estado de Derecho, y ha alcanzado el suficiente grado de madurez como para procurar la mejora en la gestión del gasto sin necesidad de huir del contexto normativo. Es la hora de orientar el gasto público por los senderos de la eficacia y la eficiencia<sup>426</sup>, y en esto también tiene un papel instrumental el presupuesto<sup>427</sup>.

En cuanto al principio de eficiencia del gasto, destinado a medir los resultados obtenidos en función de los medios empleados para ello<sup>428</sup>, el presupuesto puede jugar un papel útil. Y es que si entendemos el presupuesto como un proceso de asignación de recursos para unos objetivos predeterminados y evaluables, una vez se ejecute el presupuesto, podremos obtener de él los datos necesarios para calcular esa ratio output/input. No es que el presupuesto sea el único, ni el mejor, de los medios para medir la eficiencia administrativa (a ello contribuiría mejor el uso de una contabilidad no monetaria de resultados o la creación de órganos *ad hoc* para evaluarla), pero la pobreza estadística en esta variable<sup>429</sup> lo ensalza como un instrumento útil y, por el momento, el único que el legislador pone a disposición de los gestores. Para explotar esta faceta del presupuesto, se hace necesario corregir una de las deficiencias que más se ha criticado en los actuales procesos presupuestarios como es la falta de un sistema

---

principios, utilizando frecuentemente instrumentos jurídicos infralegales para regular estas materias o, simplemente, eludiendo la tarea de reglamentarlos.

<sup>426</sup> Quizá falte aún en la actual dogmática jurídica una conceptualización y desarrollo de los principios de economía, eficacia y eficiencia. De entre los diversos conceptos aportados por la doctrina nos quedamos con el ofrecido por RICARD I SUBIRATS, J. en *Análisis de políticas públicas y eficacia de la administración*; INAP, Madrid. 1992.

<sup>427</sup> Los valores constitucionales de eficacia, eficiencia y economía se han visto revitalizados como consecuencia de la prohibición de déficits excesivos prevista en el artículo 104 del Tratado de Maastricht, y acentuada por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

<sup>428</sup> La actual LGP declara en su Exposición de Motivos que: «*La nueva Ley General Presupuestaria... aspira a conseguir una mayor racionalización del proceso presupuestario... (racionalización que se consigue) a nivel de eficacia y eficiencia, estableciéndose un sistema de gestión por objetivos...*».

<sup>429</sup> LÓPEZ CASANOVAS denuncia la pobreza estadística sobre la que se suelen fundamentar los estudios empíricos que intentan aproximarse a la noción de eficiencia en el sector público, señalando ejemplos de conceptos indeterminados como coste de oportunidad, efecto de precio relativo, o productividad. No obstante, aún reconociendo ciertas dificultades, define algunos instrumentos disponibles para conocer los aspectos microeconómicos de la eficiencia. LÓPEZ CASANOVAS, G.: «Aspectos macro y microeconómicos del análisis de la eficiencia en el sector público»; *Hacienda Pública Española*, 1988.

de evaluación de medios empleados y de resultados obtenidos<sup>430</sup>.

También el presupuesto puede medir la eficacia del gasto si, desde el momento en que refleja y ejecuta un programa o política de gasto, consigue que los destinatarios del mismo y/o los intereses públicos a los que sirve resulten satisfechos (*outcome*). En este caso, no interesa tanto medir los medios empleados en relación con los fines previstos, como la satisfacción mayor o menor del interés general.

El principio de economía, por su parte, no ha merecido por el operador público, ni por la doctrina científica, la misma atención que los de eficacia y eficiencia, incurriendo en un desuso (incluso en un rechazo social) que lo aleja de la esfera del gasto público y, por tanto, de su control por el presupuesto.

Si enlazamos esta nueva faceta presupuestaria con lo expuesto en el apartado anterior, se haría necesario que las técnicas presupuestarias respondieran a los valores de equidad, economía, eficacia y eficiencia.

En otro análisis, además de entender el presupuesto como instrumento para lograr la realización de estos principios constitucionales, cabría una perspectiva interna de los principios, examinando cuándo un presupuesto es eficaz en sí mismo. En general, un presupuesto será eficaz cuando logra elaborarse dentro de los plazos permitidos; arroja datos congruentes e inteligibles; cuenta con la información suficiente y detallada como para ser comprendido y entendido por sus destinatarios y sus actores; y consigue reflejar fielmente las políticas públicas establecidas por el ejecutivo y/o que los intereses ciudadanos que se pretenden satisfacer queden razonablemente satisfechos tras su ejecución. Esta eficacia constituye un reto (y objetivo al mismo tiempo) del departamento o agentes que se hacen responsables de la elaboración presupuestaria, aunque sus beneficios se extiendan a todos los destinatarios del mismo.

---

<sup>430</sup> La actual ICAL, en vigor desde el ejercicio contable de 2006, ha introducido significativos avances en esta materia con la previsión de indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios y, particularmente, de gestión (que toman en consideración variables como coste, rendimiento, prestación, coste estimado, o número de empleados de, al menos, los servicios prestados que se financien con tasas o precios públicos), que tiene su reflejo en el apartado 21 de la Memoria que integra las cuentas anuales y que, a la terminación de cada ejercicio presupuestario y contable, deben rendir las Entidades locales que tengan más de 50.000 habitantes.

Como fuerza centrífuga y opuesta a la eficiencia del sector público, TOMÁS CARPI señala que el buró no tiene incentivos para ser eficiente, más bien es esperable que incurra en gastos superiores a los mínimos requeridos para agotar el presupuesto aprobado, ya que no se perciben las rentas diferenciales; «La teoría económica de la toma de decisiones políticas y la teoría del Estado: Alcance y límites del discurso del “public choice”», op. cit. (pág. 159). Sobre esta misma construcción teórica, AUSTER, R. D. manifestó que la ineficacia en el sector público crece con la edad y el tamaño de la institución; «The GPITP and institutional entropy»; *Public Choice*, Fall. 1974 (pág. 81-83).

## B) EL PRESUPUESTO COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA LOCAL

**1. La planificación pública.** En general, la planificación implica una actividad o conjunto de acciones dirigidas voluntariamente hacia el logro de un fin preestablecido, con la intención de reducir a la mínima expresión los acontecimientos futuros imprevistos que pudieran interferir en esta actividad. Se trata de saber lo que se quiere hacer, cómo hacerlo, cuándo hacerlo, y qué medios emplear para ello. Con todo esto, se incrementan las posibilidades de que los fines previstos se alcancen en plazo razonable de tiempo (condición de eficacia), y de que ello se consiga sólo con los medios necesarios (condición de eficiencia)<sup>431</sup>.

Aplicada la planificación a la Administración Pública, supone el diseño de un conjunto de conductas y acciones regladas, expresas, y deliberadamente previstas por los órganos administrativos, tendentes a la consecución de unos fines de interés público que, a su vez, han sido predeterminados como competencia del Ente Público. Si la actuación de cualquier Administración Pública es *per se* una actividad mayoritariamente reglada, la planificación adquiere especial interés, casi necesidad, en el comportamiento administrativo, máxime si partimos de la premisa de la escasez de recursos y su necesidad de programarlos a priori.

Aunque la planificación no es una técnica nueva en la actuación administrativa (el propio presupuesto desde su origen responde a la necesidad de programar los recursos), la planificación tradicional se ha limitado a la formulación de planes futuros, como mera continuación del presente, o como prolongación conceptual del pasado. Esta conducta, en el caso concreto de la Administración local, se ha producido en el mejor de los casos; en el peor, la actividad administrativa local se ha limitado a dar cobertura a la realidad que sucedía en ese momento, si es que no se trataba de acontecimientos ya pasados<sup>432</sup>.

Hoy en día se impone una planificación pública de mayor contenido y ejercicio intelectual, que establezca apriorísticamente las metas deseadas en el futuro y, una vez establecidas, diseñe las estrategias a seguir para alcanzarlas, y confeccione programas concretos de desarrollo y líneas de actuación que tiendan a la consecución de aquellas

---

<sup>431</sup> Coincidimos aquí con la idea expuesta por ÁLVAREZ DE SANTAMARÍA en *El factor presupuestario desde la perspectiva de las grandes unidades administrativas*; IAAP, Sevilla, 2001 (pág. 41).

<sup>432</sup> Un claro ejemplo de ello, precisamente circunscrito al ámbito presupuestario, lo encontramos en la realización material de un gasto y su correspondiente pago al acreedor de la Entidad local sin haber seguido la cadena administrativa que regula el gasto público. Es lo que se conoce como “factura en el cajón” y, hasta tal punto se asume su existencia, que la normativa local contable (con las cuentas de la ICAL 413 *Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto*, o 555 *Pagos pendientes de aplicación*, según el caso) y presupuestaria (con la técnica del reconocimiento extrajudicial de crédito), han previsto mecanismos para incorporar al presupuesto y a la contabilidad este tipo de gastos *contra legem*.

metas<sup>433</sup>. Se trata de una actuación “dirigida” desde el primer momento, que reduce la incertidumbre de los hechos futuros; y “deslizante”, en la que las nuevas circunstancias que surgen en cada momento se incorporan a la planificación, modificando sus metas y estrategias (retroalimentándola), para acomodarse al contexto reinante y adquirir vigencia permanente. Se trata de la denominada planificación estratégica<sup>434</sup>.

Este nuevo modo de planificar, que demandan los ciudadanos; del que comienzan a concienciarse las Administraciones Públicas; y al que debe incorporarse el sector local al mismo tiempo que el resto del sector público; requiere, además de un importante ejercicio técnico, la superación de una dificultad principal: conseguir que su puesta en práctica resulte real y viable. En este punto, el talón de Aquiles de la actividad planificadora siempre ha estado en la determinación de los medios a emplear para conseguir los fines previstos. Esto es, muchos de los planes diseñados hasta ahora por las Administraciones Públicas no han medido, acompañado y, sobre todo, comprometido con su aprobación, el conjunto de medios que resultaban necesarios para su puesta en práctica<sup>435</sup>. Particularmente, se ha planificado con independencia del presupuesto, lo que expone un fallo de base si la legislación actual concibe el presupuesto como el único instrumento apto para la distribución de recursos. Sin la consideración de los recursos (escasos por naturaleza), la planificación no pasa de un mero ejercicio teórico, sin trascendencia práctica, y la presupuestación se convierte en la única actividad programática de la Administración.

Esta dicotomía entre planificación y medios (casi planificación y realidad), por tanto, sólo se salva a través del presupuesto. Una vez encajada la planificación en el presupuesto, supera el riesgo de mera proclama, y adquiere virtualidad. Se trata, pues, de que la planificación, en concreto, los medios que precisa para las acciones previstas, se reflejen en el presupuesto (que supere la incertidumbre presupuestaria), y que utilice éste como su principal cauce. Además, este acoplamiento entre planificación estratégica y presupuesto debe mantenerse durante todo el proceso, de modo que a una corrección de medios, fines y/o acciones planificadas, debe seguir la oportuna reacción presupuestaria para dar cobertura a la nueva situación<sup>436</sup>.

---

<sup>433</sup> Como señalan NOVICK y ALESCH: *El presupuesto por programas...*, op. cit.: «...la planificación no se detiene en la definición de la meta o finalidad, incluye el desarrollo de un plan orientado hacia la acción para alcanzar esos fines» (pág. 248).

<sup>434</sup> El informe OCDE antes aludido, entiende el enfoque estratégico como aquel en el que el modelo preestablecido se adapta a la realidad, y no al contrario. Para ello se precisa que el modo de gestión pública sea flexible, y pueda ajustarse a las necesidades de cada órgano administrativo.

<sup>435</sup> Incluso en los últimos años ha habido un afán planificador -quizá una “sobreplanificación” que ha denostado la planificación como técnica válida y útil en el campo administrativo-, en el que cada Administración Pública “necesitaba” hacer público algún documento de planificación, aunque gran cantidad de ellos no se ha correspondido con actuaciones reales, precisamente por su desconexión con el documento presupuestario.

<sup>436</sup> Al igual que la planificación, la presupuestación crea una retroalimentación entre todos los participantes en el proceso que le permite adaptarse a las nuevas circunstancias a través de las

**2. Presupuesto y planificación.** Si el funcionamiento de las políticas públicas supone la fijación de una meta o conjunto de metas a las que se llega a través del empleo de unos medios previstos, hasta llegar a la evaluación de los logros alcanzados, todos estos pasos pueden realizarse al dictado de las técnicas presupuestarias al uso. A falta de una técnica unánimemente aceptada que discipline este proceso, la elaboración y el tiempo presupuestarios pueden convertirse en el cauce adecuado para el proceso de toma de decisiones y para su elevación al rango de disciplina vinculante, aprovechando los efectos imperativos del presupuesto. No se trata de confundir el proceso de elaboración presupuestaria con la elaboración misma de la política pública, pero sí de considerarlo más allá de un simple medio o componente de aquella para su realización efectiva. Cualquier acción que implique la política sectorial ha de contar con el instrumento presupuestario (al menos superar la barrera de asignación de medios) para ser operativa, y abandonar el plano de la mera declaración programática. El presupuesto no es sólo el objeto principal de la política presupuestaria específicamente considerada, puede ser también el cauce de plasmación de cualquier otra política pública parcial.

La planificación y la presupuestación comparten la necesidad de conjugar medios, prever objetivos y arrojar resultados, de modo que las diferencias en su funcionamiento se limitan: al factor temporal (diferencia que se reduce a través de los escenarios presupuestarios plurianuales); y a la mayor elaboración, alcance y evaluación de las metas en la planificación.

En relación con el factor temporal, los escenarios presupuestarios anuales acercan el presupuesto a la planificación<sup>437</sup>, pero no deben confundirse uno y otro. Aunque han existido tendencias administrativas y políticas tendentes a interpretar los recursos financieros como medida de acción -incluso, se mantiene una cierta conciencia en la Administración local de que el gestor que no llega a gastar íntegramente, o en un porcentaje elevado, los recursos que se le han asignado a través del presupuesto, carece de capacidad o habilidades para gestionar<sup>438</sup>-, gastar incluso con racionalidad, eficiencia, justicia, eficacia y economía no es gestionar los recursos, aunque ayude significativamente a ello. La presupuestación plurianual, a diferencia de la planificación, carece de estrategias, modos y acciones más allá de la mera programación de recursos financieros. Ambos procesos comparten naturaleza previsor, pero la planificación estratégica tiene un contenido y una vocación más amplia, que abarca más que la mera ordenación de recursos en el tiempo.

---

modificaciones de presupuestos o del fondo de maniobra. Por ello, ante un ajuste de la planificación, el presupuesto puede, y debe, responder con una adaptación de sus créditos y, en su caso, de sus previsiones de ingresos.

<sup>437</sup> La necesidad de acompasar temporalmente el programa político y el ciclo presupuestario lo ponen de manifiesto MARLONY, K. y SMILOCK M. L.: *Business cycle and the political process*; Southern Economic Journal; octubre de 1981.

<sup>438</sup> Con los efectos devastadores que ello produce en la eficiencia administrativa. Esto da lugar a lo que habíamos expuesto en nota anterior bajo la denominación de “fiebre del gasto de fin de año”.



Por todo, la relación ideal entre planificación y presupuesto pasa porque las acciones con implicaciones económicas que contemple aquella, tengan un adecuado reflejo en el documento presupuestario (se realicen a través de éste) y, a ser posible, con la misma identidad, detalle e información con la que se concibieron en el documento de planificación.

La planificación estratégica a través del presupuesto ya se ha “legalizado” en el comportamiento administrativo español con la previsión en la actual LGP de dos secciones dentro del Capítulo VI del Título II, dedicadas a este proceso<sup>439</sup>: la primera rediseña los principios generales de la gestión presupuestaria (Sección 1ª), apreciándose el resurgimiento de los principios constitucionales de eficacia y eficiencia (hasta ahora insuficientemente considerados por el legislador), y la ampliación a otros como la objetividad y la transparencia; mientras que la segunda sienta la gestión por objetivos<sup>440</sup>

---

<sup>439</sup> Como afirma PIÑA GARRIDO: «...con la nueva Ley se pretende sustituir el actual sistema de presupuestación, gestión y control del gasto público por otro en el que los departamentos ministeriales deberán cumplir unos objetivos previamente establecidos, so pena de ver reducidos sus recursos en los presupuestos del ejercicio siguiente, y en el que los responsables de cada departamento tendrán mayor autonomía de gestión, mayor capacidad para introducir cambios en las asignaciones presupuestarias recibidas, de modo que puedan utilizarlas con mayor flexibilidad y eficacia. Se introduce en nuestro país, se afirma, un sistema de gestión por objetivos, un presupuesto de resultados»; *Hacia una gestión por objetivos con la nueva Ley General Presupuestaria*; op. cit. (pág. 318).

En esta misma línea legislativa se sitúa la actual Ley General de Subvenciones, que busca la mejora en la gestión y el seguimiento de las subvenciones, así como el control de las asignaciones fraudulentas, para conseguir distribuciones eficaces y eficientes del gasto público.

<sup>440</sup> El funcionamiento de la gestión por objetivos podría resumirse según la siguiente secuencia:

- Los órganos políticos con capacidad de decisión en la materia afectada fijan los objetivos estratégicos (de mayor amplitud y vaguedad), y la dirección pública de cada área establece los objetivos operativos (más concretos).
- Los centros gestores se encargan de detectar los problemas o necesidades sociales o económicas relacionadas con estos objetivos que requieren intervención pública.
- Los centros gestores analizan los factores que la provocan, las actuaciones susceptibles y los destinatarios de las mismas.
- Seguidamente, ordenan su actuación en torno a estos objetivos a través de programas, que puede asociarse en grupos de programas o desagregarse en subprogramas.
- A lo largo del ejercicio presupuestario se mide la consecución de los objetivos mediante indicadores, diseñados por los centros gestores y recogidos en los propios programas presupuestarios.
- Junto con el autocontrol simultáneo a la ejecución del programa, aparecen unos órganos controladores que, mediante auditorías u otras fórmulas aplicadas *ex post*, comprueban los resultados y sus desviaciones, proponiendo las correcciones oportunas.
- Paralelamente a los resultados del programa (o *output*, esto es, los bienes y servicios públicos producidos), se mide el impacto que produce sobre la sociedad y en qué medida se resuelve la situación de necesidad (*outcome*). De este modo, la información obtenida en la última fase de aplicación del programa sirve de retroalimentación para decidir si se continúa

en el sector público estatal (Sección 2ª), trasladando a una norma presupuestaria con rango de ley las propuestas de la nueva gestión pública (*new management*)<sup>441</sup>.

El segundo elemento distintivo entre planificación y presupuesto se basaba en la mayor complejidad de las metas en la planificación. Y es que la presupuestación se circunscribe a objetivos cuantificables económicamente, mientras que la planificación pública abarca fines que no necesariamente implican gasto público. Además, aunque el presupuesto fije objetivos, una de las deficiencias que más se ha criticado en la programación presupuestaria es la falta de un sistema de evaluación de medios empleados y de resultados obtenidos. De hecho, la doctrina científica señala diversas y frecuentes ineficiencias en la fase de evaluación y control presupuestarios, a saber:

- Predominio del control de legalidad.
- Falta de indicadores financieros.
- Retrasos en la rendición de cuentas.
- Mayor preocupación por el gasto en sí que por los resultados.

**3. La planificación pública local y el presupuesto. El presupuesto local como instrumento de planificación.** El modelo de planificación pública justificado anteriormente resulta susceptible de traslado al subsector local, como parte integrante del sector público en el que se encuentra. Es más, su aplicación a la Administración local puede resultar especialmente útil por:

- La proximidad de su acción.
- La concreción de sus competencias.
- Su menor dimensión orgánica respecto a otras Administraciones Públicas la convierte en una estructura flexible (por tanto, apta para experimentar nuevas técnicas de funcionamiento administrativo).
- La mayor inmediatez en la producción de sus efectos.

A pesar de estas aparentes ventajas competitivas para adoptar la planificación pública, lo cierto es que, como en otros procesos de modernización de la Administración Pública española, los Entes locales, en general, se han mantenido en un papel pasivo (observador en el mejor de los casos), a la espera de que estos nuevos procesos vengan impuestos de la mano del legislador estatal. Esta inercia no resta

---

con el programa en el próximo ejercicio presupuestario; se modifica; o se suprime, empleando los recursos en uno nuevo.

<sup>441</sup> Concretamente, el artículo 70, refiriéndose a la gestión por objetivos, determina que: «Los centros gestores del gasto responsables de los distintos programas presupuestarios establecerán, a través de la elaboración de los programas plurianuales a que se refiere el artículo 30 de esta Ley, un sistema de objetivos a cumplir en su respectiva área de actuación, adecuado a la naturaleza y características de ésta. Los sistemas de gestión y control de los gastos públicos deberán orientarse a asegurar la realización de los objetivos finales de los programas presupuestarios y a proporcionar información sobre su cumplimiento, las desviaciones que pudieran haberse producido y sus causas».

importancia ni utilidad alguna al proceso de planificación, ni a su relación con el presupuesto que se expone, aunque hace fuerza en contra del proceso para su implantación.

El punto de partida de la planificación pública local debemos situarlo dentro del cuadro de competencias asignadas legalmente a los Entes locales (básicamente, en el artículo 25 LRBRL para los Municipios; y 31 LRBRL para las Provincias). Dentro de este cuadro competencial, las autoridades locales deben definir las prioridades u objetivos políticos (operativos) que pretenden alcanzar durante su mandato<sup>442</sup>.

Los objetivos operativos deben ser incluidos, en una primera fase, dentro de un plan de acción local que establecerá las líneas básicas de actuación tendentes a obtenerlos. Para mayor operatividad, este plan debería tener un horizonte temporal coincidente con el mandato de la Corporación local. De modo que, la primera conexión entre planificación y presupuesto se produce en este estadio, a través de los escenarios presupuestarios y de los programas de inversión y financiación plurianuales<sup>443</sup>. Por tanto, en estos documentos plurianuales se puede reflejar una primera cuantificación de los objetivos del plan de acción local y, al igual que éste, se muestran como un documento flexible, abierto y revisable con ocasión de la aprobación de cada presupuesto anual.

El plan de acción, como documento generalista, necesita de planes parciales concretos, de ahí que deba estructurarse a través de distintas políticas públicas sectoriales, coincidentes con cada una de las áreas de actuación o gestión<sup>444</sup>. Cada una de estas políticas sectoriales refleja el o los objetivos que le incumben por razón de la materia y cuenta con un proyecto de implantación en el que se prevé, de modo particular, las etapas, plazos, y actuaciones necesarias para lograr aquellos objetivos perseguidos.

Hasta aquí nos movemos aún en un plano puramente teórico o programático, es a partir de este momento cuando los planes diseñados son valorados materialmente a través de la asignación de medios, por tanto, cuando el presupuesto despliega toda su eficacia. La asignación de medios constituye un proceso de valoración y aprobación de las medidas materiales necesarias para llevar a efecto el plan de acción local. En lo que

---

<sup>442</sup> Desde la óptica de la lógica democrática, los objetivos operativos deberían coincidir con los anunciados, de modo más o menos genérico, en el programa electoral que haya presentado el partido que aspiraba al gobierno local durante la campaña electoral.

<sup>443</sup> En *Cuestionario sobre Presupuestación Local*, op. cit.; a la pregunta: «¿Cuál es el documento más imprescindible en la elaboración del presupuesto?», el 75% contestó que es el presupuesto del ejercicio anterior el documento más importante y sólo el 1,72% de los encuestados recogieron como más relevante el programa político del partido del gobierno local.

<sup>444</sup> Estas áreas de acción coinciden con las delegaciones por razón de la materia que realiza el Presidente de la Entidad local con ocasión del inicio del mandato, y a cuyo frente se encuentra un miembro corporativo del Gobierno local.

aquí interesa, se podría distinguir entre asignación de medios económicos (todos lo que impliquen gasto público local) y no económicos<sup>445</sup>. En este momento aparece el presupuesto general de la Entidad local como instrumento de programación económica de la política pública local, y donde la concreción del presupuesto anual, y sus efectos vinculantes, dan sentido a la política pública.

El reflejo presupuestario de la planificación pública local pasa por un primer proceso en el que se analizan las posibles alternativas técnicas, debidamente valoradas, que permitan alcanzar los objetivos fijados en un plazo de tiempo determinado. La valoración económica de cada una de las alternativas propuestas facilita la toma de la decisión presupuestaria ya que, una vez propuesta cada medida de acción, en función de la mejora y ventajas que produzca al interés público local, pero también de los recursos financieros y del período que necesite para su puesta en funcionamiento<sup>446</sup>, se decidirá cuáles de ellas deben realizarse (esto es, esencialmente, el funcionamiento del denominado “public choice”). En este punto es en el que se muestra con mayor claridad la utilidad de la técnica presupuestaria empleada.

Y es que la utilización de una determinada técnica presupuestaria no es sino un método para la asignación de los recursos disponibles entre las distintas propuestas. Particularmente, este proceso resulta sencillo si se opta por una técnica programática, en la que el presupuesto asigna los recursos a cada una de las acciones (traducidas ahora en programas) que han sido prefijadas en la política sectorial. El resultado de esto son los programas y subprogramas presupuestarios que conforman el presupuesto general anual, y que reflejan, con efectos vinculantes, las líneas de actuación concretas de cada política sectorial<sup>447</sup>, lo que pone de manifiesto una nueva conexión entre planificación y presupuesto local. En este momento, la medida de acción pública adoptada en el presupuesto general adquiere contenido y despliega fuerza jurídica.

---

<sup>445</sup> Junto a la planificación económica, se hará necesario planificar los efectivos y medios técnicos y humanos precisos para su implementación. Aunque en este proceso el presupuesto no constituye el instrumento de asignación de recursos, incide directamente en él puesto que los citados medios necesitarán de la previsión presupuestaria que los ampare.

<sup>446</sup> Lógicamente, la técnica elegida incidirá directamente en la mayor o menor disponibilidad de los recursos (según se utilice una técnica más o menos respetuosa con las asignaciones precedentes) y, por tanto, en la mayor capacidad de decisión local. Por otro lado, una técnica que utilice la responsabilidad en la gestión, estimula a los participantes hacia actuaciones nuevas o mejores que les permitan mantener o aumentar sus asignaciones.

<sup>447</sup> Según este funcionamiento, la asignación de recursos presupuestarios encierra una verdadera selección de las inversiones y medidas de fomento que requiere cada acción. Aquellas que superen “la barrera presupuestaria” serán las que tengan finalmente reflejo en los capítulos 1 (recursos humanos asignados al programa); 2 (bienes y servicios corrientes necesarios para su funcionamiento); 6 (inversión real necesaria); y/o 7 (inversión indirecta a través de acción de fomento), del presupuesto de gastos.

Una vez confeccionados los programas presupuestarios, se ejecutarán conforme se ejecuta el presupuesto y, una vez realizados, entramos en la última fase del proceso, en la que se miden los objetivos alcanzados y se evalúan las políticas y las acciones desarrolladas. Obligatoria­mente existirá una evaluación final con ocasión de la terminación del periodo de ejecución (coincidente con el año natural); y opcionalmente, se pueden establecer evaluaciones parciales que permitan advertir posibles desviaciones (generalmente, a final de cada trimestre o semestre), e introducir las correcciones necesarias (esto dará a la planificación local un enfoque estratégico). De nuevo aquí se produce un entronque con el presupuesto a través de los indicadores de ejecución y realización presupuestarios<sup>448</sup> que se formulan con el cierre del ejercicio y a mediados del mismo (avance de la liquidación presupuestaria), de modo que, si procediera, se

---

<sup>448</sup> La valoración de resultados constituye una de las armas más eficaces de cara a la corrección de la política pública de la Corporación como ya advertieran NOVICK y ALESCH: *El presupuesto por programas...*, op. cit. (pág. 248): «...Es imprescindible un sistema de indicadores para ayudar a determinar los cambios del estado de un sistema...Analizando las diferencias entre lo que es y lo que debiera ser, se pueden hacer los planteamientos de los problemas».

A pesar de su importancia, la evolución legislativa local en esta materia se encuentra aún en fase incipiente. Así, la primera muestra de esto se introdujo una vez entrada en vigor la Ley de Haciendas Locales, con ocasión de una primera modificación a su contenido, mediante la que se exigía a los Municipios de más de 50.000 habitantes y las demás Entidades locales de ámbito superior, como documentos que debían acompañar a la Cuenta General, una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y una Memoria demostrativa del grado en que se cumplían los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados en relación con el coste de los mismos. Posteriormente, la actual ICAL ha introducido algunos indicadores de gestión en la Memoria anual (que ya expusimos en el correspondiente apartado), que han supuesto un avance importante en esta materia.

No obstante, aún quedan por experimentar en esta fase de evaluación instrumentos parapresupuestarios (sic) como la contabilidad analítica o la contabilidad de gestión, que ayuden a sistematizar los resultados. Se trata de adoptar instrumentos que permitan definir, para cada actividad o bloque decisión, unos parámetros que expliquen de forma clara y medible las relaciones entre los productos o servicios producidos con otras variables explicativas. Ejemplos de estos indicadores de gestión serían el coste total por alumno, el número de alumnos por profesor, coste total por lector de biblioteca, número de visitantes de un museo por personal, coste por visitante, número de consultas por médico, coste de una cama hospitalaria, número de enfermos por médico, etc. El funcionamiento de estos indicadores podría responder a las siguientes pautas:

- En primer lugar, un análisis estático de los mismos referido a un solo ejercicio mediante el que se comparan los objetivos logrados con los previamente fijados y con los niveles óptimos de gestión.
- En segundo lugar, un análisis dinámico reflejando las desviaciones producidas en el ejercicio y las producidas respecto a los últimos ejercicios, que mostrará la tendencia de evolución.
- Y en tercer lugar, un análisis comparado entre los indicadores de la Entidad local analizada y los indicadores de Entidades locales de similares características por situación, población, desarrollo, volumen de presupuesto, etc.

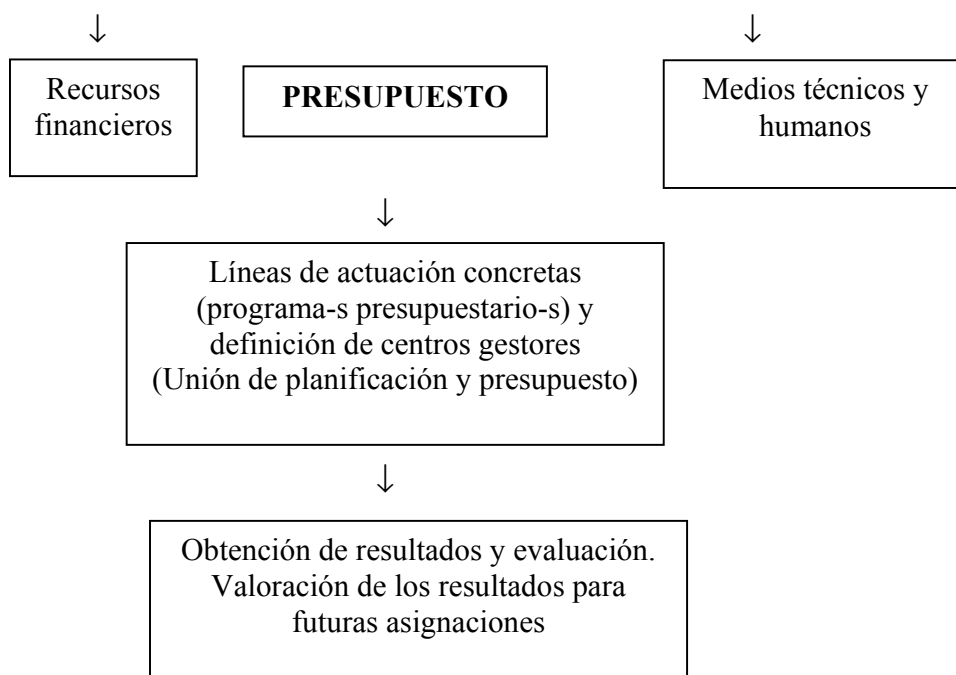
adaptaría el presupuesto (al tiempo que se corrige la medida de acción pública) a las correcciones oportunas a través de las modificaciones presupuestarias<sup>449</sup>.

Una ventaja adicional que aporta este proceso conjunto de planificación y presupuestación consiste en fijar un sistema de responsabilidades en la gestión. La presupuestación por objetivos, al igual que la planificación estratégica, permite definir los centros de responsabilidad de la Corporación. Para que se acoplen ambos procesos se necesitaría que la organización administrativa definida en el correspondiente organigrama, y ordenada según los objetivos programáticos de la Entidad local, coincidiera con los centros con responsabilidad presupuestaria. De este modo, el sistema sienta la autonomía, pero también la responsabilidad, en la gestión de los centros gestores del gasto.

El proceso hasta ahora expuesto podría esquematizarse a través del siguiente gráfico:



<sup>449</sup> No obstante, el abuso de las modificaciones presupuestarias va en contra de lo que se ha venido a denominar “calidad presupuestaria” (la calidad presupuestaria mediría la mayor o menor corrección en los presupuestos originarios, de modo que una liquidación de presupuesto que arroje desviaciones importantes respecto a las previsiones iniciales, o que muestre un volumen importante de modificaciones presupuestarias, se alejará de la variable calidad presupuestaria, y viceversa), de ahí que resulte aconsejable la utilización de fondos de maniobra presupuestaria que absorban este tipo de correcciones, cuando se trate de correcciones cuantitativas.



En este esquema se aprecia cómo las fases del ciclo presupuestario se adaptan perfectamente a las etapas de la planificación estratégica, con lo que ambos desarrollos aparecen de modo sincronizado.

En definitiva, dentro del ciclo público local, el presupuesto local se presenta no sólo como un instrumento al que obliga la legalidad vigente para controlar la acción de gobierno (visión restrictiva o clásica del presupuesto), hoy en día también se muestra como una herramienta para conseguir los objetivos fijados en el plan de actuación local, facilitando el proceso de decisión pública. En el contexto local el presupuesto se convierte en la principal muestra de la planificación pública local, de ahí que su elaboración suponga un conocimiento profundo de los medios humanos<sup>450</sup>, materiales y financieros de la Corporación para procurar la optimación de los mismos. Planificación estratégica y presupuestación programática o por objetivos aparecen en la realidad local como procesos “gemelos”, que pueden y deben discurrir de modo paralelo en la acción pública.

<sup>450</sup> Aquí se evidencia la necesidad de coherencia entre el presupuesto y los instrumentos de ordenación de los recursos humanos de la Entidad local (particularmente, del organigrama, de la plantilla y de la Relación de Puestos de Trabajo), lo que constituye un ejemplo más del carácter transversal y polivalente del presupuesto como documento que trasciende de la mera realidad económica para convertirse en uno de los instrumentos base para la realización de las políticas locales sectoriales.

## TERCERA PARTE

# **«EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS ENTES LOCALES. GESTIÓN Y PLANIFICACIÓN FINANCIERA LOCAL»**





## I. EL MARCO DE REFERENCIA DE LAS HACIENDAS LOCALES ESPAÑOLAS

### A) LOS CONCEPTOS DE HACIENDAS LOCALES

Aunque nuestro ordenamiento se refiere de modo expreso, incluso institucionaliza, el término Haciendas locales -comenzando por la propia Constitución Española y siguiendo por la legislación básica y de desarrollo-, lo cierto es que no aporta un concepto positivo de las mismas. A lo sumo, la legislación básica se atreve enumerar, y regular, los recursos que integran las Haciendas locales españolas.

Por esto, desde la perspectiva del Derecho positivo, sólo cabe un concepto objetivo de Haciendas locales entendidas como el conjunto de recursos que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los Entes locales para el cumplimiento de los fines que le son propios. Una “bolsa” donde afluyen ingresos provenientes de distintas fuentes, estables o no.

Pero a todo ingreso sigue, antes o después, un gasto, como si se tratara de las dos caras de una misma moneda. Y aunque *prima facie* se suele asimilar la hacienda con el conjunto de ingresos, lo cierto es que quedaría incompleto el concepto de Haciendas locales si no se incluyera en él la vertiente del gasto. Por tanto, las Haciendas locales abarcan una realidad más amplia cual es el conjunto de la actividad económica que realiza el Ente local en el ejercicio de sus competencias. Y en este sentido, trasladando al ámbito local aquel concepto genérico de hacienda pública que daba la legislación presupuestaria general, podríamos definirlo como el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Ente local y a los entes de él dependientes.

En realidad, cualquier concepto válido de hacienda local va a estar condicionado por la óptica desde la que se planté. Y así, desde una perspectiva más dinámica e integradora, podríamos definir la hacienda pública local como la coordinación económica activa establecida entre el patrimonio del Ente público local y los habitantes de su territorio, con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo.

También es factible, incluso acertado en el presente caso, la definición del concepto desde la perspectiva estrictamente subjetiva. El régimen local español es un sistema complejo en el que se incardinan una pluralidad de entes de distinta historia, naturaleza, potestades, tamaño y extensión. Esto es lo que motiva que el ordenamiento español, y la jurisprudencia y la doctrina que le siguen, utilicen el plural para referirse a las Haciendas locales por corresponder, a su vez, a una diversidad de entes que conviven en el régimen local español.

Aún más, la legislación básica sobre régimen local ha establecido una distinción primaria entre los distintos entes acogidos en el subsector local, en función de la existencia

o no de base territorial como elemento determinante de mayores o menores potestades<sup>451</sup>. Y aunque a todas estas Entidades, territoriales o no, le es común la necesidad de recursos financieros con los que hacer frente a las actividades y servicios públicos que prestan, lo cierto es que todas esas circunstancias que diferencian a unos Entes de otros han influido en la configuración y amplitud de sus propias haciendas, como analizaremos en su momento.

De esta diferente dimensión de las Haciendas locales llama poderosamente la atención la discriminación que padecen las Provincias e Islas respecto a los Municipios por carecer de impuestos propios -fuente emblemática de recursos para cualquier ente autónomo que se digne a serlo-. Sorprende que la legislación de régimen local haya tratado de igual a los tres Entes locales territoriales cuando regula las potestades o las competencias de los mismos y, en una materia tan clave como las anteriores como es la articulación de su respectiva hacienda, haya privado a dos de ellos de un desarrollo completo. Es indudable que la trayectoria histórica influye en la configuración actual de cualquier ente o persona, pero no lo es menos que desde el momento en que el ordenamiento constitucional está dotando de personalidad y autonomía a una entidad, cualquier recorte posterior por la legislación de desarrollo es una discriminación *ad hoc*, tan subjetiva como criticable. Esto es, desde la perspectiva constitucional no se recoge o ampara esa discriminación, puesto que ni se priva ni se efectúa distinción alguna entre la Hacienda municipal y la Hacienda provincial cuando se prevé la eventualidad de impuestos locales -artículos 133 y 142 CE-. De ello podemos concluir con la virtualidad de un sistema de ingresos local que prevea impuestos de titularidad provincial y/o insular.

## **B) LA GARANTÍA INSTITUCIONAL DE LAS HACIENDAS LOCALES ESPAÑOLAS**

La Constitución Española ha posibilitado desde su entrada en vigor un modelo de Estado amplio y complejo, en el que conviven una pluralidad de organizaciones territoriales dotadas de autonomía. Este principio, y derecho al mismo tiempo, constituye la piedra angular de la estructuración del Estado Español.

El principio de autonomía consiste, básicamente, y huyendo de tecnicismos, en aceptar una distribución vertical del poder público, dando participación del mismo, además de a los órganos centrales del Estado, a otras entidades de distinto nivel; las Comunidades Autónomas, caracterizadas por la autonomía política; y las Provincias y Municipios, dotados de una autonomía que nadie se atreve a calificar como política, al menos en el presente<sup>452</sup>.

---

<sup>451</sup> Es el artículo 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Jurídico Local, el que establece una distinción que ha sido acogida unánimemente por la normativa y por la doctrina posterior para abordar cualquier planteamiento o estudio sobre el régimen local.

<sup>452</sup> El planteamiento de la autonomía territorial ha ido en todo momento ligado a su relación con la soberanía de la Nación -soberanía vs autonomía-. El dilema se resuelve reconociendo como único residente de la soberanía al pueblo español que, a su vez, se encuentra representado por las Cortes Generales (poder legislativo del Estado), de lo que se puede deducir que, desde la perspectiva de

Sin duda, la falta de concreción constitucional de la idea de autonomía provocó una confusión inicial en torno al contenido y grado de autonomía reconocido a unas y otros, que la jurisprudencia posterior del Tribunal Constitucional, y la doctrina, se han encargado de descifrar en gran parte.

De hecho, fue el propio Tribunal Constitucional<sup>453</sup> el que acuñó la expresión “euforia autonómico-local” para calificar la actitud en la que cayó gran parte del localismo español de aquella época que se amparaba, precisamente, en esa regulación confusa con la que la Constitución, en su artículo 137, dotaba de autonomía a los Entes locales «... *para la gestión de sus respectivos intereses*». Esta embriaguez de localismo -provocada quizá como movimiento de reacción al prolongado régimen centralista con el que rompía el texto constitucional- invadió los círculos jurídicos locales y, especialmente, la gestión local, sobre todo en el contexto económico-financiero, y tuvo su punto álgido con la aprobación de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, que, en concreto, otorgaba libertad a los Ayuntamientos para cuantificar sus principales figuras tributarias; pero, en abstracto, supuso aceptar que el principio de autonomía financiera local prevalecía sobre la reserva de ley y el poder originario del Estado para establecer tributos<sup>454</sup>. El propio Tribunal zanjó la cuestión al desautorizar la equiparación autonomía local y autogobierno local.

Esta confusión se agravó puesto que *ab initio*, desde algunos sectores, no se aceptó que la autonomía local fuera equiparable a la autonomía reconocida a las Comunidades Autónomas, pese a que, paradójicamente, el término utilizado para aludir a una y a otra es idéntico<sup>455</sup>. De hecho, hoy en día conservan apoyos parciales algunas posiciones doctrinales

---

nuestro texto constitucional, la soberanía no es apropiable por ningún poder territorial subestatal, ni siquiera invocando una supuesta legitimidad o consentimiento prestado por los residentes de ese ámbito territorial. Con esta afirmación zanja el texto constitucional un posible debate irresoluble. Por tanto, la dicotomía entre soberanía y autonomía hay que superarla entendiendo esta última como un poder limitado precisamente por la primera que, en todo caso impera, y ostenta un valor superior, una legitimidad plena. Y, lejos de contradecirse una y otra, la autonomía sólo existirá en un marco soberano que reside en los ciudadanos de la Nación, y adquiere sentido dentro de él.

<sup>453</sup> STC 179/1985, de 18 de diciembre, cuya importancia radica en haber sentado doctrina para la jurisprudencia posterior.

<sup>454</sup> Muestra de esta interpretación fue la redacción originaria del artículo 106 de la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local, que iba más allá del tenor constitucional al declarar que: «...*Las Entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos*», ya que desvinculaba el poder tributario de las Entidades locales del principio de autonomía al que lo había unido la propia CE en su artículo 133.2: «...*Las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos*». La rebelión fue atajada por el Tribunal Constitucional con la sentencia referida –STC 179/1985, de 18 de diciembre–, mediante la que declaró la inconstitucionalidad de esta redacción y, posteriormente, en STC 19/1987, de 17 de febrero, que declaraba inconstitucional la facultad reconocida por la Ley 24/1983 a los Ayuntamientos para fijar libremente el tipo de gravamen de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana.

<sup>455</sup> El artículo 137 CE, que abre el Título VIII del texto, se refiere indistintamente a la autonomía de las Comunidades Autónomas y Municipios y Provincias. Posteriormente, el artículo 140, para los Municipios; 141 para las Provincias; y el artículo 143, para las Comunidades Autónomas, utiliza el

que planteaban con claridad la distinta posición constitucional que ocupan las Comunidades Autónomas y los Entes locales en este punto<sup>456</sup>. No obstante, a tenor de lo que ha deparado la evolución constitucional hasta nuestros días, las opiniones más matizadas parecen mantener mayor vigencia<sup>457</sup>, y abren la línea de lo que podríamos denominar “autonomía ralentizada” o de “segunda velocidad”, para los Entes locales.

Y en lo que aquí interesa, en un Estado descentralizado territorialmente, la proclamación de autonomía por parte de los poderes subestatales (sic) exige un correlativo sistema de ingresos que sufrague los gastos de éstos. Así, nuestro ordenamiento de modo sucinto, y nuestra jurisprudencia constitucional de un modo más taxativo y contundente, han concebido el principio de autonomía como un término polivalente, cuya proclamación implica no sólo el derecho político a mantener un margen de independencia respecto al poder central, también la dotación de un sistema financiero propio a cada uno de los niveles territoriales, que les permita conseguir el objetivo de autonomía política y/o

---

mismo término. Y este mismo es empleado por los constituyentes en el artículo 2 del Título Preliminar, con efectos genéricos.

<sup>456</sup> J. MARTÍN QUERALT explica que: «... Se margina cualquier duda que aún pudiera quedar al intérprete de la Constitución acerca de la diferente posición constitucional que ocupan la Comunidades Autónomas y los Entes Locales. Es cierto que la autonomía se predica de ambos tipos de Entes, pero no lo es menos que la diferenciación, aunque sólo sea *ratione materiae*, es también clara. Si bien es cierto que la Constitución no ha formulado *expresis verbis* tal diferenciación, no lo es menos que de una interpretación sistemática de la misma no es difícil concluir en que la posición que ocupan ambos tipos de Entidades es distinta». *La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*; Civitas, Revista De Derecho Financiero, número 35. (pág. 469). 1982. Más radical es la opinión de J. L. RUBIO DE URQUÍA para quien el Tribunal Constitucional, con la STC 19/1987, antes referida, vació de contenido un concepto constitucional, cual es el de la autonomía, que nunca debió adoptarse para el sector local puesto que el Derecho Político no concibe la autonomía fuera del marco del autogobierno. Esto lo justifica desde la demagogia en la que incurrieron los constituyentes cuando dieron redacción al Título VIII, dedicado a la organización territorial del Estado, por lo que el alto tribunal lo que hizo no es si no operar una reforma constitucional tácita, ante la resistencia a reformar expresamente el texto constitucional, para aceptar sólo la autonomía local en el ámbito de la gestión. *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*”. El Consultor de los Ayuntamientos, Publicaciones Abella, Tomo I, Madrid, 1996.

<sup>457</sup> F. GARRIDO FALLA: *Comentarios a la Constitución Española*; ed: Civitas; Madrid, 1985; (pág. 1488), después de referirse a la autonomía de las Comunidades Autónomas, matiza que: «En cambio, la autonomía que se atribuye a los Entes locales tiene un carácter más limitado: se trata de dejar establecida su sustantividad y plena personalidad jurídica para el cumplimiento de sus fines. Unos fines que, por otra parte, a diferencia de lo que ha ocurrido en alguna fase de nuestra evolución constitucional, no se les reservan a la Constitución, sino que vendrán atribuidos por legislación ordinaria». En la misma línea, CAZORLA PRIETO dice: «...La causa de ello quizá resida, además de la consideración secundaria que los Entes locales han recibido en la Constitución de 1978, en que el grado de poder político que confiere el ordenamiento constitucional a los Entes autonómicos es superior al que atribuye a las Corporaciones locales». L. M. CAZORLA PRIETO: *El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*, Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local. 1982. (pág. 48).

administrativa, y que demuestre solidez suficiente como para no caer en la pseudo-autonomía o concesionismo.

La correlación expuesta únicamente se explica bajo la articulación interdependiente del binomio autonomía-suficiencia financiera<sup>458</sup>. Esto es, sólo se puede hablar de autonomía (política, normativa y administrativa), cuando los entes beneficiarios cuentan con un sistema de ingresos, más o menos dependiente del poder central, pero que, en todo caso, gestionan con discrecionalidad -lo que supone mantener un difícil equilibrio entre dependencia estatal y discrecionalidad local, evitando ingerencias, como explica Entrena Cuesta<sup>459</sup>-. Y, al tiempo, únicamente podrá darse un sistema de ingresos propio cuando se posea la autonomía necesaria para decidir sobre las cuestiones fundamentales del mismo.

La Constitución Española hace un primer reconocimiento del principio de autonomía dentro de su Título Preliminar<sup>460</sup>, en el sentido multívoco al que nos referíamos, para todas las nacionalidades y regiones que en ellas se integran<sup>461</sup>. Esta primera alusión, necesariamente, hay que ponerla en relación con las menciones, que de modo más certero y preciso, se contienen en el Título VIII, dedicado a la organización territorial del Estado.

---

<sup>458</sup> La relación mutua entre uno y otro principio es meridianamente explicada en la Exposición de Motivos del TRLHL, Motivo II: «... *En efecto, el principio de autonomía coadyuva a la realización material de la suficiencia financiera en la medida en que esta depende en gran parte del uso que las corporaciones locales hagan de su capacidad para gobernar sus respectivas haciendas y, en particular, de su capacidad para determinar dentro de ciertos límites el nivel del volumen de sus recursos propios. Por su parte, la suficiencia financiera enmarca las posibilidades reales de la autonomía local, pues, sin medios económicos suficientes, el principio de autonomía no pasa de ser una mera declaración formal*».

<sup>459</sup> ENTRENA CUESTA, R., en *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1980. (pág. 1530): «De nada servirle, en efecto, la consagración de dichos principios si las Haciendas locales no fuesen autosuficientes para alcanzar sus fines. Pues o habrían de renunciar a ejercitar las funciones de su competencia, con lo que la descentralización y la autonomía se volverían, en definitiva, en contra de los ciudadanos, que carecerían de los servicios necesarios, o habrían de acudir a la ayuda de otros Entes por la vía de la subvención: con lo que, si bien se mejoraría la prestación de servicios, se produciría una erosión de los principios de referencia al possibilitarse, mediante aquéllas, una penetración del sujeto subvencionante en la gestión de la Corporación subvencionada».

<sup>460</sup> La ubicación de este principio en el Título Preliminar tiene un fuerte significado jurídico por cuanto a todos los valores en él recogidos se les atribuye un carácter informador e integrador del resto del texto constitucional.

<sup>461</sup> Aunque los dirigentes de algunas Comunidades Autónomas han querido privatizar los términos “nacionalidades y regiones” concibiéndolos como una alusión única al modelo regional -hoy en día autonómico- propio de las Comunidades Autónomas, lo cierto es que la autonomía que proclama este precepto se ha entendido por la doctrina constitucionalista como un referente a cualquier ente territorial al que el ordenamiento español le reconoce personalidad de derecho público y capacidad para la gestión de sus respectivos intereses.

Resulta obligado detenernos en el Título citado para comprender el contexto general desde el que se deben analizar las Haciendas locales en España.

El Título VIII -el tercero en extensión del texto constitucional- está estructurado en tres Capítulos:

Capítulo primero: «*Principios generales*»; que abarca los artículos 137 a 139.

Capítulo segundo: «*De la Administración Local*»; que abarca los artículos 140 a 142.

Capítulo tercero: «*De las Comunidades Autónomas*»; que abarca los artículos 143 a 158.

El precepto que abre el Título, a modo de premisa mayor, declara la autonomía para los Municipios, Provincias y Comunidades Autónomas que se constituyan<sup>462</sup>. Constituye el primer mandamiento del Estado descentralizado español, y en él se usa el término autonomía en un sentido amplio e integrador. De hecho, no se hace distinción, ni matices, en el tipo de autonomía reconocida a unos y otros poderes, tal y como advertíamos.

Dentro ya del Capítulo II, bajo el epígrafe “*De la Administración Local*”, se reitera el principio de autonomía local para los Municipios y para las Provincias. Pero hay que esperar hasta el artículo 142 para encontrar la dogmatización de las Haciendas locales. En él hay una mención explícita al principio de suficiencia financiera y, hay que entender, una mención implícita o teleológica al principio de autonomía específicamente referido al ámbito financiero local:

*«Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas».*

Este precepto instituye el título competencial de las Haciendas locales, y sobre él se asienta, a modo de pirámide invertida, toda la legislación económico-financiera que afecta a los Entes locales, así como las constantes reivindicaciones que desde el mundo local se plantean en torno a un modelo solvente de Hacienda pública.

Si hacemos una primera aproximación al precepto, podemos observar tres partes bien diferenciadas de las que, a su vez, se pueden extraer tres consideraciones: la proclamación expresa de las Haciendas locales; la imposición del deber/derecho de suficiencia financiera; y la enumeración de las fuentes de financiación básicas que las deben abastecer.

Respecto a la primera cuestión, llama la atención que los constituyentes se refirieran a ellas de modo nominativo, como sujeto, como si personificaran las Haciendas locales. Parece con ello que se hubiera pretendido dotar de suficiente solemnidad al ámbito financiero como para desvincularlo del término más genérico de Ente local, como si se

---

<sup>462</sup> Según el artículo 137 CE: «*El Estado se organiza territorialmente en Municipios, en Provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*».

tratara de un apéndice de la persona jurídica a la que sirve. Desde luego, fuera o no esta la intención de los constituyentes, lo cierto es que su reconocimiento expreso en la Constitución “garantiza” su existencia posterior en la normativa de desarrollo, y permite su invocación constitucional.

En el núcleo del precepto encontramos los principios base de las Haciendas locales. Primeramente se alude, de modo expreso y empleando formas imperativas, a la suficiencia de medios que debe garantizarse a las arcas locales. En segundo lugar, un segundo principio, el de la autonomía financiera, se puede entrever si tenemos en cuenta dos circunstancias; por un lado, el artículo pone la suficiencia en relación con las funciones que la Ley atribuye a los Entes locales, esto es, con el conjunto de actividades y servicios que realizan, que no es otra cosa que la sustancia de la autonomía. Y de otro lado, este artículo se encuentra ubicado en un Título que empieza asentando la autonomía como el principio general de la organización territorial del Estado, y en un Capítulo cuyos artículos precedentes reafirman este principio para los entes locales territoriales.

Tras el análisis del precepto 142 del texto constitucional, se puede hablar de la proclamación expresa del principio de suficiencia financiera, y de un soporte intuitivo para el principio de autonomía financiera, aunque esta última deducción no es unánime ni en la jurisprudencia constitucional<sup>463</sup>, ni en la doctrina, puesto que algún autor, como consecuencia de que la autonomía financiera parece corresponder mejor, según la terminología constitucional, a las Comunidades Autónomas, prefiere reservar para las Corporaciones Locales únicamente el principio constitucional de suficiencia financiera<sup>464</sup>, incluso quien defiende la identidad de ambas<sup>465</sup>.

La última parte del precepto sienta un elemental sistema de financiación local: los tributos propios y la participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas. Se trata de un sistema bifronte puesto que para conseguir los primeros se necesita de la vía interna o autóctona -hasta aquí se trataría de un sistema retroalimentado donde el productor y

---

<sup>463</sup> La Sentencia 6/1983, de 4 de febrero, del Tribunal Constitucional, precisa en su fundamento jurídico 4º que: «... Dejando de lado el hecho de que en lo relativo a las Haciendas locales es el principio de suficiencia, y no el de autonomía, el formulado expresamente por el art. 142 de la CE...». A pesar de este pronunciamiento ha sido el propio Tribunal Constitucional el que ha hablado sin tapujos del principio de autonomía local y, específicamente, de autonomía financiera local aunque su apoyo constitucional no sea manifiesto.

<sup>464</sup> J. LASARTE ALVÁREZ, por ejemplo, dice que: «... Y, además, lo que garantiza el artículo 142 no es la autonomía financiera, sino la suficiencia financiera de las Haciendas locales, que es cosa diferente, aunque la autonomía deba basarse en la suficiencia financiera y conducir a la misma». *Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Civitas, Revista De Derecho Financiero, número 22. (pág. 216). 1979.

<sup>465</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. *Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución Española*. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. (pág. 101).



consumista es el mismo-, y de una vía externa o compartida –donde concurren varias voluntades-; y para los segundos, sólo cabe la vía de la financiación externa o dependiente.

En conclusión, la Constitución Española declara la realidad de las Haciendas locales, le asiste de dos principios que les son inherentes, y fija unas reglas mínimas para el sistema de fuentes financieras. Esta *tria precepta* constituyen el núcleo duro o indisponible de la garantía institucional de las Haciendas locales en España.

Aunque cronológicamente posterior, la garantía institucional de las Haciendas locales experimentó su consolidación, al tiempo que un importante impulso, con ocasión de un hito jurídico que, necesariamente, hay que traer a colación si se habla de la investidura de las finanzas locales, cual es la Carta Europea de Autonomía Local<sup>466</sup> (en adelante, CEAL), concretamente la regulación contenida en su artículo 9<sup>467</sup>.

En ella se postulan con mayor claridad las bases constitucionales de las Haciendas locales que hasta ese momento conocía nuestro ordenamiento. Así, respecto a la suficiencia financiera, la reconoce expresamente como un derecho que asiste a sus destinatarios; y respecto a la autonomía financiera, introduce una vertiente de la misma que comprende la libre disposición de los recursos que gestionan los propios entes afectados<sup>468</sup>. Esto, desde luego, aporta una segunda vertiente del principio de autonomía financiera junto con la ya conocida potestad de decisión sobre la fijación y regulación de determinados recursos, que más adelante abordaremos bajo la denominación de la “bivalencia de la autonomía financiera”.

Pero no es este el aspecto más destacable del texto. La CEAL desarrolla, y se puede afirmar, sin reservas, que amplía, las bases constitucionales con unas manifestaciones que van más allá del literal constitucional, y que se pueden sintetizar en los siguientes puntos:

1. Perfecciona el sistema de ingresos de los Entes locales: Así, garantiza otras fuentes de financiación como los ingresos patrimoniales.
2. Alude a un sistema financiero diversificado, en cuanto a los recursos; y evolutivo, en cuanto los costes que debe atender.

---

<sup>466</sup> Para España, su entrada en vigor se produjo el 1 de marzo de 1989, de conformidad con lo establecido en el artículo 15.3 de la misma.

<sup>467</sup> Como cuestión previa debe justificarse la validez y acierto de invocar este texto cuando se alude a la garantía institucional. Y es que su carácter de tratado internacional, y concretamente su integración dentro del Derecho comunitario, formalmente asumido por el Estado Español, sitúa a este texto en una posición superior en la pirámide normativa. No es objeto de este estudio realizar una reflexión sobre la posición jerárquica respecto a la Constitución Española puesto que la práctica, y la propia cuestión de fondo, es que ambos textos gozan de una reforzada protección jurídica y, por tanto, con medios de defensa equiparables en cuanto a sus efectos. Por estas razones parece que este debate resulta banal, y quizá contenga atractivo para la teoría jurídica pero no para la cuestión que aquí se analiza.

<sup>468</sup> El apartado 1 del precepto preceptúa que: «*Las Entidades locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias*».

3. Discrimina positivamente a las Haciendas locales de menor capacidad con su acceso a medidas extraordinarias que compensen sus deficiencias específicas, sin que esto merme su propia autonomía financiera.
4. Alude a la autonomía financiera circunscrita al ámbito tributario al reservar para los entes locales un margen de decisión en la cuantificación de las deudas tributarias.
5. Proclama el derecho de consulta a las entidades locales en el proceso de distribución de recursos que les afecten.
6. Limita la técnica de la subvención nominativa como freno de la autonomía financiera.
7. Y, finalmente, permite el acceso de este tipo de entidades al mercado de capitales.

Se trata, sin duda, de un catálogo más logrado y perfecto para las Haciendas locales y, por su importancia en el ordenamiento, de un *plus ultra* en la garantía institucional de las mismas.

Lo visto hasta este punto se puede calificar como los “fundamentos” de la garantía institucional, pero, junto a esto, existen otras menciones aisladas en la *carta magna* que terminan de dar forma a las Haciendas locales españolas y que, por su carácter específico o sectorial, merecen una atención menos extensa que las anteriores.

Siguiendo un orden sistemático, el artículo 133.2<sup>469</sup>, ubicado en el Título VII «*Economía y Hacienda*», constituye la base institucional específica para los ingresos provenientes del sistema tributario local o, dicho de otro modo, de la autonomía tributaria local, como una subespecie o apéndice de la autonomía financiera. Pero, ¿Por qué no se incluyó esta base jurídica dentro del mencionado artículo 142?. La razón de que este precepto se ubique en un título dedicado a la actividad económica general y no en el previsto para la organización territorial del Estado, se puede entender con la intención de considerar la articulación del sistema tributario como una medida propia de la política económica general -política fiscal-, por su repercusión directa en el “interés general”, y no como un tema competencial a debatir en la ordenación del Estado.

Pero aún queda por descifrar el apoyo constitucional al resto de los ingresos locales que habilita la normativa subconstitucional, habida cuenta de que el susodicho precepto 142 se refiere sólo en modo expreso a la participación en los tributos estatales y autonómicos, y a los tributos locales. Y dado que no hay otras menciones meridianas que las ya traídas a colación, estamos avocados a buscar el fundamento del resto de los ingresos de titularidad local de modo indirecto o implícito. Esto resulta posible en el sentido de que el artículo 142 al aludir al sistema de financiación local no utiliza la técnica de *numerus clausus*, al no cerrar la posibilidad, incluso abrirla, a la coexistencia de ingresos de distinta naturaleza. De hecho, se refiere a las dos fuentes citadas como las fundamentales, no, por tanto, exclusivas. Y este vacío debe rellenarlo la legislación estatal -y así se ha hecho-, en

---

<sup>469</sup> Artículo 133.2 CE: «*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*».

cumplimiento de la obligación que le impone el artículo 149.1.18 CE, de sentar las bases del régimen jurídico (se entiende también financiero) de la Administración Local, tesis ésta avalada en algún momento por el máximo intérprete del texto constitucional<sup>470</sup>, y en cumplimiento de su obligación como corresponsable del ejercicio efectivo de la autonomía financiera local.

Sutilmente, se podría pretender un segundo apoyo específico referido al patrimonio local en el artículo 132 de la Constitución. El precepto hace un bloqueo de los bienes de dominio público -entre ellos, los de propiedad de los Entes locales-, proclamando su inalienabilidad, imprescriptibilidad, inembargabilidad y desafectación. Y en cuanto tales bienes son, en muchas ocasiones, fuentes generadoras de tasas y otros cánones, si se garantiza el inmovilismo de este patrimonio, se está posibilitando su “explotación” por aquellos a favor de las arcas públicas; o, lo que es lo mismo, se le está reservando una fuente de ingresos a los entes locales para que, en virtud de sus facultades autónomas, la rentabilicen. No obstante, debe reconocerse este soporte institucional como de incidencia ciertamente marginal para las Haciendas locales.

En último lugar, debemos aludir a las bases institucionales de las Haciendas locales en la vertiente opuesta a los ingresos: el gasto público local, esto es, la legitimidad que tienen las Corporaciones locales para gastar los recursos que las abastecen. Esto es lo que proponemos para su estudio bajo la denominación de la “bivalencia de la autonomía financiera”.

En este caso es el artículo 133.4, también dentro del Título VII -y cuya desubicación del Título VIII se puede explicar del mismo modo que para el precepto que explica el sistema tributario-, el que preconiza que las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes. Desde el análisis doctrinal esto se traduce como la consagración del principio de legalidad del gasto público, por lo que más que un título habilitante, diseña el marco de ley en el que debe desenvolverse la actividad financiera local, como no podía ser de otro modo en el contexto de un Estado de Derecho.

A la misma idea se llega al detenernos en el segundo pie constitucional del gasto público local, el artículo 31.2, localizado en la Sección Segunda, del Capítulo II, del Título

---

<sup>470</sup> El Tribunal Constitucional en la sentencia 233/1999, de 13 de diciembre, (RTC 1999, 233), a raíz de la impugnación de determinados preceptos de la anterior Ley de Haciendas locales de 1988 por el Parlamento y el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, refiriéndose a los preceptos de la Ley impugnada, en su fundamento jurídico 4º, aclaraba que: «*Tienen la consideración de bases del Régimen Jurídico Financiero de la Administración Local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18 de la Constitución, los preceptos contenidos en la presente Ley, salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y a efectos de lo previsto en el artículo 5 E) a), de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el artículo 142 de la Constitución; todo ello sin perjuicio de las competencias que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.14 de la Constitución*».

I de la norma: «*De los derechos y deberes de los ciudadanos*» -el motivo de la ubicación de una referencia al gasto público en este apartado constitucional hay que buscarlo en el hecho de que los constituyentes aquí no observan el gasto desde el punto de vista del sujeto activo, del que gasta, sino desde la perspectiva del sujeto pasivo del mismo, que son los ciudadanos, y que tienen “derecho” a que este gasto responda a unas pautas de racionalidad y equidad<sup>471</sup>- en cuanto impone a las Administraciones una asignación equitativa del mismo, y una programación y ejecución bajo los criterios de eficiencia y economía. De nuevo el texto constitucional se refiere al gasto público para cercarlo.

Por tanto, al contrario de lo que ocurre en las menciones constitucionales de las Haciendas locales en su vertiente de ingresos, que aparecen como habilitaciones, el gasto público no es como tal garantizado por la Constitución, como no sea en el sentido de satisfacer los derechos de los ciudadanos, sino más bien enmarcado su régimen, a sabiendas de que su existencia es espontánea en el momento en que existen los ingresos públicos, por lo que lo único que hay que garantizar es su disciplina.

Hasta aquí se ha hablado de la garantía institucional de las Haciendas locales con respecto al principal actor: el Estado; pero en un Estado con centros de poder autónomico, deberíamos esperar de la Constitución una alusión a la garantía de las finanzas locales que implique también a las Comunidades Autónomas.

### **C) LA CORRESPONSABILIDAD EN LA REALIZACIÓN EFECTIVA DE LOS PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA Y SUFICIENCIA FINANCIERAS: “LA CORRESPONSABILIDAD FINANCIERA LOCAL”**

El precepto capital de este estudio –el artículo 142- utiliza la forma imperativa para aludir a la necesidad de disponer de medios suficientes, y éste constituye la base constitucional del principio de autonomía financiera local y del principio de suficiencia, que posteriormente analizamos. Pero, ¿a quién se impone el deber de dotar a las Haciendas locales de los recursos suficientes?; ¿en quién se pensaba cuando se dio redacción al precepto?; ¿en los poderes públicos?; y si es así, ¿qué poderes públicos?.

En sentido técnico, existe o, al menos, late un límite, y un mandato al mismo tiempo, al poder legislativo del Estado y de las Comunidades Autónomas que, a su vez, constituye una garantía o derecho para los Entes locales<sup>472</sup>. Como ha reiterado el Tribunal Constitucional en estos últimos años, son éstos los encargados de dar contenido al principio

---

<sup>471</sup> CAZORLA PRIETO, en *El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*, op. cit., página 62, dice: «El postulado de justicia material en el gasto público completa el correspondiente al tributo y ambos redondean el mismo principio en todo el campo financiero. Por ello es correcto que si el referente al tributo se formula en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución, el círculo se cierre respecto al gasto público en el apartado 2 del mismo precepto».

<sup>472</sup> El Tribunal Constitucional en Sentencia 213/1988, de 11 de noviembre, ha considerado que la garantía de la autonomía opera frente al Estado y frente a los poderes autonómicos.

de autonomía financiera local, por ostentar en exclusiva la potestad legislativa vetada a los Entes locales; y al de suficiencia, por ese mismo motivo, y porque a ellos les corresponde autónomamente hacer efectiva la participación de los mismos en sus tributos, que, como sabemos, constituye una potente fuente de ingresos para las Corporaciones locales<sup>473</sup>. Si en virtud del poder que les atribuye la Constitución, el Estado o las Comunidades Autónomas vulnerasen lo previsto en el artículo 142 de dicho texto, vendrán obligados a reestablecer el equilibrio de recursos de los Entes locales, y por los medios en él previstos.

La controversia entre el Estado y las Comunidades Autónomas sobre la regulación de las Haciendas locales ha sido llevada en numerosas ocasiones ante el Tribunal Constitucional. Y es que, el conflicto que han mantenido ambas Administraciones en esta cuestión, sólo puede ser resuelto en términos de distribución competencial, y por esto, desde distintas instancias, se ha apelado a este órgano *ad hoc* para que resuelva definitivamente sobre el tema planteado. A raíz de los recursos de inconstitucionalidad que se plantearon con ocasión de la aprobación de anterior Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas locales<sup>474</sup>, y tras once años de deliberación, el máximo intérprete constitucional ha acertado a precisar que el conflicto planteado en esta materia no es sino la traslación al ámbito financiero de la contienda competencial que mantienen ambos poderes territoriales en la ordenación del régimen local, por lo que se trata, fundamentalmente, de establecer cuál es el orden de distribución de competencias financieras según los títulos constitucionales habilitantes<sup>475</sup>, teniendo en cuenta la

---

<sup>473</sup> En este sentido, el Tribunal Constitucional no ha tenido inconvenientes en invocar esta responsabilidad del legislador estatal y autonómico. Así en su Sentencia 6/1983, de 4 de febrero, fundamento jurídico 4º, señalaba que: «...es precisamente el legislador, en este caso estatal –puesto que se trata de un recargo sobre un impuesto estatal- a quien incumbe, en virtud del principio de reserva de ley señalado, hacer efectivos mediante su actividad legislativa tales principios (suficiencia, autonomía y solidaridad) u otros que puedan tener aplicación en materia tributaria...». Por otro lado, en Sentencia 96/1990, de 4 de octubre, fundamento jurídico 8º, precisaba que: «...Por otra parte, no se advierte como los preceptos impugnados han podido entrar en contradicción con el art. 2 de la LOFCA, ya que el que las Comunidades Autónomas estén obligadas a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad, no descarga al Estado de tales deberes, ni supone privación al mismo de las competencias correspondientes...». Respecto a la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la participación local en los tributos del Estado puede consultarse la Sentencia 96/1990, de 24 de mayo, fundamento jurídico 7º.

<sup>474</sup> Recursos de inconstitucionalidad 572, 587 y 591/1989 (acumulados), planteados, respectivamente, por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, Parlamento de Cataluña y por cincuenta y nueve diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados. No obstante, a estos recursos habían precedido otros que incidían sectorialmente en la disputa planteada, como el conflicto positivo de competencia 1062/1985, y los recursos de inconstitucionalidad 826, 839 y 842/1986 (acumulados) contra los preceptos del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, que regulaban las materias de Haciendas locales.

<sup>475</sup> La Sentencia que resuelve por todos los recursos acumulados es la STC 233/1999, de 16 de diciembre, por lo que a su lectura nos remitimos para mayor abundamiento.

relevancia concreta de cada uno de ellos, pues no todos poseen la misma naturaleza ni permiten, por consiguiente, la utilización de las mismas potestades administrativas por parte de los órganos políticos implicados.

La naturaleza compartida de las competencias en materia de Haciendas locales no impide que el Estado, por su responsabilidad exclusiva para introducir modificaciones de alcance general en régimen jurídico de la Administración local, o para garantizar su autonomía, de modo puntual, pueda regular en exclusiva tal materia cuando tenga por objeto la regulación de instituciones comunes a las distintas Haciendas; o establecer medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las Haciendas de las Corporaciones locales; o cuando su finalidad sea la salvaguarda de su suficiencia financiera en cuanto presupuesto necesario para la autonomía local.

En rigor pues, la corresponsabilidad que afecta a uno y otras debe analizarse desde la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de Haciendas locales. Los títulos competenciales del Estado los encontramos, básicamente, en los preceptos 133; 142; 149.1.14 y 149.1.18<sup>476</sup>.

Las consecuencias de un título competencial y otro son bien diferentes. Así, mientras los tributos, competencia exclusiva y plena del Estado –título competencial 133 CE-, no pueden ser objeto de la normativa de las Comunidades Autónomas, salvo las expresas habilitaciones consentidas por el propio TRLRHL, y sin perjuicio de las especialidades de los regímenes financieros forales del País Vasco y Navarra, el resto de las materias reguladas en el TRLRHL podrán serlo también por las Comunidades que hayan asumido tal competencia a través de sus Estatutos de Autonomía, con respeto siempre al carácter de legislación básica, que si bien podrán desarrollar, no podrán contravenir -título competencial 142 y 148.1, en relación con el 149.1.18 CE-. Y esto, siempre limitadas por las competencias exclusivas del Estado en la regulación de la Hacienda General y la Deuda del Estado, en la medida que pudiera afectar a determinados recursos –título competencial 149.1.14 de la CE-.

El Estado, por su parte, ha sido y es consciente de la cuota de responsabilidad que a él le corresponde y, a veces, lo ha manifestado de modo más o menos expreso<sup>477</sup>.

En cuanto a las Comunidades Autónomas, aunque en puridad exigiría un estudio pormenorizado en el que se analizara caso por caso, con especial atención a lo dispuesto en

---

<sup>476</sup> Véase STC 233/1999, de 13 de diciembre, comentada en nota 16.

<sup>477</sup> Como en la Exposición de Motivos de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, que preveía que: «... Por ello es firme propósito resolver la cuestión definitivamente (la insuficiencia de las Haciendas locales) mediante un conjunto de medidas concretas que responden al mandato constitucional de autonomía y suficiencia, y que culminarán con la presentación a las Cortes Generales de la Ley de Financiación de las Entidades Locales».

su respectivo Estatuto de Autonomía<sup>478</sup>, el reconocimiento de su responsabilidad ha sido, en general, difuso, cuando no se ha evitado su alusión.

Por lo que respecta a otras Administraciones o Instituciones que incidentalmente pudieran realizar aportaciones a las Haciendas locales, como es el caso de los entes supramunicipales (Consortios, Mancomunidades de Municipios, Comarcas o Áreas Metropolitanas) en cuyo ámbito de actuación se encuentre el Ente local beneficiado; u otras asociaciones de Derecho público o privado, con o sin ánimo de lucro, no pueden ser traídas a colación en este sistema de responsabilidades por cuanto la cooperación que pudieran prestar será siempre coyuntural o circunstancial, nunca de carácter estable, ni fijo, para la hacienda local. Tal sería el supuesto en el que se encuentran los órganos dependientes de instituciones comunitarias, y concretamente los fondos estructurales y/o de cohesión que estos órganos de la Unión Europea presupuestan y destinan para actuaciones específicas en un sector o zona territorial, y que en los últimos años han gestionado, en parte, los Entes locales, pero siempre como meros gestores o intermediarios de la acción emprendida. Por lo que, a pesar de que su cuantía ha supuesto en algún momento financiación extraordinaria de importante volumen para los Entes intermediarios, no gozan de la estabilidad ni de la fijeza del recurso público ni, por tanto, pueden considerarse como integrantes del sistema financiero que diseña la Constitución Española y la normativa de desarrollo para las Haciendas locales.

Pero sería injusto agotar aquí el sistema de responsabilidades en la realización efectiva de la autonomía y suficiencias financieras locales si analizamos con objetividad el precepto constitucional 142.

En principio, son dos las vías de financiación propuestas por los constituyentes: una interna -tributos propios- y otra externa -participación en los tributos estatales y autonómicos-. De la efectividad de la primera vía son responsables tanto los entes supralocales como los propios afectados, ya que el establecimiento de los tributos locales corresponde a unos (impuestos)<sup>479</sup>, pero, en parte, a otros (contribuciones especiales y tasas). Por el contrario, de la segunda vía sólo pueden responder el Estado y la Comunidad Autónoma respectiva, que son autónomos para elaborar y aprobar sus presupuestos y dar en ellos entrada a la aludida participación, o a otras vías financiadoras (subvenciones y transferencias varias). A lo sumo aquí los entes locales se limitarán a un papel peticionario o reivindicativo.

A la luz de lo antedicho, cabría concluir con una opción cierta -aunque no planteada con asiduidad por la doctrina localista<sup>480</sup>-, y es que, habida cuenta de la coparticipación de

---

<sup>478</sup> Que, por razones de extensión y de acotamiento del objeto de este estudio, no abordamos en el presente.

<sup>479</sup> Con distinta intensidad puesto que el papel regulador de desarrollo de las Comunidades es subsidiario respecto del del Estado.

<sup>480</sup> No obstante, no es la primera vez que se alude a este principio, de uno u otro modo. En un sentido más genérico al que aquí se formula, y centrandó su reflexión en el campo fiscal, el

estos tres agentes en la formación del sistema tributario local, lo más acertado resulta considerar la autonomía y suficiencia financiera locales como principios realizables a voluntad conjunta de las partes implicadas: estatal, autonómica y local; y esto es lo que proponemos denominar como “la corresponsabilidad financiera local”<sup>481</sup>. Este sistema compartido, bien diseñado, puede contribuir eficazmente la coordinación interinstitucional y a la solidaridad interterritorial<sup>482</sup>, y se ajusta al modelo descentralizado de prestación de servicios públicos.

Esta conclusión contrasta con el papel pasivo, si no paternalista, en el que durante mucho tiempo se han instalado los entes locales, especialmente los de menor capacidad, que veían más ventajas en la cultura de depender que en la de emprender; una subespecie de aquel “estatalismo” que ideó la Ciencia Política, pero referido a los entes locales. Además, esta actitud choca con otra, a veces simultánea, de reivindicar mayores cotas de autonomía.

#### **D) LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS HACIENDAS LOCALES**

En los apartados anteriores nos hemos referido a la garantía institucional de las Haciendas locales entendida como el aval que perpetua el ordenamiento español para la consideración y el tratamiento de las Haciendas locales, y esto constituye el núcleo esencial que recoge expresamente nuestra Constitución cuando se refiere a ellas. Sobre esta base, la normativa subconstitucional y, en mayor medida, la doctrina localista, intentan idear unos principios que informan e integran su configuración en el ordenamiento español, y que sirven a la metodología empleada para su vigencia. De modo que, con la misma naturaleza

---

profesor. FUENTES QUINTANA aseguró que: «ese principio elemental de corresponsabilidad fiscal es el que fundamenta la racionalidad de la descentralización de la actividad financiera y es, justamente, el que no ha incorporado la Hacienda Pública de nuestra democracia». FUENTES QUINTANA, E., en su discurso de investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Sevilla sobre el tema «El profesor Flores de Lesmus y los problemas actuales de la economía española».

<sup>481</sup> La Exposición de Motivos del TRLHL, motivo II, lanza esta idea al señalar que: «... *El sistema diseñado no solo busca, pues, la efectividad de los principios de autonomía y suficiencia financiera en el ámbito del sector local, sino que además pretende que sean los propios poderes locales los que asuman la responsabilidad compartida con el Estado y con las respectivas Comunidades Autónomas de hacer efectivos esos dos principios constitucionales*».

<sup>482</sup> J. CAPDEVILA SALVA: «La fundamentación normativa de la autonomía (principios generales) (Los sistemas fiscales múltiples)», *ob. cit.*, pág. 535, precisa que: «La importancia de la cuestión anterior radica en el hecho de que constituyan el nexo o el puente, si se quiere, que conecta las perspectivas constitucional y funcional de la autonomía, ya que la financiación compartida, además de fruto de un pacto sobre el reparto de ingresos entre los niveles de la Hacienda, es el gran instrumento de que se dispone para corregir los efectos de las externalidades interjurisdiccionales o de la exportación de los tributos, ya sea mediante la aplicación de un trato distinto, en la recepción de subvenciones, a las distintas Haciendas, o bien mediante pagos horizontales entre Haciendas locales afectadas».



con la que operan los Principios Generales del Derecho respecto al conjunto del orden jurídico, podríamos extraer unos principios rectores específicamente referidos a las Haciendas locales, aunque no se encuentren dogmatizados como tales en ninguna dirección jurídica.

Para su análisis, en congruencia con lo fundamentado al hablar de la garantía institucional de las Haciendas locales, proponemos distinguir: por un lado, los principios específicos o directos de las Haciendas locales españolas (principios de autonomía financiera y de suficiencia financiera); y, por otro, unos principios genéricos, aplicables al ámbito financiero de los Entes locales en cuanto reúnen la condición de Administraciones Públicas y de centros de poder financiero. Junto a estos últimos, y a veces simultáneamente, se presentan otros principios que atañen estrictamente al ámbito tributario de la Hacienda Pública -taxativamente dogmatizados por la normativa y la doctrina tributaria-, pero que por estar referidos sólo a una de las fuentes de financiación local (aunque, a veces, sea la de mayor importancia) no pueden acogerse como principios generales de las Haciendas locales ni, por tanto, como objeto de este análisis. Mención apartada merece, por último, la tutela financiera, que por su ambigüedad, su indefinición y, sobre todo, su excepcionalidad, no podemos considerar como principio.

### **1. Principios específicos de las Haciendas locales españolas.**

**a) Autonomía financiera.** La autonomía financiera local es una parte imprescindible de la autonomía local que ostentan los Entes locales para la gestión de sus intereses, afirmación que se desprende tanto de los artículos 137 y 140 de la CE, como del contenido de la Carta Europea de la Autonomía Local -antes comentado-. Y es que todo centro de poder autónomo que configure como tal el ordenamiento jurídico, debe aparecer dotado de un poder financiero, más o menos desarrollado, que perfeccione su autonomía. Por tanto, nos encontramos ante un poder subsoberano, innato a las Administraciones territoriales, que aparece circunscrito al ámbito hacendístico, y que comporta el gobierno de sus propias finanzas.

Como primera idea debe subrayarse que el poder financiero de las Corporaciones locales es un poder derivado, en cuanto carecen de un valor consustancial al poder financiero como es el poder legislativo que se necesita para establecer tributos; de ahí que su potestad tributaria se califique, también, como derivada, de una originaria que ostenta en exclusiva el Estado.

La legislación de las Haciendas locales ha entendido que el principio de autonomía, referido al ámbito de la actividad financiera local, se traduce en la capacidad de las Entidades Locales para gobernar sus respectivas haciendas<sup>483</sup>. Esta capacidad implica algo más que suprimir la tradicional tutela financiera que ha ostentado el Estado sobre el sector local, y avoca a las propias Corporaciones al proceso de obtención y empleo de sus recursos financieros -permitiéndoles incidir en la determinación del volumen de los mismos-; y a la

---

<sup>483</sup> Exposición de Motivos de la refundida Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (EM II).

libre organización de su gasto, tal y como ha declarado expresamente el Tribunal Constitucional en su labor integradora de la norma fundamental<sup>484</sup>.

De la lectura de esta descripción se deduce el contenido múltiple de este principio, lo que nos conduce necesariamente a hablar, con carácter previo, de las vertientes que abarca la autonomía financiera (aquello que habíamos denominado como “la bivalencia de la autonomía financiera): vertiente ingreso/vertiente gasto.

Y es que desde el momento en que existe un ingreso que afluye a las arcas de un Ente público, este se encuentra en la obligación de cumplir con su papel inversor y equilibrador, o distribuidor de riqueza, generando al momento, de modo espontáneo, un destino donde aplicar esos fondos. Se trata de algo así como las dos caras de una misma moneda, que es la autonomía financiera, y que aparecen unidas, y son consecuencia una de otra. Por tanto, vamos a distinguir entre autonomía en el ingreso, y autonomía en el gasto, ambas con un contenido complejo, a su vez<sup>485</sup>.

La autonomía financiera con respecto *a los ingresos* implica:

- Posibilidad de decidir sobre la fijación y regulación de determinados recursos (libertad de creación). No se puede hablar de una facultad absoluta puesto que los Entes locales únicamente pueden crear figuras tributarias en el marco autorizante de una Ley. Esta Ley podrá ser de mínimos (como es el caso de las contribuciones especiales, donde el legislador estatal diseña el hecho imponible en base a un supuesto de hecho genérico que las Corporaciones concretan); de máximos (como el caso de los impuestos municipales en los que, además de los elementos esenciales del impuesto, regula y ordena, casi agotadoramente, sus elementos); o con regulación intermedia entre un extremo y otro (caso de las tasas).

En realidad, estamos ante una autonomía teórica, casi ficticia, en el diseño de las fuentes de financiación, que en algunos casos se limita a cuestiones menores. Se trata pues de una autonomía “ingerenciada” (sic) que, a veces, salva las formas al permitir, simbólicamente, la participación del agente local en algún punto regulador.

- Facultad de regular libremente el ingreso obtenido (libertad de gestión). Aquí la autonomía es casi plena, dentro, claro está, de los límites trazados por el Estado de Derecho. Y decimos casi porque también existen excepciones al permitirse controles puntuales sobre determinados actos (en particular, actos

---

<sup>484</sup> STC de 2 de febrero de 1981.

<sup>485</sup> N. D'AMATI “La autonomía impositiva de los Entes locales en Italia: aspectos históricos y jurídicos”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, número 37 (1983), pág. 34, admite que históricamente se demuestra que es bueno dissociar los gastos de los ingresos para lograr una adecuada autonomía de los Entes locales.

de disposición patrimonial y actos de autorización de operaciones financieras).

- Capacidad para prever los recursos que pretende obtener el Ente, y ordenarlos sistemática y temporalmente (libertad de presupuestación). Hoy en día, los Entes locales elaboran y aprueban autónomamente sus propios presupuestos, esto es, ordenan y clasifican sus recursos financieros (y sus gastos), para un periodo de tiempo determinado.

Es, sin duda, la más desnaturalizada de las facetas que integran la autonomía de ingresos, pues su ejercicio aparece condicionado por las anteriores, quizá por esto ha sido el componente autonómico que primeramente ha alcanzado, además de su proclamación formal, su reconocimiento material por los otros poderes financieros.

En la vertiente del *gasto público*, la autonomía financiera entraña la prerrogativa local para decidir, con criterios de oportunidad y acierto político, el destino, y los beneficiarios del gasto público local<sup>486</sup>. Lógicamente aquí hay que respetar de nuevo las reservas propias que impone la legalidad, además de lo que se ha denominado principios o pautas de la buena gestión financiera: economía, eficiencia y eficacia en la asignación de recursos (que trataremos en el epígrafe correspondiente).

Existe pues un frente legítimo y natural dentro del Estado de Derecho con el que se enfrenta la autonomía financiera que viene impuesto por el bloque de legalidad, y que es aceptado con normalidad en cualquier Estado autonómico, por lo que no desnaturaliza su contenido.

Pero, junto a él, suele irrumpir otro con igual fuerza, pero sin fundamento legal, que adultera la autonomía y pretende vaciarla de contenido, y que viene determinado por los condicionamientos o fronteras artificiosas que los Entes supralocales intentan introducir en la gestión económica local. Estos límites responden a motivos de oportunidad y/o arbitrariedad interadministrativa, y persiguen una penetración del ente tutelante en la gestión financiera del tutelado. Estas subordinaciones, propias de épocas pasadas, no dejan sino entrever el recelo con el que aún en la actualidad se contempla la emancipación de las Haciendas locales, y cuya reducción pasa, en la mayoría de las ocasiones, por la petición de amparo jurisdiccional, generalmente después de procesionar por las distintas instancias<sup>487</sup>.

---

<sup>486</sup> Esta libertad es compatible con la finalidad que, en algunas ocasiones, pueden imponer los Entes subvencionantes a las transferencias que destinen a los Entes locales para acometer una obra o servicio determinado, ya que no prescribe la CE, en su artículo 142, que los ingresos que perciban las Entidades locales provenientes del Estado y/o de la Comunidad Autónoma deban quedar a la entera y libre disposición de aquellos.

<sup>487</sup> Han sido numerosas las ocasiones en las que ha tenido que interceder la jurisdicción ordinaria y/o constitucional para censurar estas prácticas. Por citar algunas de las más recientes, el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de junio de 2003, para solucionar el conflicto mantenido entre la Generalidad de Cataluña y la Diputación Provincial de Barcelona en relación con el Plan Único de

a.1. *La subespecie autonomía financiera tributaria*: La autonomía financiera que acabamos de exponer legitima la imposición y ordenación de cualquier ingreso que haya de revertir a la caja local.

Sin perjuicio de ello, nadie duda en la actualidad de que los tributos locales constituyen la principal fuente de ingresos para la mayoría de las Entidades locales españolas: desde el punto de vista cuantitativo, por aportar el mayor volumen respecto de ingresos al conjunto del sistema<sup>488</sup>; y desde la perspectiva cualitativa, por representar la más alta manifestación de autonomía financiera local. Incluso podríamos afirmar que difícilmente se podría hablar de autonomía política sin autoridad sobre este tipo de ingresos.

Pero además de su papel sobresaliente en el sistema financiero, existe una segunda razón, aún más justificada, para dedicarle un estudio separado del resto de los ingresos locales, cual es la especificidad de su título competencial. Y así, si ya argumentamos que el artículo 142 CE constituye la base competencial genérica para cualquier ingreso local, existe una segunda alusión constitucional en el artículo 133.2<sup>489</sup>, que viene a dar legitimidad y especificidad a la autonomía tributaria local, como una subespecie o apéndice de la autonomía financiera.

Esta segunda mención se encuentra ubicada en el Título VII «*Economía y Hacienda*», y constituye la base institucional específica para los ingresos provenientes del sistema tributario local. La razón de que este precepto se ubique en un título dedicado a la actividad

---

Obras y Servicios -mediante el que la Comunidad obligaba a las Diputaciones catalanas a financiar con sus ingresos corrientes obras y servicios inherentes a competencias traspasadas del Estado a la Comunidad Autónoma-, concluyó que: «...*las limitaciones o condicionamientos a la disponibilidad de los ingresos o a la libre decisión sobre el destino de los gastos de las Diputaciones no vulneran la autonomía local en su vertiente económica, siempre y cuando dichas limitaciones estén autorizadas por el bloque de constitucionalidad. En tal sentido es claro que la limitación impuesta ...constituye una medida que no está comprendida en el bloque de la constitucionalidad... El cuestionado art. 12 de la ley 5/1987, al establecer dicha inespecífica o atípica fuente de financiación de la hacienda autonómica, menoscaba la autonomía de dichos entes locales, en su vertiente financiera, conculcando de tal manera el art. 142 C.E.*». En mayor medida ha sido el Tribunal Constitucional el que ha mediado para resolver este tipo de conflictos, como en un caso parecido al anterior, resuelto por sentencia 48/2004, de 25 de marzo, en el que mediante Ley del Parlamento de Cataluña que reordenaba las competencias en materia de sanidad y asistencia social, se reservaba la Generalidad un porcentaje de participación sobre los presupuestos de las Diputaciones Provinciales de su ámbito, de modo que para la Comunidad suponía un recurso financiero de carácter ordinario, y para las Diputaciones una detracción obligatoria en sus ingresos presupuestarios. Esto fue visto por el alto tribunal como un atentado contra los arts. 142, 157 y 149.1.16 CE

<sup>488</sup> En el caso de los Ayuntamientos, en el año 2001, el peso específico de los tributos propios representó el 49,95% respecto al total de ingresos. Fuente: DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN TERRITORIAL. MINISTERIO DE HACIENDA.

<sup>489</sup> Artículo 133.2 CE: «*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.*».

económica general y no en el previsto para la organización territorial del Estado, se puede entender con la intención de considerar la articulación del sistema tributario como una medida propia de la política económica general -política fiscal- (por su repercusión directa en el “interés general”), y no como un tema competencial a debatir en la ordenación del Estado.

El artículo 142 CE, de modo genérico, y, sobre todo, el artículo 133.2, presuponen lógica y necesariamente lo que se ha denominado “poder tributario local”<sup>490</sup>. Su conjugación con el poder tributario estatal se ha explicado doctrinalmente en cuanto que se reconoce el ejercicio por parte del Estado de la potestad originaria para establecer tributos mediante ley, que es única, y que aparece prevista en los artículos 133.1 y 31.3 de la Constitución Española; y, simultáneamente, se habilita a las Entidades locales y a las Comunidades Autónomas para el ejercicio de una potestad derivada –que deriva la anterior– en el establecimiento y exacción de sus tributos (art. 133.2 CE)<sup>491</sup>. Esta potestad tributaria derivada sólo se explica, y se desarrolla, dentro del principio de reserva de ley estatal, por esta razón la potestad normativa de las Entidades locales en materia tributaria es de naturaleza reglamentaria. Esto, a su vez, ha dado pie a una segunda reflexión doctrinal en torno a cómo se conjugan uno y otro valores.

El legislador que ostenta la reserva de ley no puede limitarse a una mera mediación formal a partir de la cual las Corporaciones locales se apoderen, plenamente, de la figura tributaria. Una ley de establecimiento no satisface la previsión constitucional de reserva de Ley, sino que estas leyes, reclamadas por la Constitución, no sólo deben habilitar al ejercicio de una potestad tributaria que, originariamente, sólo corresponde al Estado, deben también mostrarse como leyes mínimamente ordenadoras. Por esto, la reserva legal que prevé la CE a favor del Estado puede calificarse como de reserva “relativa”.

En otras palabras, y como se ha cansado de reiterar la jurisprudencia y la doctrina, las Entidades locales no pueden crear a su libre arbitrio tributos, ni pueden ampararse en leyes autonómicas para hacer lo propio. El acuerdo local no puede sustituir a la Ley, ni “congelar” la potestad impositiva del Estado, si no que debe convivir con ella.

Pero, al mismo tiempo, tampoco esta puede vanificar y hacer irreconocible la autonomía local. Este difícil punto de equilibrio, ha sido definido por la jurisprudencia constitucional como “la subsistencia equilibrada”<sup>492</sup>.

Bajo esta cavilación teórica, la doctrina y la jurisprudencia han concretado que la reserva de ley obliga al legislador ordinario a regular un mínimo del tributo, que viene

---

<sup>490</sup> La normativa subconstitucional, como no podía ser de otra forma, ha respetado esta previsión constitucional (y no sólo nos referimos a las leyes de haciendas locales, también las leyes generales tributarias han recogido esta potestad).

<sup>491</sup> El propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia 1/1981, de 26 de enero, justifica el carácter derivado del poder tributario local en la consideración de la autonomía como un poder necesariamente limitado.

<sup>492</sup> Puede consultarse al respecto la STC 19/1987, de 17 de febrero.

determinado por la determinación de sus elementos esenciales (hecho imponible, sujeto pasivo, elementos de cuantificación de la deuda, infracción, sanciones y obligaciones del contribuyente), pero siempre hasta el punto en el que no se conculque la autonomía tributaria local. La armonía entre ambas fuerzas se intenta conseguir a través de dos técnicas tributarias, a las que suele recurrir el legislador de modo conjunto o alterno:

- Una primera técnica consiste en que el legislador estatal establece el tributo, pero prevé un segundo paso para su entrada en vigor a través del acto de imposición correspondiente, que se deja a voluntad del Ente Local (esta es la técnica utilizada para los denominados impuestos municipales voluntarios o potestativos: ICIO e IIVTNU). Además, no agota la ordenación del tributo, sino que propone dos sistemas para la determinación de la cuantía tributaria: bien la deja abierta a la fórmula propuesta por el Ente (lo que se aprecia en las tasas y las contribuciones especiales); bien la flexibiliza, permitiendo concretar al operador local entre las bandas de máximos impuestas en la Ley.
- Como segunda técnica, el tributo ya viene impuesto desde el Estado, por lo que sólo se permite la discrecionalidad de los Entes locales para determinar los elementos cuantitativos de la deuda tributaria de entre los que propone el legislador ordinario. Esto es, la Entidad local participa en la determinación de la cuota tributaria, y esta es de su exclusiva competencia, al tiempo que la fijación de las tarifas del impuesto y de sus elementos básicos es de competencia estatal, integrándose el producto normativo de la entidad local, una vez acordado, en el grupo normativo del impuesto sin invadir la reserva legal. En este caso el margen de maniobra del Ente es menor por cuanto el sistema es flexible pero no abierto (utilizado para los impuestos municipales obligatorios).

Ambas técnicas se muestran hoy en día como las más eficaces de las que propone la ciencia fiscal para armonizar el principio de reserva de ley y el de autonomía tributaria local.

Como deducción de lo anterior, y siguiendo a Rubio De Urquía<sup>493</sup>, podríamos concretar el contenido de la autonomía tributaria local en las siguientes facultades:

- Autonomía para la imposición de los tributos locales previamente creados y regulados por la Ley del Estado.
- Autonomía para la reglamentación de los tributos locales, a través de las correspondientes Ordenanzas Fiscales.
- Autonomía para la gestión tributaria.
- Autonomía para cuantificar el volumen de los recursos tributarios.

Todas estas facultades se ejercerán dentro del margen y con respeto a los límites que determine la Ley estatal y, en su caso, a la legislación de desarrollo autonómica.

---

<sup>493</sup> J.L. RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA, S., «Ley reguladora de las Haciendas Locales»; Abella, Madrid (1989), págs. 65-66.

Si observamos, se podría establecer una graduación de esta autonomía en función del tipo de tributo que se regulara, de acuerdo con una escala que iría de mayor a menor autonomía, según nos encontremos ante impuestos obligatorios, ante impuestos voluntarios, y ante otros tributos.

Además del principio de legalidad, lógicamente, dado que estamos ante tributos propiamente dichos, les serán de aplicación el resto de los principios que la legislación tributaria general ha ideado para el sistema tributario universal<sup>494</sup>, pero que, por interesar sólo a los ingresos tributarios, y por no ser específicos del sistema local, no consideramos en este epígrafe.

Por otra parte, la existencia de un sistema tributario complejo, en el que intervienen varios actores (generalmente Estado, Comunidad Autónoma y Ente local), plantea un segundo problema –tal y como advierte Capdevila Salva<sup>495</sup>- que nuestro ordenamiento ha tenido que regular, y dar solución: la coordinación. La CE no ha previsto de modo expreso la coordinación del poder tributario local con los otros poderes tributarios (al contrario que ocurre cuando se regula el poder tributario autonómico), pero hay que entenderla implícita en la propia organización territorial del Estado. Por ello la legislación de desarrollo ha habilitado dos sistemas de redes:

- Técnicas de coordinación tributaria: Principalmente, la limitación a la doble imposición (IBI/IRPF o IIVTNU/IRPF); la gestión tributaria compartida entre poderes territoriales (gestión catastral del IBI y gestión censal del IAE); o la previsión de recargos sobre impuestos de otros Entes.
- Y técnicas de colaboración interadministrativa: Como la delegación tributaria (de la gestión, liquidación, inspección y/o recaudación); el intercambio de información tributaria; y la asistencia y realización conjunta de actividades (planes de inspección tributaria conjuntos).

**b) La suficiencia (o adecuación, o proporcionalidad) financiera:** Su relatividad como principio. Constituye el principio más taxativo y específico de todos cuantos informan la vida de las Haciendas locales, por cuanto es formulado expresamente por nuestra *lex suprema* y, probablemente, ha sido el más invocado desde su plasmación constitucional.

---

<sup>494</sup> Los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica y tutela judicial, son comúnmente afectados, y a ellos suelen añadirse algunos otros con apoyos parciales entre la doctrina tributaria.

<sup>495</sup> J. CAPDEVILA SALVA en «La fundamentación normativa de la autonomía (principios generales) (Los sistemas fiscales múltiples)», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 36, (1982), pág. 534, dice: «...En consecuencia, dentro de la autonomía local, el primer problema financiero que surge en relación con los ingresos locales es el de reparto y coordinación de las distintas figuras fiscales entre los niveles de la Hacienda. Se trata de un importante aspecto desde la perspectiva fiscal, que por las repercusiones que puede tener hay que enfocar inicialmente de la mejor forma posible».

La CE cuando proclama en su artículo 142 la suficiencia de las Haciendas locales, utiliza las formas imperativas: «*Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes...*», por lo que surge el interrogante en torno a la concepción como deber, y consiguientemente también como derecho, de la suficiencia financiera, y a quién refiere uno y otro.

Pese a la gramática empleada, realmente, no creemos que se pueda concebir la suficiencia como un deber exigible, al menos en el sentido estrictamente jurídico, por cuanto no ha sido recogido por ninguna otra norma subconstitucional de este mismo modo. Además, no sería la primera vez que la *norma normarum* utiliza las formas imperativas para valores cuya efectividad se agota en el propio texto de la Ley, interpretándose por los actores como un principio o directriz a seguir, cuando no por una utopía<sup>496</sup>.

Desde luego, no resulta especialmente elocuente la redacción usada aquí por los constituyentes, y hubiera sido conveniente utilizar una redacción como la propuesta, años más tarde, por la CEAL, en la que se plantea la suficiencia desde el lado activo, reconociéndose como un derecho para los Entes locales<sup>497</sup>.

Con todo, el interés de este reflejo constitucional está en la consagración institucional del principio, en su garantía. De su consideración expresa en la CE puede concluirse la trascendencia que dieron ya en su momento los constituyentes a este principio y, consiguientemente, el reconocimiento tácito de la insuficiencia de recursos por las Entidades locales como un “problema de Estado”.

Lo que sí estamos en condiciones de afirmar es que, automáticamente derivado de lo anterior, surge un derecho, o derecho-poder, de las Corporaciones locales a exigir al Estado y a las Comunidades Autónomas que procuren, a la hora de diseñar la regulación financiera local, la suficiencia de medios, máxime si tenemos en cuenta que las Corporaciones locales carecen del poder legislativo que se necesita para el establecimiento de gran parte de las fuentes financieras<sup>498</sup>. De algún modo, compensan esta carencia con el derecho-poder (un poder resorte) a reivindicar constantemente la dotación de los recursos necesarios.

En todo caso, la realización efectiva del principio de suficiencia alcanza y, por tanto, alude, a todos los agentes que intervienen en el sistema de financiación local, entre los que

---

<sup>496</sup> Piénsese al respecto en el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada al que se refiere el artículo 47 CE, o en el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, que proclama el art. 45.

<sup>497</sup> Artículo 9º.1.: «*Las Entidades locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias*».

<sup>498</sup> Un claro ejemplo de este mandato lo constituye la obligación a cargo de la Administración estatal de compensar todos los beneficios fiscales que las leyes estatales establezcan unilateralmente en los tributos locales (art. 9 TRLHL).



están los propios Entes locales, según justificamos al hablar del principio al que denominábamos la “corresponsabilidad financiera local”.

Hay un segundo matiz que debemos recalcar en el precepto: la proclamación de la suficiencia financiera contiene una segunda parte en el literal del precepto que pone el principio en relación con las atribuciones asignadas: «...para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas».

Es como si condicionara, y quisiera matizar el legislador, que la suficiencia, en cuanto concepto indeterminado que es, se encuentra en una relación directamente proporcional al nivel de servicios y actividades que presta el Ente. Resulta absolutamente acertada esta matización.

Tanto es así, que años más tarde, la CEAL -art. 9.2.- somete el contenido del principio a la misma condición, al señalar que los recursos financieros de las Entidades locales deben ser proporcionales a las competencias previstas por la Constitución o por la Ley. Aquí el legislador comunitario ha definido con mayor tino la capacidad de medios de los Entes locales y usa el término proporcionalidad en lugar de suficiencia.

Por esta razón la suficiencia financiera local no es un término exacto, absoluto, ni universal, y su presencia o no respecto de una Entidad local habrá que analizarla caso por caso<sup>499</sup>, sopesando los servicios públicos que presta, o debieran prestar<sup>500 y 501</sup>.

Incluso con esta precisión, seguimos moviéndonos en el terreno de la ambigüedad<sup>502</sup>, ya que la dimensión del gasto no es algo estable, fijo o delimitado, y va a depender en cada momento de tres circunstancias:

---

<sup>499</sup> Esto puede colisionar con la idea que hasta ahora ha presidido el modelo de financiación local de “café para todos”, aunque matizado recientemente con las últimas reformas de la Ley de Haciendas locales, y pone en evidencia que cuanto más segmentado sea el modelo, más justo será, y menores críticas recibirá de sus “beneficiarios”.

<sup>500</sup> SIMÓN ACOSTA, E. en «El principio de suficiencia en la Hacienda local», *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*, IEF, Madrid, 1982, viene a plantear que en tanto no se determinen el cuadro de competencias municipales, así como el modo en que debe prestarse la actividad o servicio, no puede cuantificarse esta magnitud, ni puede entrarse en la medición de su coste.

<sup>501</sup> Esto conduce a un segundo debate en torno a si a los Entes locales debe financiarse en función de las competencias que le atribuye el ordenamiento (servicios “propios”), o en función de las que realmente prestan (servicios “impropios”).

<sup>502</sup> La ambigüedad en la redacción del precepto ha sido puesta de manifiesto en varias ocasiones por nuestra doctrina como el Profesor ALBIÑANA en *La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana*, Revista del Departamento de Derecho Político, nº 5, 1980, UNED, Madrid; o NIEVES BORREGO, J.: *La financiación de los Entes locales*, en Organización Territorial Administración (Entes locales) (OTEAL), Vol. I.

- Los Entes locales (particularmente los Municipios), pueden establecer servicios no previstos en base a su competencia residual.
- La calidad y amplitud de los servicios supone una espiral de gasto ilimitada.
- Y, por último, la eficacia y eficiencia con la que preste la Entidad el servicio en cada momento, que repercutirá directamente en su coste.

Aún con esta relatividad, es evidente que el gasto -los servicios y actividades- tiene una significación importante en relación con el principio que analizamos, y lo ideal es que se acompañe o acople a la afluencia de ingresos que recibe la Corporación. Es por esto, por lo que proponemos denominar al principio como principio de adecuación o proporcionalidad.

Por otro lado, dado que la suficiencia financiera sólo adquiere en la CE su consagración institucional, tendrá que ser el desarrollo legislativo subconstitucional el que establezca los mecanismos necesarios para poder convertirse en realidad material, teniendo en cuenta ese haz de competencias que ejercita el Ente local. A tal fin, y siguiendo el mandato del legislador constituyente, la originaria Ley de Haciendas Locales (1988) puso a disposición de las Entidades Locales, entre otras, dos vías fundamentales e independientes de financiación, cuales son los tributos propios y la participación en tributos del Estado, que por primera vez, van a funcionar integradamente, con el objetivo de proporcionar el volumen de recursos económicos para garantizar la efectividad del principio.

Por último, interesa destacar la relación de fricción que presenta este principio en conexión con los otros principios configuradores de las Haciendas locales. Entre otros, los profesores Checa González y Calvo Ortega, han analizado las distorsiones que provoca la proclamación de este principio en los formulados de la actividad financiera general y, particularmente, local, concluyendo sobre su escasa efectualidad jurídica como principio rector de las Haciendas locales<sup>503</sup>. Esta posible colisión debe salvarse en el sentido de que la suficiencia financiera, más que un principio en sentido estrictamente jurídico, se configura como una pauta a la que deben atenerse los responsables de su realización efectiva, para solucionar los problemas de la carencia de medios endémica de la Hacienda local, y observarse, pues, como un fin u objetivo que perfeccionan los demás principios, ya que, como escribiera Philippe Bern<sup>504</sup>, «la autonomía sin dinero es más bien una enfermedad».

---

<sup>503</sup> CHECA GONZÁLEZ C.: «La trasgresión de los principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas locales»; en AAVV. La reforma de las Haciendas Locales, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991, y CALVO ORTEGA, R.: «La reforma de las Haciendas locales», *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Aranzadi, 2003.

Por su parte, FUENTES QUINTANA, E. en «Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma», Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975, aludía a la primacía del legislador en atender antes al principio de suficiencia recaudatoria que a los más básicos principios de justicia.

<sup>504</sup> BERN, PHILIPPE: «Les aspects financiers de la régionalisation en France», Notes et Documentaires, París, 1974.

## 2. Principios genéricos de las Haciendas locales españolas.

a) **La legalidad: Principio horizontal.** Nos encontramos ante el principio por excelencia del Estado de Derecho, presente en todos los ámbitos de actuación donde se desenvuelve el poder público, más aún, esencial al funcionamiento de cualquier centro de poder<sup>505</sup>. De ahí que lo califiquemos como principio horizontal puesto que aunque no nos encontramos ante un principio propio del ámbito local, ni del ámbito financiero, define el marco de desenvolvimiento de la Hacienda local.

Dado que estamos ante un principio omnipresente, hay que observarlo en las dos vertientes en las que se despliegan las Haciendas locales: ingresos y gastos.

En la vertiente ingresos, supone la necesidad de que cualquier entrada de fondos que se produzca en la Hacienda local debe tener una cobertura legal, más o menos desarrollada. Esto significa que no encontraremos fuentes de ingresos “atípicas” que puedan ser ideadas y llevadas a la práctica por las Entidades locales autónomamente, y, por tanto, distintas a las que ha previsto el legislador en la legislación básica de haciendas locales. En otras palabras, el sistema de fuentes de financiación local es un sistema flexible, no determinado en su globalidad, pero nunca un sistema abierto, o indeterminable. Esta configuración es la propia de un Estado federal o cuasi-federal en el que se busca la diversidad y autonomía de fuentes financieras para las distintas circunscripciones territoriales pero, al mismo tiempo, se persigue un sistema compacto, general y coordinado.

Donde mayor incisión produce este principio, y donde más se ha desarrollado, ha sido en el diseño del sistema tributario. El principio de legalidad es un principio expresamente acogido por la legislación tributaria, para revestir al sistema tributario de la formalidad que necesita<sup>506</sup>. Y es en este campo en el que se ha reflexionado y dimensionado con mayor precisión el principio de legalidad, distinguiéndose dos manifestaciones de él: el principio de legalidad tributaria y el principio de reserva de ley. Según el primero, ningún tributo puede ser establecido o exigido sin ley habilitante *-nullum tributum sine lege-*; mientras que el segundo, afecta a la producción normativa, un principio instrumental según el cual sólo por ley pueden regularse determinados aspectos del tributo<sup>507</sup>.

---

<sup>505</sup> Artículo 9 CE.: *«1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico...»*

*3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, ...».*

<sup>506</sup> El artículo 133 CE. recoge el principio de legalidad referido al ámbito tributario: *«1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley...»*

*2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».*

<sup>507</sup> La articulación del principio de legalidad tributaria con el principio de autonomía financiera, y su incidencia sobre él, es la que hemos expuesto en el apartado anterior.

Por lo que respecta al gasto público local, los Entes locales aparecen vinculados en la gestión de sus gastos por lo dispuesto en el artículo 133.4 CE, que obliga a las Administraciones Públicas a contraer obligaciones financieras y realizar gastos sólo en el marco que le permiten las leyes. Este mandato significa que las Entidades locales deberán prever (presupuestar), y ejecutar su gasto, con arreglo a las normas básicas que determina el TRLHL.

**b) La solidaridad.** Según el profesor García Añoveros, la Constitución hace de la solidaridad un elemento sustancial de la autonomía, y con esta condición define la solidaridad interterritorial como «el principio en virtud del cual se legitiman las decisiones para conseguir una más equitativa distribución de la renta entre las regiones, un equilibrio económico, adecuado y justo entre los diversos puntos del territorio español, un equilibrio y una armonización del desarrollo regional»<sup>508</sup>.

Cañidos al ámbito financiero, donde particularmente tiene relevancia y aplicación este principio, el profesor Martín Queralt lo concibe como «el criterio rector a tener en cuenta, tanto en las relaciones entre los distintos territorios, como en las relaciones que, desde el punto de vista de la presión fiscal sobre cada ciudadano, se pueden establecer»<sup>509</sup>. Se trata pues de un principio que corrige la autonomía financiera de los poderes financieros territoriales, y hace posible las idea de unidad, y de igualdad del sistema, impidiendo la existencia de diferencias económicas y fiscales desequilibrantes e incompatibles con el sistema general.

Encuentra apoyos constitucionales diversos, destacando su consideración general en los artículos 2 y 138 CE, en los que se garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad entre las distintas nacionalidades, territorios y regiones que integran la Nación española, consistente en el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo, en particular, a las circunstancias del hecho insular.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha tratado reiteradamente este principio<sup>510</sup>, principalmente al resolver controversias entre el Estado y las Comunidades Autónomas -aunque sus pronunciamientos sean trasladables al ámbito local-, y en todo momento lo ha dimensionado como un principio financiero y no estrictamente tributario, que tiene incidencia tanto en el campo fiscal -principio de capacidad contributiva- como en el presupuestario, y que tiende en todo momento a procurar un nivel homogéneo de prestación de servicios públicos en las distintas partes del territorio nacional. A este respecto juegan un papel fundamental, y son muestra clara de cumplimiento de este

---

<sup>508</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Génesis y desarrollo del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas*, en AA.VV., *Estado Federal-Estado Regional: La financiación de las Comunidades Autónomas*, Diputación de Salamanca, 1986.

<sup>509</sup> MARTÍN QUERALT, J.: *El sistema financiero de las Comunidades Autónomas*, en AA.VV., *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. I, IEF, Madrid, 1984.

<sup>510</sup> Entre otras: SSTTCC 179/1985, 63/1986, 183/1988, 64 y 65/1990, ó 135/1992.

principio, los fondos de compensación interterritorial, y las asignaciones y trasferencias que desde el Estado se realizan para el mantenimiento de los servicios locales mínimos o básicos.

Coincidimos con Falcón y Tella en subrayar la trascendencia de este principio en el diseño del actual Estado español puesto que «lejos de tener un mero valor ordinamental o retórico, es una verdadera norma jurídica, que destaca como primaria en la organización territorial del Estado, y cuya reforma se equipara a una revisión total de la Constitución», de ahí que las eventuales reformas del sistema financiero de las Comunidades Autónomas vayan siempre precedidas o acompañadas del cuestionamiento del modelo de organización territorial del Estado.

**c) La territorialidad.** La condición territorial es innata a todo poder, pues todo poder implica el ejercicio de potestades, de autoridad, en un ámbito territorial predeterminado.

Así, la distribución territorial de competencias de todo sistema federal o cuasi-federal importa la existencia de un gobierno central con poder de imperio sobre todo el territorio del país en relación con las cuestiones inherentes a toda la nación, coexistiendo con gobiernos regionales y/o locales, con poder sobre su respectivo territorio con respecto a los asuntos de interés regional o local. El principio de territorialidad, en general, se ha entendido tradicionalmente como la posibilidad de que una Organización Pública aplique las normas de su ordenamiento dentro del territorio bajo su dominio. Se trata de un criterio relativo al ámbito espacial de aplicación de la ley.

La naturaleza territorial viene predicada en la CE como una condición consustancial a la propia organización del Estado. Por ello, el Título VIII se titula expresamente «*De La Organización Territorial Del Estado*», y su artículo 137, que abre el título, concibe los Municipios y Provincias como organizaciones territoriales para, posteriormente, reconocerles autonomía.

Esta idea debe ser trasladada al ámbito financiero, no sólo el tributario, supone entender el poder financiero local como un haz de potestades circunscritas al territorio local. Es, pues, una limitación al citado poder para que se ejerza sobre la circunscripción asignada.

La legislación sobre Haciendas locales (al igual que hiciera la legislación financiera para las Comunidades Autónomas) ha recogido este arquetipo de modo expreso sólo para el sistema tributario, local al prohibir el gravamen sobre bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados o gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad. Esta prohibición actúa como regla general, y se completa con la prohibición de gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio, que recoge las inevitables consecuencias extraterritoriales de toda medida de sujeción.

Pese a la clara objetivización de este principio, se han planteado históricamente dificultades o conflictos en casos muy concretos (principalmente en la imposición del Impuesto sobre Bienes Inmuebles), que se han solucionado con la regla universal de la proporcionalidad en el valor del bien.

Aunque la legislación subconstitucional predique esta limitación territorial únicamente de modo expreso para los tributos locales, por la propia concepción constitucional de la autonomía local como una autoridad territorial, no cabe duda de que nos encontramos ante un principio general del sistema financiero de las Haciendas locales. De hecho, el principio de territorialidad no delimita sólo el ámbito financiero de actuación del Ente local, sino que constituye el ámbito competencial íntegro de todo ente dotado de autonomía<sup>511</sup>.

**d) No interdicción en la libertad de movimientos.** Este principio completa el principio de territorialidad y, al igual que éste, encuentra apoyo constitucional en el artículo 139 de la carta magna que impide a cualquier autoridad adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español, y en este sentido lo ha acogido en numerosas ocasiones nuestro máximo intérprete constitucional<sup>512</sup>.

Nos encontramos, también, ante un principio que goza de profundas raíces en el acervo comunitario<sup>513</sup>, hasta tal punto que constituye la idea origen del espacio europeo y

---

<sup>511</sup> En este sentido se pronuncia la STC 48/1988, de 22 de marzo.

<sup>512</sup> Cabe destacar que, en la STC 88/1986, de 1 de julio (RTC 1986), el Tribunal Constitucional señaló que, según una reiterada jurisprudencia, «...de la Constitución se deriva la unicidad del orden económico nacional, que trae como consecuencia la existencia de un mercado único». En dicha sentencia el TC declaró también que «esta unidad de mercado supone, por lo menos, la libertad de circulación sin traba por todo el territorio nacional de bienes, capitales, servicios y mano de obra...» [en sentido análogo SSTC 84/1993, de 8 de marzo (RTC 1993, 84) y 14/1994, de 20 de enero (RTC 1994, 14)]. Para mayor profundidad, véanse los comentarios de REBOLLO sobre el artículo 139 en *Constitución Española*, Aranzadi, Elcano, 2002, 134-135.

<sup>513</sup> El principio de libre circulación ofrece específicamente a todo ciudadano europeo la posibilidad de buscar o ejercer una actividad por cuenta ajena o de otro tipo en otro Estado miembro de la Unión Europea que aquél del cual tiene la nacionalidad. La libertad de circulación de trabajadores (artículos 39 y siguientes del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) supone que, en materia de empleo, remuneración y condiciones de trabajo, está prohibida cualquier discriminación basada en la nacionalidad. No deben experimentar ningún obstáculo la libertad de establecimiento (artículos 43 y siguientes del Tratado), que permite la instalación de un profesional en otro Estado miembro que el de residencia, y la libertad de circulación de los servicios (artículos 49 y siguientes del Tratado), que permite la libre prestación de servicios en otro Estado miembro sin instalación duradera. Las profesiones que dependen de la autoridad pública están sometidas a un régimen especial.

Por su parte, la libre circulación de mercancías en la Unión Europea (artículos 23 y siguientes del Tratado), implica la supresión de obstáculos (derechos de aduana, impuestos y restricciones a los intercambios) a la circulación de bienes. Pueden introducirse límites a estas libertades si

es contemplado, de uno u otro modo, en diversas constituciones nacionales de los Estados miembros.

El legislador estatal recogió el testigo constitucional de modo expreso sólo para el sistema de tributos local, que no puede implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio<sup>514</sup>.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha medido este principio al declarar que no constituye una regla para la distribución de competencias entre Entes territoriales, si no un criterio material para el ejercicio de las mismas, que debe ser observado a la hora de su aplicación práctica. En otra línea, ha señalado que no toda medida que afecte a la libre circulación puede considerarse como antijurídica, sólo aquellas que intencionadamente persigan el establecimiento de obstáculos no justificados<sup>515</sup>.

La formulación de este principio puede observarse hoy en día como algo trasnochada en el sentido de que la política fiscal actual, no sólo no impide el libre tránsito de mercancías entre territorios, si no que se muestra como uno de los principales instrumentos para favorecer la inversión y la deslocalización empresarial. Nos estamos moviendo, más que en el plano genuinamente contribuidor y redistribuidor de riqueza con el que se conciben los tributos, en un plano para-fiscal, o de finalidad social, en el que se intentan estimular o penalizar conductas a través del gravamen.

La traslación más nítida de este principio al sistema de ingresos de las Haciendas locales la encontramos en el artículo 9 del TRLHL, que prohíbe el reconocimiento de otros beneficios fiscales en los tributos locales distintos a los que prevean expresamente las Leyes y los Tratados Internacionales. Esta previsión cerciora notablemente la autonomía tributaria de las Corporaciones locales (un ejemplo más), impidiéndoles crear zonas con ventajas fiscales que pudieran influir en movimientos económicos migratorios, aunque la capacidad real de influencia de los tributos locales en el asentamiento de centros económicos resultaría ya de por sí escasa. Así pues, para hacer atractiva la inversión, las Entidades locales tendrán que acudir a otras medidas de fomento como la política urbanística, o de fomento.

---

amenazan la seguridad pública, el orden público o la salud pública. A este respecto puede consultarse GONZÁLEZ VAQUÉ, *La jurisprudencia relativa al artículo 28 CE (antiguo artículo 30 TCE) sobre la libre circulación de mercancías después de Keck y Mithouard*, Gaceta Jurídica de la UE, nº 206, 2000, 25-26.

<sup>514</sup> Resulta interesante a este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de diciembre de 2004, por la que anula algunos artículos de las normas fiscales de 1996 del País Vasco ante el recurso planteado por la Federación de Empresarios de la Rioja, dado que las denominadas "vacaciones fiscales vascas" omitieron la necesaria notificación a la Comisión Europea, preceptiva para medidas que incidariamente constituyan ayudas del Estado.

<sup>515</sup> STC 52/1988, de 24 de marzo, y STC 37/1981, de 16 de noviembre.

Relacionado con esto, también se ha reflexionado en numerosas ocasiones sobre la legitimidad de una Corporación local para fijar tipos de gravamen bajos en sus distintas figuras tributarias con el objetivo de procurar la atracción empresarial. Incluso se ha planteado esta cuestión ante los tribunales como un atentado al principio de generalidad. Realmente, estas diferencias inevitables son una consecuencia lógica de la propia autonomía tributaria de los Entes locales españoles que impide un escenario de uniformidad, propio de un sistema centralista. Por esta razón cuando se habla de generalidad –que, por otro lado, no podemos considerar como un principio de las Haciendas locales- en los tributos locales hay que entenderla dentro de la circunscripción territorial local, tendente a evitar discriminaciones personales o grupales, y no referida a la exigencia de un sistema tributario local común y cerrado para todo el territorio nacional.

Al igual que justificamos para el anterior principio de territorialidad, nos encontramos ante un principio predicable de todo el sistema financiero local por cuanto cualquier tipo de ingreso al que pretenda recurrir la Entidad local, debe observar el principio constitucional y comunitario comentado.

**e) La coordinación.** La coordinación aparece concebida en nuestra Constitución como un principio básico de actuación administrativa. El artículo 103 impone a las Administraciones Públicas la obligación de actuar de acuerdo con unos principios generales, entre los que se encuentra el de coordinación. Y así, la posterior normativa básica de régimen jurídico de las Administraciones Públicas ha hecho de este principio una norma rectora de toda la actividad pública<sup>516</sup>.

El profesor Rovira i Mola concibe la coordinación como «aquél principio esencial de la organización administrativa que pretende la realización efectiva del principio de unidad, quebrado por el de división de competencias, y que tiene como presupuestos la economía, la celeridad y eficacia de la actuación administrativa»<sup>517</sup>.

Específicamente referido al ámbito financiero, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha tratado en abundancia la coordinación necesaria entre las Comunidades Autónomas y el Estado, en un sentido idéntico al que puede predicarse para la Administración local. Y así, el artículo 7.2 y, sobre todo, el artículo 10 de la LRRL<sup>518</sup> está

---

<sup>516</sup> El artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJAPPAC, en consonancia con el 103, instituye este principio como general y posteriormente, en su artículo 18, lo reitera para el ejercicio de competencias: a nivel interno, entre los órganos y unidades de una misma Administración; y a nivel externo, entre distintas Administraciones.

<sup>517</sup> ROVIRA I MOLA, A.: «La coordinación de la gestión tributaria ante la autonomía financiera municipal: problemática y perspectivas». *Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales*, Ed. IEF, Madrid, 1982.

<sup>518</sup> El artículo 10 de la citada ley se divide en tres apartados: «1. La Administración Local y las demás Administraciones Públicas ajustarán sus relaciones recíprocas a los deberes de información mutua, colaboración, coordinación y respeto a los ámbitos competenciales respectivos.



dedicado íntegramente a la coordinación entre el sector local, de un lado, y los sectores estatal y autonómico de otro, con el límite claro de la autonomía reconocida a los Entes locales. Lozano Serrano ha reforzado este enlace entre la idea de autonomía y coordinación al señalar que: «sólo cabe hablar de autonomía de un ente cuando se le pone en contacto con otros entes, cuando es posible diferenciar esferas de actuación de cada uno de ellos para cumplir sus funciones propias. Por ello la noción de autonomía conlleva inmediatamente la coordinación»<sup>519</sup>.

De entre todos los pronunciamientos del alto tribunal, destacamos la Sentencia 27/1987, de 27 de febrero, que ha definido el contenido y límites de lo que se ha venido a denominar “la Hacienda de coordinación”, como modelo previsto y deseado por el poder constituyente. Las principales conclusiones de este pronunciamiento son las que siguen:

- Contenido: La coordinación implica una red de relaciones interadministrativas tendente a conseguir la información recíproca, la homogeneidad técnica, y la acción conjunta de las Administraciones coordinadas con el objetivo de alcanzar el interés común evitando disfuncionalidades.
- Límites: Como límites genéricos a toda acción de coordinación:
  - La coordinación no entraña limitación a las competencias de los entes coordinados, sino límite al ejercicio de las mismas.
  - No puede traducirse en la imposición de instrucciones agotadoras para el ente coordinado de modo que este vea suprimida totalmente su capacidad de influencia o decisión en la acción conjunta.
  - Los medios y técnicas empleados deben respetar la discrecionalidad de los entes coordinados.

En cumplimiento de estos “mandatos”, la legislación administrativa ha ideado una serie de técnicas y medios para hacer efectiva la coordinación entre Administraciones. Estas técnicas son especialmente requeridas en aquellas situaciones en las que se cruzan competencias o funciones de distintas Administraciones, como es el caso del establecimiento del sistema financiero para la Hacienda Pública. En estos casos, la coordinación financiera local se perfecciona desde varios estadios:

- Coordinación orgánica: A través de órganos de naturaleza mixta integrados por representantes de las distintas Administraciones implicadas. Como la Comisión Nacional de Administración local, -MAP- con carácter

---

*2. Procederá la coordinación de las competencias de las entidades locales entre sí y, especialmente, con las de las restantes Administraciones Públicas, cuando las actividades o los servicios locales trasciendan el interés propio de las correspondientes Entidades, incidan o condicionen relevantemente los de dichas Administraciones o sean concurrentes o complementarios de los de éstas.*

*3. Las funciones de coordinación no afectarán en ningún caso a la autonomía de las entidades locales».*

También dedica la ley, el capítulo II del Título V a esta materia.

<sup>519</sup> LOZANO SERRANO, C.: «La Hacienda Municipal en la Constitución», HPE, nº 60, 1979.

interdisciplinar; la Dirección General de Coordinación Financiera con las Corporaciones Locales -MEH-, específicamente actuante en el campo financiero; (y sus órganos equivalentes en las CCAA); o la FEMP (y sus homólogas autonómicas) como órgano de relación a nivel gubernativo.

- Coordinación funcional: Que se consigue a través de instrumentos administrativos como los convenios de colaboración y/o cooperación, las conferencias sectoriales, o los planes de actuación conjunta.
- Coordinación normativa: Mediante la articulación legislación básica/legislación de desarrollo/Ordenanzas y Reglamentos locales, integrando todas ellas el conjunto normativo financiero aplicable a las Entidades locales.

Uno de los aspectos en los que la coordinación interadministrativa en materia financiera ha tenido y tiene mayor trascendencia es en los supuestos de doble imposición. Aunque la prohibición de doble imposición es una manifestación de un principio propio del ámbito tributario, la capacidad económica, conecta con el principio de coordinación por cuanto exige una armonización de las legislaciones sectoriales y general para evitarla. Uno de los objetivos principales, quizá el de mayor trascendencia, a los que sirve este principio es la plasmación de un sistema financiero -y especialmente tributario-, compacto, sin fricciones ni solapamientos, y complementario en sus distintos niveles.

Finalmente, en la gestión financiera local se emplean técnicas que, más que considerarse como parte del principio de coordinación en un sentido estricto, o como principio separado de las Haciendas locales, forman parte de un escenario superior al que aquí analizamos, en el que se desarrollan las relaciones interadministrativas: la colaboración, la cooperación y la asistencia mutuas. Se tratan más bien de principios de funcionamiento de la Administración en general, que tienen en el campo financiero, y particularmente en el tributario, una especial trascendencia.

Aunque la titularidad de las competencias en materia de gestión financiera local corresponde, con carácter general, a las Entidades Locales, la Ley estatal puede reservar al Estado la titularidad de alguna de ellas. Por esto la Ley de Haciendas locales reconoció a las Entidades Locales la mayor parte de las competencias en materia de gestión de sus ingresos locales, pero retuvo *ab initio* para el ámbito estatal la gestión e inspección catastral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas. Posteriormente se han salvado estas excepcionalidades con la transferencia paulatina desde el Estado a las Entidades locales, o al Ente que en su nombre recauda sus ingresos, de las distintas funciones integrantes de esta gestión.

La justificación de esto se debe a que el legislador tomó conciencia de la existencia de un gran número de Entidades Locales, básicamente Municipios, que por su tamaño y condiciones socioeconómicas, podrían carecer de los medios humanos, materiales y técnicos necesarios para ejercer esas competencias, a las que estaban obligados por Ley.

Para dar solución a la paradoja, en muchas ocasiones se ha acudido a la delegación y la colaboración interadministrativas con otros entes públicos, locales o no, que aportan la ventaja de no tener que transferir la titularidad sobre la competencia local<sup>520</sup>.

**f) Los principios específicos del gasto público (local).** En epígrafes anteriores hemos considerado la necesidad de desdoblarse la autonomía financiera local en su vertiente ingreso y su vertiente gasto. Y esto, fundamentalmente porque el tratamiento constitucional de los ingresos locales encuentra un apoyo diferenciado con respecto a los gastos, incluso una ubicación en títulos distintos.

Por un lado, el artículo 133.4, dentro del Título VII, consagra el principio de legalidad del gasto público al exigir que las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes. Este artículo diseña el marco de ley en el que debe desenvolverse el gasto público, propio de un Estado de Derecho.

El segundo apoyo constitucional del gasto público local, se encuentra en el artículo 31.2, localizado en la Sección Segunda, del Capítulo II, del Título I de la norma: «*De los derechos y deberes de los ciudadanos*»<sup>521</sup>, que a su vez da lugar a otros tres principios específicos del gasto público local, en cuanto impone a las Administraciones una asignación equitativa del mismo, y una programación y ejecución bajo los criterios de eficiencia y economía. Esto es lo que se ha denominado principios o pautas de la buena gestión financiera: economía, eficiencia y eficacia en la asignación de recursos, que trataremos en el epígrafe correspondiente.

Por tanto, al contrario de lo que ocurre en los principios de los ingresos públicos locales, que aparecen como habilitaciones, el texto constitucional se refiere al gasto público para cercarlo, para diseñar su disciplina.

**g) Otros principios de acervo comunitario.** La CEAL constituye un marco más perfecto y completo que la CE para el desenvolvimiento de los Entes locales. Por esta

---

<sup>520</sup> Nos estamos refiriendo a los Convenios de colaboración y/o delegación de la gestión tributaria y/o de la recaudación de los tributos y otros ingresos de derecho público municipales en otros Entes locales (Diputaciones, Mancomunidades, Consorcios, etc.) o en los órganos competentes de la Administración Autónoma o Estatal. Esta colaboración y delegación también ha funcionado en sentido inverso, y así algunas Comunidades Autónomas que carecían de órganos especializados en esta materia han utilizado a Entidades locales de su ámbito para prestar el servicio de recaudación (este es el caso de los Convenios para la recaudación ejecutiva de los tributos autonómicos que suscribió la Junta de Andalucía con las distintas Diputaciones Provinciales andaluzas para que les prestara a través de sus servicios Provinciales la recaudación de todos o parte de sus tributos.

<sup>521</sup> Como ya expusimos, el motivo de la ubicación de una referencia al gasto público en este apartado constitucional hay que buscarlo en el hecho de que los constituyentes aquí no observan el gasto desde el punto de vista del sujeto activo, del que gasta, sino desde la perspectiva del sujeto pasivo del mismo, que son los ciudadanos, y que tienen “derecho” a que este gasto responda a unas pautas de racionalidad y equidad.

razón podemos encontrar pautas de la actividad financiera local que no han encontrado parangón en la legislación autóctona.

Tal sería el caso del principio de diversidad y evolución (art. 9.4. CEAL) consistente en que los sistemas financieros sobre los cuales descansan los recursos de que disponen las Entidades locales deben ser de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible, y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias.

Se trata de un principio de un corte realmente progresista y clarividente, puesto que está concibiendo el sistema financiero local como un sistema vivo, que debe ser lo suficientemente autónomo (automático) como para evitar desajustes con las propias necesidades de los Entes locales. Se trata de que el ordenamiento jurídico habilite a las Haciendas locales de los medios suficientes como para que puedan adaptarse a las necesidades del momento, puedan acompañar sus ingresos y sus gastos<sup>522</sup>.

**3. La tutela financiera “excepcional”.** Hemos visto conveniente el tratamiento separado de la tutela financiera con respecto a los principios anteriores por su carácter inconsistente. Esto es, en primer lugar, existe resistencia desde el mundo local a hablar abiertamente de tutela en un sistema autonómico por poder entrañar ideas contrapuestas (quizá esto deriva de la percepción histórica de la tutela únicamente en su acepción de control); y en segundo lugar, tampoco queda claro que esta tutela, suponiendo que exista, pueda actuar como principio en el sentido en el que lo hemos concebido aquí, más bien puede mostrarse como una técnica o actividad, excepcional, en cuanto distorsiona el sistema de funcionamiento autónomo de los entes locales; y coyuntural, por darse su presencia en supuestos tasados por el legislador.

La tutela financiera en España ha gozado de una larga tradición a lo largo de nuestra historia legislativa más reciente. Si bien, en puridad, no se puede hablar de tutela financiera hasta las postrimerías del siglo XIX cuando, una vez consolidada la idea de Estado, se evoluciona del modelo centralista y unitario a un modelo precariamente descentralizado, en el que empieza a dotarse de libertad de actuación las Haciendas territoriales, puesto que con anterioridad, o no existe aún la idea de Estado como concepto global y unitario, o la única Hacienda es la central, extendida territorialmente.

El Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, consagró la autonomía territorial salvo en materia financiera, donde optó por mantener la línea concentrista que caracterizaba la acción estatal. De modo que el entonces Ministerio de Hacienda tenía la última decisión en la aprobación de los presupuestos, y en la imposición, ordenación y aplicación de los tributos locales, sin perjuicio de su revisión ante los Tribunales Económico-Administrativos y, subsiguientemente, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Durante gran parte del pasado siglo las relaciones entre la Hacienda general y las locales se articulaban a través de las Secciones de Administración Local (que pasaron a

---

<sup>522</sup> Solicitamos desde aquí un acogimiento expreso de este principio en la legislación básica de Haciendas locales.

denominarse Secciones de Haciendas Locales y, posteriormente, Secciones Provinciales de Presupuestos), dependientes, orgánicamente de las Diputaciones Provinciales, y funcionalmente del Gobierno central.

Este sistema tutelar se mantuvo en su esencia hasta el Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, sobre Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, y finalizó, claramente, con la actual Ley de Bases del Régimen Local, que se dicta bajo los principios previstos en la CE

Sin embargo, como toda técnica largamente establecida del que el sistema intenta desprenderse, quedan vestigios en nuestra legislación actual más propios de un sistema protector, que de un sistema de libre ejercicio de responsabilidades. Y aún peor, puesto que al aparecer otros poderes territoriales en la distribución del Estado -las Comunidades Autónomas-, tampoco se han mantenido ajenos a esta cuestión (máxime por el grado de influencia que proporcionan estas técnicas frente a otras Administraciones). Y es que, junto a la relación Estado-Corporaciones locales, existe una relación, incluso más natural e intensa, entre estas y las propias Comunidades Autónomas, por estar obligadas a velar por su propio equilibrio territorial, y por la realización interna del principio de solidaridad (artículo 2.2. LOFCA).

Actualmente, los artículos 137, 140, 141, 142 y 149.1.18° de la CE legitiman los brotes de tutela financiera ejercida por el Estado sobre las Corporaciones Locales.

Por su parte, hay tres preceptos constitucionales que apoyan la competencia normativa de las Comunidades Autónomas en el ámbito local: los artículos 148.1.2°, 152.3 y 149.1.14 que merecen ser analizados cuidadosamente:

- El artículo 148.1.2. permite a las Comunidades Autónomas asumir competencias respecto a funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen local. Por tanto, se hace requisito una autorización en una Ley estatal para que una Ley autonómica pueda regular materia propia de Haciendas locales. Probablemente, esto permitió al legislador estatal introducir en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, una mención expresa a esta habilitación al señalar en su artículo 6.3. que: *«Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple».*
- El artículo 152.3 autoriza que los Estatutos de Autonomía regulen circunscripciones territoriales propias, determinadas por la agrupación de Municipios, a las que se les dota de personalidad jurídica. Esta previsión da pie a regular otros entes locales, distintos a los constitucionales, que gozarán del sistema financiero que prevea el órgano autonómico competente.

- Y el artículo 149.1.14. señala que el Estado ostenta competencia exclusiva sobre materias propias de «*Hacienda General*». A la vista de esto, algunas Comunidades han entendido que lo que no es hacienda general, no es competencia estatal, y puede ser regulado por ellas. Aunque la interpretación del precepto no resulta fácil, ni unánime, la mayoría de los intérpretes constitucionales llegan a la conclusión de que al Estado corresponde el establecimiento de los principios y las bases de las distintas Haciendas territoriales, y su regulación concreta puede ser completada por las Comunidades Autónomas, tanto para sí mismas, como para los Entes locales situados en su territorio, pero esto último sin agotar el desarrollo al que autoriza también la autonomía del Ente local, máxime por su condición de principal interesado. En otras palabras, las Comunidades Autónomas no podrán modificar o derogar los tributos locales que establece la legislación básica del Estado sobre Haciendas locales porque los principios constitucionales de reserva de ley y de autonomía local lo impiden.

Y, en esta base constitucional, con su posterior acogimiento en una norma legal de alto rango -la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónoma-, algunos Estatutos de Autonomía han encontrado título habilitante suficiente para instituir tal actividad<sup>523</sup>.

Aunque, no es pareja la regulación estatutaria de la cuestión, que, en todo caso, ha dependido del grado de autonomía de cada Comunidad -sin desdeñar la propia historia regional-, en general, a mayores dotes de autonomía, mayor énfasis en la vigilancia de la actividad financiera local. No obstante, incluso en los Estatutos que prevén *expressa verbis* la tutela financiera de los Entes locales (Cataluña, Andalucía y, con distinta denominación, Castilla y León), acto seguido la sitúan dentro del respeto a la autonomía

---

<sup>523</sup> Las principales menciones en los Estatutos autonómicos a la tutela a la acción local se encuentran en: el artículo 48, y por reenvío, los artículos 8 y 9 del Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre); artículo 10, 4, del Estatuto del País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre); artículos 49 y 27, 2, del Estatuto de Autonomía de Galicia (Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril); artículos 62 y 13, 3, del Estatuto de Autonomía de Andalucía (Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre); artículo 11, a), del Estatuto de Autonomía de Asturias (Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre); artículo 51 del Estatuto de Autonomía de Cantabria (Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre); artículos 2, 5, 9, 25 y 26 del Estatuto de Autonomía de La Rioja (Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio); artículos 18 y 51 del Estatuto de Autonomía de Murcia (Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio); artículos 44, 45, 46 y 49 del Estatuto de Autonomía de Valencia (Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio); artículos 5; 35, 1, 2.º; 45, y 53, del Estatuto de Autonomía de Aragón (Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto); artículos 29; 30; 32, 1, y 48, del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto); artículos 29, 2; 32, 57 y 60, del Estatuto de Autonomía de Canarias (Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto); artículos 4, 18 y 46 del Estatuto de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto); artículos 8 y 62 del Estatuto de Autonomía de Extremadura (Ley Orgánica 1/1983, de 25 de febrero); artículos 5, 10 y 66 del Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares (Ley Orgánica 2/1983, de 25 de febrero); artículos 3, 26 y 57 del Estatuto de Autonomía de Madrid (Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero); artículos 19 y 41 del Estatuto de Autonomía de Castilla-León (Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero).

constitucionalmente reconocida –difícil conciliación-. En todo caso se trata de cuestión plural y abierta, máxime en momentos de revisión estatutaria<sup>524</sup>.

Al igual que operaba la autonomía financiera, para estudiar las manifestaciones de la tutela financiera hemos de distinguir entre su actuación en el ingreso y su actuación en el gasto, puesto que las manifestaciones en uno y en otro varían sustancialmente.

- Tutela en los ingresos públicos: Supone la intervención previa obligada de la Administración estatal o autonómica antes de la realización efectiva de un ingreso de naturaleza pública. Su principal manifestación se aprecia en la imposición y ordenación de tributos (tutela financiera tributaria), y en la viabilidad del crédito público cuando una Entidad rebasa los límites permitidos para el endeudamiento.
- Tutela en el gasto público: Se refiere a la posibilidad de intervenir, con derecho a veto, anteriormente a la verificación de una operación económica que pretende formalizar la Entidad local. Afecta, principalmente, a actos de disposición patrimonial (evaluación de una venta, adquisición o cesión); y de gestión económica (posibilidad de impedir o limitar el acceso al crédito público cuando rebasen los límites de endeudamiento permitidos en la Ley de Haciendas Locales; verificación en la aprobación de los presupuestos locales de su ajuste al objetivo de estabilidad presupuestaria; o la obligación genérica de remitir copia de todo acto o acuerdo de la Entidad a ambas Administraciones<sup>525</sup>), de ahí que la podamos calificar como tutela de gestión.

En todos estos casos, se contempla la tutela como técnica que actúa a priori de la realización de un acto, de ahí que pueda friccionar con el principio de autonomía. Por el contrario, la posibilidad de control e impugnación de los acuerdos locales por la Administración del Estado y la autonómica, una vez producidos estos, no sólo es compatible con el principio de autonomía, si no que lo impone el propio Estado de Derecho, y así lo regula expresamente la legislación básica de régimen local<sup>526</sup>.

---

<sup>524</sup> Actualmente, varias Comunidades Autónomas se encuentran en pleno proceso de revisión estatutaria (Valencia, Cataluña, País Vasco o Andalucía), y en todos estos procesos se repite como objetivo general potenciar desde los nuevos Estatutos la autonomía local en cumplimiento de la descentralización autonómica local (o pacto autonómico local), con el consiguiente traspaso de competencias y financiación.

<sup>525</sup> El artículo 56 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, obliga a las Entidades locales a enviar copia de todo acuerdo o acto que adopten, con o sin relevancia económica, con anterioridad a su publicación en el diario oficial correspondiente, si resultara precisa. Asimismo, las Administraciones tutelantes pueden requerir en cualquier momento ampliación o aclaración de la documentación remitida.

<sup>526</sup> El Capítulo III, del Título V, de la Ley anterior, tiene por epígrafe «*Impugnación de actos y acuerdos y ejercicio de acciones*», y prevé como sujetos activos de estas impugnaciones a ambas Administraciones.

En cualquiera de ambos supuestos, la posible colisión de valores, para cualquier materia, fue resuelta por el Tribunal Constitucional, en su conocida sentencia de 2 de febrero de 1981, al fundamentar que el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de competencias por los Entes locales, pero no con controles genéricos o indeterminados que posicionen a estos Entes en una situación subordinada o de dependencia cuasi-jerárquica de las otras Administraciones. Con esta jurisprudencia debemos admitir esos controles puntuales en supuestos en que la actuación local incida en intereses generales concurrentes con los propios de la Entidad, y nunca cuando tengan por objeto el control de oportunidad. Por este razonamiento hemos titulado el epígrafe bajo la denominación la tutela “excepcional”.

Hasta ahora hemos contemplado la tutela financiera en su acepción de control o fiscalización. Sin embargo, el Derecho ha concebido la denominación genérica de tutela como aquella autoridad ejercida en virtud de Ley tendente a cuidar y velar por otras personas que carecen de la capacidad suficiente sobre sí mismos, y/o sobre sus bienes. Profundizando en este concepto, la tutela financiera que hipotéticamente pueda ejercer una Administración Pública sobre otra que convive en su ámbito territorial, podrá tener por objeto auxiliarle, a fin de completar y hacer viable esa capacidad. Existe, pues, una segunda acepción de tutela en sentido constructivo o cooperador.

Es en este sentido en el que se ha hablado de tutela financiera cuando el Estado consigna en sus presupuestos generales transferencias y subvenciones extraordinarias para la prestación de servicios obligados por las Entidades locales, o cuando la Comunidad Autónoma crea fondos de nivelación territorial que equilibran la situación financiera de estos Entes<sup>527</sup>. Todo esto se abordará en el apartado correspondiente al sistema de ingresos local.

## **E) REGULACIÓN JURÍDICA DE LAS HACIENDAS LOCALES: HISTORIA RECIENTE Y DERECHO COMPARADO**

**1. Historia reciente de las Haciendas locales en España.** La evolución histórica de la Hacienda local española, desde que ésta pierde definitivamente su carácter patrimonialista durante la primera mitad del siglo XIX y se convierte en una Hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por la insuficiencia financiera endémica.

En los antecedentes legislativos más recientes no es posible encontrar un reconocimiento formal de la autonomía, ni de la suficiencia financiera local, tal y como las proclama actualmente nuestra Constitución. Y así, desde los arbitrios que, con carácter secundario, regulaba la Constitución de 1812 en su artículo 322, hasta la suficiencia de medios que garantizaba el Estado mediante Ley en el Proyecto de Constitución Federal de

---

<sup>527</sup> La STC 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 3, reconoce expresamente la eventualidad de crear un Fondo de Cooperación Local en el ejercicio de la tutela financiera que sobre los Entes locales corresponde a la Comunidad Autónoma respectiva.



la República Española de 1873 (artículo 108), la preocupación principal del legislador decimonónico se centraba en garantizar la coordinación entre la Hacienda estatal y la local, como se reguló expresamente en la Constitución de 1869 (artículo 99.5º), y en la Constitución de la Monarquía de 1876 (artículo 84).

Durante buena parte del siglo XX, se mantiene la dependencia, más o menos pronunciada, del Estado, y la coordinación de ambas Haciendas. Así se recoge en el Anteproyecto de la Constitución de la Monarquía Española de 1929 (artículo 92.6º), y, posteriormente, en la Ley Orgánica del Estado de 1 de enero de 1967 (artículo 47). El único antecedente que se separa en esta evolución -y que se acerca al panorama actual-, lo encontramos en la Constitución de la República Española, de 9 de diciembre de 1931, cuyo artículo 9º sienta la autonomía de los Entes locales, sin llegar a regular su contenido.

En el último cuarto de siglo, varias han sido las reformas legislativas que han intentado poner fin a esta situación. Acaso, el más claro exponente de los sucesivos fracasos de cuantas reformas han jalonado la evolución histórica de la Hacienda local española, se encuentra en la última de ellas, llevada a cabo por la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local, en cuyas bases 21 a 48 se contenían las líneas generales de lo que debía ser la nueva Hacienda local, y que fueron desarrolladas, un año más tarde, por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre. Pues bien, el fracaso de esta reforma -que entró en vigor el 1 de enero de 1977- puede adivinarse si observamos la necesidad de dictar el Real Decreto-Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las corporaciones locales, cuya rúbrica expresa claramente la situación existente dos años y medio después de la implantación de la reforma.

Cuando la situación parecía enquistada, se produce la gran reforma institucional y legislativa operada por la Constitución Española de 1978, que exige la adaptación del Estado a la nueva estructura en ella diseñada. A partir de aquí comienza una enorme tarea legislativa de construcción del nuevo modelo de Estado, marcada por la prioridad de la nueva organización territorial, que se veía sustancialmente alterada, al pasar de un modelo unitario y centralista a otro fuertemente descentralizado, e inspirado en el principio de autonomía. En este ámbito, la necesidad más urgente se centró en la construcción del llamado “Estado de las Autonomías”, lo que produjo el aplazamiento temporal de la organización del sector local y, con él, de la reforma de las Haciendas locales. En realidad, se trató de una moratoria forzada por la dinámica propia del proceso de implantación de las nuevas fórmulas de convivencia política.

Por tanto, a pesar del hito constitucional, la falta de un pronto desarrollo constitucional de esta materia hizo que la Hacienda local española continuara en una fase de deterioro financiero para cuya solución han sido precisas diversas actuaciones legislativas de carácter coyuntural y transitorio. En realidad, esto demuestra el perpetuo periodo de transitoriedad en el que se ha venido desarrollando la actividad financiera del sector local.

La principal reforma anterior al sistema financiero actual la protagonizó la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de Haciendas Locales. Las medidas de saneamiento y regulación establecidas en esta Ley, que

completaban a las que se habían incluido en la Ley de Presupuestos del Estado para 1983, supusieron el vehículo de la transición de un modelo financiero centralista a otro de financiación múltiple descentralizada, que imponía la Constitución. Especialmente destaca entre las medidas adoptadas, la facultad reconocida a los Ayuntamientos para fijar discrecionalmente el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana, a partir de 1 de enero de 1984 (estableciéndose que, de no adoptar la Corporación acuerdo en contrario, aquel sería del 20 por ciento). Con ello se daba un paso significativo en línea con el principio de autonomía financiera que proclamaba la carta magna.

El conjunto de medidas introducidas, al tiempo que permitían obtener mayores ingresos a las Corporaciones locales, responsabilizaban a éstas del esfuerzo fiscal, haciéndolas soportar el costo psicológico y político que todo aumento de presión fiscal supone. Asimismo, incrementó la participación de los Ayuntamientos en los ingresos del Estado a través del Fondo Nacional de Cooperación Municipal, incluido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983, que alumbraba la voluntad estatal de hacer efectivo, a la mayor brevedad posible, el mandato constitucional de que las Haciendas locales dispusieran de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones locales, con plena autonomía para la gestión de sus intereses.

Aunque el “paquete” de medidas introducidas tuvo un gran interés desde el punto de vista material, faltaba todavía una regulación pausada, ordenada y sistemática, que abordara con profundidad la financiación de las Entidades locales.

Consolidado el proceso autonómico, y sentadas las bases del nuevo sistema de organización territorial del Estado, llegó la hora de acometer la tarea pendiente respecto del sector local, poniéndose en marcha la gran reforma que supone la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de Bases del Régimen Local. Sin embargo, esta Ley no culminó íntegramente la ordenación del sector local, por cuanto se limitó a sentar los principios generales para un tema trascendente que cerraba el círculo autonómico local como es la regulación de su sistema financiero.

Este aplazamiento se justificó en el hecho de que se estaba en pleno proceso de diseño de la actividad financiera general, concretamente, de los aspectos relativos a la estructura del sistema tributario del Estado, y a la ordenación de la actividad presupuestaria del sector público –futuro texto refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988-. Ambas cuestiones incidían decisivamente en la configuración integral del régimen financiero local, por lo que resultaba ocioso iniciar simultáneamente una línea de reforma financiera exclusivamente para el ámbito local.

No obstante lo anterior, el eventual vacío legislativo fue, acto seguido, cubierto con la aprobación del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido sobre disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, cuyo Título VIII estaba íntegramente dedicado a las Haciendas locales. El citado texto fue dictado en cumplimiento del mandato conferido al Gobierno por la Disposición Primera de la precedente Ley de Bases del Régimen Local, y vino a compilar, en gran parte, las disposiciones que incidían en materia financiera local.

Una vez culminados los procesos de conformación definitiva de los aspectos de la actividad financiera general con trascendencia en el ámbito local, resultó posible llevar a cabo una regulación única y adecuada, actuación que se concreta con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales.

Esta Ley, complementaria de la Ley de Bases de Régimen Local, se autoproclamaba como cumplidora de los principios generales básicos de financiación de las Entidades Locales que postulaba la Constitución en sus artículos 137 y 142, y su intención era la de ordenar un sistema financiero encaminado a dotar de autonomía y suficiencia financiera a los Entes locales. Para ello, dejó sin vigencia toda disposición anterior que afectara, si quiera incidentalmente, a la Hacienda local, y aprobó una nueva normativa reguladora de las Haciendas locales, en su vertiente tributaria y financiera, con lo que se dotaba de unidad al sistema. Especialmente, tuvo importancia por racionalizar el sistema tributario local con la creación/concentración de las figuras existentes en tres grandes figuras impositivas.

Este texto legal, con sus correspondientes desarrollos infralegales, constituye el acta de nacimiento formal de las Haciendas locales en España, tal y como se entienden a partir de la Constitución Española, y ha mantenido vigencia hasta el año 2004 gracias a importantes modificaciones operadas por algunas Leyes “de acompañamiento” a los Presupuestos Generales del Estado, que la han ido actualizando. Aunque, realmente, el sistema creado por la LRHL ha pervivido prácticamente intacto hasta 1998.

Siguiendo un orden cronológico, la primera reforma con cierta trascendencia tuvo lugar mediante la promulgación de Ley 53/1997, de 27 de noviembre, que adoptó medidas para diferir en el tiempo el impacto provocado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles por las revisiones de valores catastrales, a través de mecanismos que redujeran la cuota durante un período, al final del cual se alcanzaría la correspondiente al valor revisado.

Unos meses más tarde, se produce la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que surgió forzada por la necesidad de adaptar la regulación de las tasas y precios públicos locales al pronunciamiento de la Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, del Tribunal Constitucional, mediante el que generalizaba el concepto de tasa, y reducía a un carácter subsidiario la figura del precio público, al contrario que la regla general que había imperado hasta ese momento. Esta modificación se situaba en la misma línea en la que la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, sitúo las tasas autonómicas, ya que aunque el litigio resuelto por el alto tribunal afectaba directamente a las tasas exigidas por el Estado, produjo un efecto cascada en las tasas autonómicas, y locales, con el objeto de procurar la coordinación del sistema tributario general.

A final de ese mismo año se volvió a modificar la LRHL con ocasión de la terminación del régimen de participación de las Entidades locales en los tributos del Estado para el quinquenio 1994-1998. En este momento, el Estado, ante las continuas demandas desde el ámbito local, toma conciencia de la necesidad de reflexionar sobre el sistema de financiación de las Haciendas locales con el fin de introducir las oportunas reformas. Como

consecuencia de esto se introducen un conjunto de medidas en el orden financiero y tributario local, aprovechando la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que reconfiguraron las Haciendas locales en España tal y como se muestran en el momento presente.

De menor trascendencia en el sistema financiero fue la modificación introducida por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, que introdujo, sobre todo, algunas novedades en el endeudamiento local.

Posteriormente, se produce la principal reforma que ha experimentado la ley hasta nuestros días, llevada a cabo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Las novedades que se introducen en el sistema financiero configuran hoy en día las Haciendas de nuestros Entes locales (por esta razón se exponen en el siguiente epígrafe dedicado al presente de las arcas públicas locales).

A esta reforma de gran calado, siguió otra de menor trascendencia introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, aprovechando, de nuevo, una “ley de acompañamiento”, aunque introdujo sólo reformas en el plano técnico. En relación a los tributos locales, se introduce una modificación en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, con objeto de atribuir a los Cabildos Insulares de las Islas Canarias el mismo tratamiento que a las Diputaciones Provinciales, modificación que se introduce con efectos a partir del 1 de enero de 2003. También, en estos casos con efectos desde el 1 de enero de 2004, se introducen mejoras en la colaboración exigida a los notarios, para la recaudación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Como se ha expuesto, desde su entrada en vigor, la ley experimentó diversas modificaciones que, si bien en el aspecto material han permitido mantenerla vigente, en el aspecto formal la dejaban desintegrada, y necesitada de consolidación. Este es el motivo que justificó el vigente Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En cuanto a su estructura, el Real Decreto Legislativo contiene un artículo por el que se aprueba el propio texto refundido; dos disposiciones adicionales -la primera regula las remisiones normativas a los textos derogados, y la segunda hace referencia a la aplicación del régimen especial previsto en el título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local-; dos disposiciones transitorias -que regulan la aplicación de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria hasta la entrada en vigor de los nuevos textos aprobados el 17 de diciembre y el 26 de noviembre de 2003, respectivamente-; tres disposiciones transitorias -que regulan la participación de las entidades locales en los tributos del Estado para ejercicios anteriores al 1 de enero de 2004, y la aplicación de las referencias a las nuevas Leyes General Tributaria y General Presupuestaria hasta su entrada en vigor-; una disposición derogatoria -que prevé la derogación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre-; y una disposición final, de entrada en vigor.

Además de las fuentes estatales y básicas (Constitución y legislación básica) existen otros dos tipos de fuentes de regulación jurídica para las Haciendas locales. Por un lado, la

legislación que cada Comunidad Autónoma haya dictado al amparo de su título competencial (art. 148 CE), con la intención de desarrollar esas bases estatales y/o regular aspectos no reservados a la competencia estatal, todo ello dentro del marco de su correspondiente Estatuto de Autonomía, y en los términos en él previstos.

En segundo lugar una fuente endógena que produce la propia Entidad a través de sus Ordenanzas, Reglamentos y actos administrativos. Algunos de estos, aunque no tienen fuerza de ley, en cuanto la materia que regulan está reservada a este instrumento tienen una especial fuerza pasiva o de resistencia y condicionan el desarrollo y la aplicación de la gestión económica local (tal es el caso de los acuerdos de imposición, regulación y modificación de los distintos ingresos locales). Por esta razón suelen prever un procedimiento que ofrece mayores o especiales garantías para los ciudadanos afectados por la medida.

Este tipo de actos han generado un problema de convivencia con la normativa de desarrollo infralegal de los otros agentes territoriales (CCAA) que en muchas ocasiones entran en colisión con la normativa local a la que pretenden solapar, y vaciar, de camino, la autonomía del Ente. En principio, el conflicto debe salvarse en términos de competencia y autonomía del Ente local fuera de las materias reservadas al Estado o asumidas por la CA respectiva -con la excepción de los reglamentos de desarrollo de una ley estatal básica, ya que en estos casos la invocación y recepción de ésta por el Ente local es en bloque (Ley y reglamentos)<sup>528</sup>-, aunque la práctica demuestra que en muchos casos deben interceder los tribunales para lindar ámbitos<sup>529</sup>.

**2. Presente de las Haciendas locales en España.** Las reformas sucesivas hasta el actual Real Decreto Legislativo son respuesta a la necesidad de actualizar el texto. Pero, al mismo tiempo, muestran la incapacidad de la Ley original para resolver definitivamente la insuficiencia financiera de las Haciendas locales españolas. De hecho, las reivindicaciones localistas para la realización efectiva de los principios de autonomía y suficiencia financiera no han cesado durante estos quince años. Han cambiado de momento y de forma, pero continúan siendo, básicamente, las mismas que las que ya se planteaban inmediatamente después de la entrada en vigor del texto constitucional. Incluso se podría decir que se plantean con más fundamento por el hecho de que, al tiempo que durante este periodo las Corporaciones locales –especialmente los Ayuntamientos, y dentro de ellos, los de pequeña o mediana dimensión- han aumentado, gradual, y a veces, escalonadamente, las actividades y servicios que prestan al ciudadano; su sistema de fuentes continúa siendo el mismo, no ha sido desarrollado en su plenitud; y tampoco se les ha permitido explotarlo a su libre necesidad.

---

<sup>528</sup> Tal sería el caso de los Reglamentos dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria, que al declararla la Ley de Haciendas Locales directamente aplicable al ámbito local, está dando entrada en el sistema de fuentes local a sus reglamentos, como el Reglamento General de Recaudación.

<sup>529</sup> La más esclarecedora de las sentencias vertidas sobre el particular la dictó el Tribunal Constitucional mediante Sentencia 214/1989, de 21 de diciembre, donde reflexiona sobre el orden de prelación de normas aplicables a las distintas materias que conciernen a la Administración local.

El texto refundido actual, ha puesto orden e integración a la sucesiva procesión de reformas, pero no introduce novedades en el plano material, por lo que el panorama actual sigue siendo el expuesto anteriormente.

Y esto es así, a pesar de que prácticamente todos los inicios de legislatura acontecidos durante estos últimos años han venido precedidos por la intención de llevar a cabo una profunda reforma del sistema de financiación local.

Una de las más recientes, y acaso la más incisiva, fue la introducida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas locales, tras lograrse un acuerdo de financiación entre representantes del Gobierno y la Federación Española de Municipios y Provincias. Las principales líneas de avance en la suficiencia financiera de las Entidades locales se podían resumir en las siguientes:

1ª. Se diseña un nuevo sistema de participación en los tributos del Estado basado en la cesión de un conjunto de impuestos estatales a los Ayuntamientos mayores de 75.000 habitantes, Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares. Paralelamente, se establece un sistema de participación mixto para los Municipios que tuviesen la condición de turísticos, conjugando participación por variables y cesión de impuestos estatales.

2ª. Se recoge la modificación del Impuesto sobre Actividades Económicas, por la que se disponía una exención del mismo para las pequeñas y medianas empresas y los trabajadores autónomos; y la previsión de las compensaciones económicas<sup>530</sup> necesarias para las Corporaciones locales, a fin de evitar que la modificación de dicho impuesto supusiera perjuicio para sus Haciendas.

3ª. Se introducen modificaciones en todas las figuras impositivas, destacando las modificaciones en la gestión y configuración de los dos impuestos más importantes (IBI e IAE).

4ª. Se consideraban sujetas a la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local las empresas explotadoras de servicios de suministro aunque no fueran titulares de las redes. Es de destacar esta novedad puntual puesto que, en algunos casos, constituye una fuente voluminosa de ingresos para las áreas locales.

5ª. Y se impulsaba la colaboración, y la simplificación interadministrativa, en materia de tributos locales.

---

<sup>530</sup> No exentas de polémica por la tramitación farragosa y ardua que imponía la regulación de estas ayudas, pero, sobre todo, por la “cicatería” inicial del Gobierno a la hora de calcular las compensaciones correspondientes, que produjo el levantamiento de voz unánime de las Corporaciones locales, lo que obligó a la revisión de la fórmula de cálculo a favor de los Ayuntamientos y la correspondiente liquidación complementaria.

Por otra parte, la aprobación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, introdujo un nuevo mecanismo de control de la eficacia y eficiencia del gasto público, disciplina que, aunque se dirija directamente a la consecución de una sólida situación de equilibrio presupuestario y de contención de los niveles de endeudamiento de las Administraciones Públicas, también repercute en la solvencia de las Corporaciones Locales.

Definido el marco general de equilibrio presupuestario, en particular, estableciendo un techo de gasto para el Estado -que le impide gastar más y le estimula a gastar mejor-, era necesario descender a una esfera microeconómica para aplicar los principios rectores de la Ley de Estabilidad a los distintos componentes del presupuesto. En este sentido, la citada norma, en su disposición final primera, impone al Gobierno la obligación de remitir a las Cortes Generales un proyecto de Ley General Presupuestaria, que desemboca en la actual Ley 47/2003, de 26 de noviembre. Esta ley responde a los principios de plurianualidad, transparencia y eficiencia en el gasto, para procurar una mayor racionalización del proceso presupuestario.

También se ha producido una nueva configuración en la gestión, recaudación y revisión del sistema tributario general y, por tanto, también del sistema local, con la aparición de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que pretende como principales objetivos: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica; impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa; posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios; establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude; el control tributario y el cobro de las deudas tributarias; y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria. Todo esto repercute y genera una mayor eficacia y eficiencia del sistema tributario local y, por tanto, en su financiación.

Este conjunto de reformas legislativas sientan un nuevo escenario en el sistema financiero, con las dudas propias de todo modelo nuevo que necesita del medio plazo para conocer sus efectos y sus virtualidades. Particularmente para las Haciendas locales, el escenario tiene ciertos tintes de desconcierto causados por un lado, por cómo acabarán mostrándose estas modificaciones legislativas que afectan a la financiación ordinaria y extraordinaria de las finanzas públicas; y por otro, por la ausencia de un marco de financiación estable y acorde con la prestación de los modernos servicios públicos locales.

Con todo esto, las Haciendas locales, como conjunto, pasan por un momento crítico “de transición” al existir decisiones de Estado que pueden modificar ampliamente su estatus, como es el caso del papel que a futuro deben jugar tanto las grandes ciudades y sus áreas de influencia, como las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares; así como la materialización de los pactos locales autonómicos, una vez ya finalizado el traspaso de competencias desde el Estado a las Comunidades Autónomas; pero sin olvidar, por otra parte, que estos nuevos entornos de nuevas competencias y financiación, para que tengan el alcance deseado, deberán ir acompañadas de las necesarias adaptaciones en la organización de las Corporaciones locales, de manera que la prestación de servicios se mejore en aras de una gestión más eficiente y eficaz, en un entorno dinámico, tecnológico, de estabilidad presupuestaria y de rebajas impositivas. Gran parte de estos cambios que

pudieran afectar a los pequeños Ayuntamientos, deberán impulsarse desde las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, como niveles de promoción del equilibrio intraterritorial.

**3. Situaciones en el Derecho comparado.** Por lo que se refiere al Derecho comparado, tampoco se encuentran preceptos iguales a nuestro artículo 142 CE, aunque sí se repiten postulados con cierta semejanza al sistema español, que merece la pena mencionar en un liviano recorrido por el sistema previsto en otros ordenamientos constitucionales.

Comenzando por los países de nuestro entorno más próximo, la Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, también contempla la autonomía de las Entidades locales, que podrán contar con patrimonio y hacienda propios, pero sus recursos privativos proceden fundamentalmente de los ingresos patrimoniales y de las tasas.

La Constitución de la República Francesa, de 4 de octubre de 1958, dispone en su artículo 34 que la Ley determina los principios fundamentales: «...de la libre administración de las colectividades locales, de sus competencias y de sus recursos».

La Constitución de la República Italiana, de 27 de diciembre de 1947, en su artículo 119, regula la coordinación por Ley entre la Hacienda del Estado, de las Regiones, de las Provincias y de los Municipios. Y en su artículo 128 dispone que las Provincias y los Municipios son autónomos en el marco de la Ley.

En todos los sistemas antedichos late una idea que configura el régimen financiero local: la autonomía financiera de los Entes locales existe en el marco de una Ley estatal que es la que le da contenido básico.

Más complejo es el régimen de ingresos previsto para los Entes locales alemanes. En la Ley Fundamental de Bonn, de 23 de mayo de 1949, se prevén ayudas para inversiones a los Municipios [art. 104. a). 4] y transferencias de compensación en caso de aumento de gastos o reducción de ingresos (art. 106. 8), pero los ingresos y los gastos de los Municipios son ingresos y gastos de los Estados (art. 106.9). Al mismo tiempo, se posibilitan impuestos que son asignados y corresponden a los Municipios (art. 108.4, 5, 6 y 7). Por tanto, se opta por un sistema mixto o compartido de realización financiera, ora concesional, ora propio.

En Latinoamérica, el sistema más parecido a la autonomía financiera local española lo recoge la Constitución de México de 1917, según la cual los Municipios administraran libremente su hacienda, formada por las contribuciones suficientes para atender las necesidades municipales, y que, en todo caso, se establecerán mediante Ley estatal.

Por último, en las Constituciones de los países socialistas se pueden distinguir tres modelos:

- Constituciones que permiten a los Entes locales la gestión autonómica de sus propios medios financieros. Así, el artículo 43.1.c) de la Constitución de Hungría, de 20 de agosto de 1949 (texto único de 19 de abril de 1972).



- Autonomía financiera de los Entes locales condicionada a lo dispuesto en Ley ordinaria. Así, los artículos 94 y 95 de la Constitución de Vietnam, de 1 de enero de 1960 (proclamada vigente en la República Socialista del Vietnam en la primera sesión de la Asamblea Nacional Vietnamita, celebrada el 2 de julio de 1976).
- Más extendido, autonomía de programación económica local -se permite a los Entes locales aprobar sus presupuestos y su plan económico- pero los medios proceden del Estado. En este sentido, las Constituciones de Rumania de 20 de agosto de 1965 (texto único de 27 de diciembre de 1974 -art. 87-); de Bulgaria, de 16 de mayo de 1971 (art. 114); de la República Democrática Popular de Corea, de 17 de diciembre de 1972 (artículo 118); de la extinta URSS, de 7 de octubre de 1977 (art. 146); y de la República Popular de China de 5 de marzo de 1978 (art. 36).

## II. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES

### A) INTRODUCCIÓN: LA CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES

La estructuración del sistema de recursos de las Entidades locales constituye uno de los retos más difíciles con los que se encontró el legislador estatal a la hora de regular el régimen postconstitucional de las Haciendas locales debido, entre otras razones, a la parquedad que en este punto mostró la CE.

Para abordar la regulación del régimen financiero local se atendieron a dos objetivos: por un lado, lograr la implementación de los dos mecanismos constitucionalmente previstos de financiación -los tributos propios y la participación en los tributos del Estado-; y por otro, la necesidad de modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la acción tributaria local, que, hasta ese momento, no se había aprovechado en toda su extensión.

En un Estado descentralizado, con diversidad local, las diferentes categorías de Entidades locales conlleva la existencia de haciendas configuradas por recursos diferentes, por ello, para abordar el estudio de las fuentes de financiación de los Entes locales, se hace necesario hacer una distinción previa según el tipo de ente ante el que nos encontremos (clasificación subjetiva).

A efectos financieros, el legislador estatal optó por distinguir los siguientes niveles:

- Hacienda municipal.
- Hacienda provincial o insular.
- Hacienda de otras Entidades locales (entes supramunicipales e inframunicipales).
- Regímenes especiales y excepcionales.

A su vez, dentro de cada nivel hacendístico, en función del tipo de ingreso, se pueden hacer otras clasificaciones o excepciones (clasificación objetiva), puesto que un mismo ingreso se puede comportar de modo diferente según las condiciones particulares de cada Ente (como por ejemplo la población), lo que multiplica las opciones hasta una gran variedad. No obstante, con el objetivo de procurar un análisis de las distintas figuras de modo agrupado, sistemático y ordenado, nos inclinamos aquí por acoger esta primera clasificación en cuatro niveles, e iremos haciendo las distinciones y mencionando las particularidades de cada figura, según el tipo de Ente que analicemos en cada momento.

*En el nivel de la Hacienda municipal*, el sistema de recursos parte de las fuentes de financiación propias y tradicionales de estas Entidades. Armonizando esto con la previsión constitucional, se pueden distinguir tres fuentes típicas de ingresos: los recursos tributarios, los recursos no tributarios y la participación en tributos del Estado. Las dos primeras

constituyen lo que podríamos denominar la financiación propia, y la tercera, la financiación ajena o dependiente<sup>531</sup>.

En el campo de los recursos tributarios, la racionalización y simplificación necesaria que trajo consigo la promulgación de la Ley de Haciendas Locales de 1988, aclaró y sistematizó sensiblemente el panorama tributario local, permitiendo su actual distinción entre impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Los recursos tributarios propios constituyen la principal fuente de ingresos de la Hacienda municipal desde una doble perspectiva: cuantitativamente, representan la fuente de mayor afluencia a las arcas municipales. Y cualitativamente, suponen la más alta cota de autonomía que puede alcanzar un Ente territorial dotado de poder financiero, pues implica un margen muy amplio de decisión, y una intervención directa y coactiva en el patrimonio de sus administrados.

Además de esta clasificación, los impuestos admiten una subclasificación en función de su presencia o no obligada para el Ente local, que tendremos en cuenta a la hora de abordar su estudio.

Respecto a los recursos no tributarios, se hace obligada una distinción en función de la naturaleza del ingreso y, por consiguiente, del régimen jurídico que le asiste -entre ingresos de Derecho público e ingresos de Derecho privado-.

El resto de ingresos de Derecho público municipales (los recursos públicos no tributarios), no mantienen otro denominador común que serles de aplicación el régimen propio de Derecho administrativo y/o financiero, puesto que algunos de ellos son de libre imposición municipal (precios públicos o sanciones), y otros proceden de fuentes externas (subvenciones y transferencias desde otras Administraciones, o el crédito público), por lo que tendrían cabida dentro de lo que hemos denominado financiación dependiente o ajena. Así pues, sus notas caracterizadoras son su variedad y las garantías que ofrece el Derecho público para su gestión y exacción.

En este apartado se encuentran también los ingresos de Derecho privado que, en principio, por serles de aplicación el régimen propio de las relaciones jurídico-privadas, deberían presentar una similitud idéntica a la financiación de cualquier unidad económica de Derecho privado pero, incluso en estos supuestos, la condición de Administración Pública dotada de *imperium* que ostentan los Municipios, impregna la naturaleza y funcionamiento de los mismos.

Unos y otros, históricamente, han tenido poco peso para el mantenimiento del gasto público local, sin embargo, hoy en día, el agotamiento de la materia imponible junto con

---

<sup>531</sup> Viene al caso la aclaración que realiza el Tribunal Constitucional en su Sentencia 4/1981, de 2 de febrero, FJ 15º, al precisar que: «*La Constitución no garantiza a las Corporaciones locales una autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios –patrimoniales y tributarios- suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes pero no que hayan de ser en su totalidad propios...*».

las nuevas vías o fórmulas de financiación de las Entidades locales, están abriendo un nuevo futuro para estos recursos, que empiezan a verse como una financiación alternativa, y menos traumática, que la recaudación tributaria tradicional.

Finalmente la financiación dependiente, cuyo principal exponente es la participación en los tributos del Estado, aparece en el sistema como una fuente garantista, de modo que coordinada con los tributos propios, conjuntamente garantizan la suficiencia financiera de estas Entidades locales. Y es que desde el punto de vista formal, este ingreso típico es la manifestación concreta de un derecho constitucional de aquellos. Además, con el se da cumplimiento a la función básica estatal de procurar la financiación genérica de dichas Entidades.

Su volumen viene definido por un porcentaje sobre la recaudación líquida de determinados impuestos del Estado, que va incrementándose cada año, como mínimo, en la misma medida en que se incrementa el gasto del sector estatal. De esta forma, la participación deja de ser objeto de la negociación anual a la que se veía sometida antaño, y se convierte en un mecanismo financiero de funcionamiento automático, perfectamente integrado en el sistema general.

Con independencia de ello, el sistema diseñado por la LRHL no excluye, incluso acepta, la posibilidad de financiación específica y excepcional para determinados Municipios mediante asignaciones complementarias, definidas con arreglo a criterios de necesidad e insuficiencia financiera manifiestas. Estas fuentes coyunturales, ideadas para resolver situaciones extraordinarias de necesidad, permiten corregir las deficiencias e injusticias que un sistema global de financiación ocasiona en situaciones particulares.

*En la Hacienda provincial*, la estructura del sistema de recursos de estas entidades sigue la misma línea diseñada para los Municipios, con los mismos grupos financieros: recursos no tributarios, recursos tributarios y participación en los tributos del Estado.

En los recursos tributarios aparecen únicamente las tasas y las contribuciones especiales, y aquí radica la diferencia fundamental entre la Hacienda municipal y la provincial, y es que el campo tributario provincial se encuentra realmente limitado por la imprevisión legislativa de impuestos provinciales<sup>532</sup>. Para completar el grupo, se prevé una figura semitributaria, el recargo provincial sobre el IAE, que por la reestructuración de este impuesto municipal, y por la escasa cultura de esta figura como recurso realmente provincial<sup>533</sup>, prácticamente no aporta nada nuevo a las arcas provinciales.

---

<sup>532</sup> Posiblemente, la culpa de la ausencia de impuestos Provinciales la tuvo la implementación del IVA en España como recurso generalizado en todo el territorio nacional que, en buena parte, agotaba la materia imponible Provincial.

<sup>533</sup> Los problemas con que se encontraban repetidamente las Diputaciones Provinciales para que los Municipios de su entorno le transfirieran el producto obtenido por la recaudación de este recargo fueron tales, que obligaron a introducir una garantía legal de cobro para los Entes Provinciales (LPGE para 1999, en modificación de LHL), que permitía compensar de oficio a sus Ayuntamientos las cantidades dejadas de ingresar por este concepto.

La previsión de los recursos no tributarios se ha llevado a cabo siguiendo los mismos criterios que han inspirado la configuración de estos recursos en el ámbito municipal, que nos llevaba distinguir entre ingresos no tributarios de Derecho público, e ingresos de Derecho privado.

Respecto de la participación en tributos del Estado, el mecanismo funciona del mismo modo que el previsto para la participación municipal, previéndose su distribución entre las Provincias con arreglo a diversos criterios socioeconómicos, y garantizándose un “mínimo vital” para cada Provincia.

La consecuencia de lo expuesto es que nos encontramos ante una Hacienda esencialmente dependiente, donde la participación en los tributos del Estado, y la financiación finalista, marcan decididamente, casi agotadoramente, su régimen de financiación. De ahí que algunos autores nieguen a la Hacienda provincial su consideración como sistema, y prefieran hablar de la existencia de figuras aisladas<sup>534</sup>.

En el tercer nivel, se prevé la *financiación de las entidades supramunicipales*, que se identifican con las comarcas, mancomunidades y otras entidades municipales asociativas, y las áreas metropolitanas; y la financiación de las *Entidades locales de ámbito territorial inferior al Municipio*, que por su autonomía reducida, tienen un régimen financiero simplificado, y fuertemente dependiente del Municipio matriz.

Respecto a las entidades supramunicipales, su sistema de ingresos es abierto, pues depende en gran medida de lo que disponga su normativa de creación y la legislación autonómica, con el veto general de no poder exigir impuestos (quizá para evitar la “superimposición” local sobre el mismo territorio). La única particularidad la ostentan las Áreas Metropolitanas con la posibilidad de un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitios en el territorio de dichas Entidades.

En cuanto a *los Regímenes Especiales*, se trata de verdaderas innovaciones, a veces excepciones, al sistema general, que en el caso español aparecen justificadas (¿?) por dos motivos: en algunas ocasiones por los condicionantes geográficos; o por los “hechos diferenciales históricos”, que nuestro sistema acepta ya como normales, aunque no dejan de romper el modelo general de financiación local.

Además de lo que se ha expuesto hasta este momento, que deriva de las previsiones constitucionales y de la normativa básica de Haciendas locales, antes de abordar un estudio integral del sistema financiero local hemos de tener en cuenta, también, las reglas generales (verdaderamente normas) que sienta el artículo 9 de la CEAL para el conjunto del sistema financiero local. De su articulado podemos extraer las siguientes pautas de general aplicación al sistema:

---

<sup>534</sup> CALVO ORTEGA, R.: *Constitución y Haciendas Locales*. op. cit., pág. 573.

- Una parte al menos, de los recursos financieros de las Entidades locales debe provenir de ingresos patrimoniales y de tributos locales respecto de los que tengan la potestad de fijar la cuota o el tipo dentro de los límites de la Ley.
- Los sistemas financieros sobre los cuales descansan los recursos de que disponen las Entidades locales deben ser de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias.
- La protección de las Entidades locales financieramente más débiles reclama la adopción de procedimientos de compensación financiera o de las medidas equivalentes destinadas a corregir los efectos del desigual reparto de las fuentes potenciales de financiación, así como de las cargas que les incumben. Tales procedimientos, o medidas, no deben reducir la libertad de opción de las Entidades locales, en su propio ámbito de competencia.

Se trata de principios rectores o inspiradores del sistema, más que de medidas concretas, que el legislador estatal y autonómico deben tener en cuenta a la hora de regular la materia. Y aunque el sistema diseñado por la legislación básica de Haciendas locales es anterior a la entrada en vigor de este Tratado, se puede decir que se cumple, aunque no con creces, estas previsiones en el sistema actual. Sin perjuicio de esto, una futura reforma del sistema de financiación de las Haciendas locales debería ser más “complaciente” con los principios comunitarios, y profundizar más en la autonomía financiera local, pues esta es la línea a la que apunta decididamente la Carta Europea.

Tras esta introducción estamos en condiciones de abordar el contenido del artículo 2º del TRLRHL que enumera como recursos que constituyen la Hacienda de las Entidades locales los siguientes:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras entidades locales.
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- d) Las subvenciones.
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.
- f) El producto de las operaciones de crédito.
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- h) Las demás prestaciones de derecho público.

Debe entenderse que se trata de una enumeración de máximos, esto es, aunque el precepto alude a estos recursos como integrantes de las Haciendas locales, según el nivel hacendístico en el que nos encontremos, en función de la clasificación subjetiva que hemos adoptado, podrán darse todos, o sólo algunos de los mencionados.

En esta enumeración se aprecia como el TRLHL recoge los dos mecanismos financieros expresamente consagrados en la Constitución: los tributos propios de las Entidades Locales y la participación de éstas en los tributos del Estado y en los de las

Comunidades Autónomas. Aunque, como era de esperar, y dado que la CE calificó estos dos mecanismos como fundamentales pero nunca únicos, la lista va más allá del mero tenor constitucional y sienta un sistema más desarrollado y complejo.

## **B) LA HACIENDA MUNICIPAL: RÉGIMEN COMÚN**

La Hacienda municipal es, sin duda, la más desarrollada de las Haciendas locales españolas, de ahí que pueda absorber la totalidad de los recursos que acaban de enumerarse. Es en este nivel hacendístico en el que nos vamos a encontrar el sistema de ingresos más completo y perfecto, y esto las sitúa en una posición preferente dentro del sistema financiero local.

Asimismo, nos encontramos ante la Hacienda local más autónoma, o menos dependiente frente otras Administraciones, ya que el volumen de la financiación propia (constituida por los recursos públicos propios y los ingresos patrimoniales), en números globales, es superior a la financiación ajena (integrada por las transferencias y el endeudamiento), aunque, eso sí, en muy escasa cuantía<sup>535</sup>.

Para abordar el estudio de los distintos recursos municipales vamos a tomar en consideración los siguientes criterios de clasificación de modo conjunto:

- En función de su régimen jurídico, se agrupan en ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado.
- En función de la normativa aplicable, y como subclasificación de los ingresos de derecho público, se distingue entre ingresos tributarios y no tributarios (también denominados “otros ingresos de derecho público”). Estos últimos admitirían una subclasificación en función de su carácter endógeno o externo.
- A su vez, según la naturaleza de cada figura tributaria, hay que distinguir entre; impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Un último nivel clasificatorio, en función de su presencia o no obligada en la Hacienda municipal, nos lleva distinguir entre impuestos obligatorios e impuestos potestativos.

Si ascendemos en la escala clasificatoria, el resto de niveles que hemos dejado no admitirían división, al menos, bajo un criterio universal y positivo.

**1. Los recursos tributarios municipales.** Son ingresos tributarios locales los procedentes de sus tasas, contribuciones especiales e impuestos, así como los recargos que puedan exigir sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas y otras Entidades locales.

---

<sup>535</sup> Según los datos extraídos de la liquidación de los presupuestos municipales del año 2001, los tributos propios representaban el 49,95 % sobre el total y los ingresos patrimoniales el 5,62 %, lo que arroja un subtotal de 55,57 %. Frente a ellos, las transferencias representaron el 37,28%, y el endeudamiento el 7,15 %, que sumadas importan 44,43 %. Fuente: DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN TERRITORIAL. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA.

La CE utiliza un término atípico para aludir a los tributos locales calificándolos como «*tributos propios*», aunque no es la primera vez que aparece en nuestro Derecho una expresión semejante<sup>536</sup>. Las posiciones doctrinales en torno a esta ambigua expresión han sido múltiples, pudiendo concretarse en tres<sup>537</sup>:

- El tributo propio es algo exclusivo y adecuado para una determinada Hacienda territorial. En esta línea se sitúa autores como Eseverri<sup>538</sup>.
- El tributo es propio cuando el Ente titular goza de las potestades necesarias para exigir y definir el tributo (entre otros, Palao Taboada<sup>539</sup>).
- El tributo propio es la proyección práctica de la autonomía financiera reconocida a un Ente. En esta línea se ha posicionado el Tribunal Constitucional<sup>540</sup>.

Apostamos por esta última línea doctrinal en cuanto que el hecho de que un Ente tenga potestades sobre un tributo, o que resulte idóneo para su Hacienda, no implica, necesariamente, titularidad del mismo. Por lo que podríamos concluir con Jiménez Compaired definiendo el tributo propio como aquel que pertenece al sistema o subsistema tributario de la propia entidad, sobre el cual ésta goza de cierta autonomía normativa<sup>541</sup>. Se trata de percibir el tributo propio como aquel mecanismo mediante la cual el Ente local da efectividad a una determinada figura, involucrándose en el proceso de responsabilidad fiscal frente a sus ciudadanos y contribuyentes, aunque la competencia para determinar los elementos definidores se comparta o provengan de otro Ente.

Según esto, podemos intuir que la CE utiliza este término, simplemente, por contraposición a la otra fuente fundamental de las Haciendas locales que representa la

---

<sup>536</sup> El artículo 115 del Proyecto de Constitución Española de 1931 señalaba que: «*Las Haciendas de las Corporaciones Locales o Regionales se basarán sobre sus propios impuestos y contribuciones...*», aunque, finalmente, esta redacción no vio la luz. También en el Derecho comparado encontramos expresiones similares como en la Constitución Italiana de 1947 (art. 119.2).

<sup>537</sup> JIMÉNEZ COMPAIRED, I. en: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Serie Derecho Público, BOE, Madrid, 1994, analiza y expone los principales pronunciamientos doctrinales en torno a esta cuestión.

<sup>538</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Inconstitucionalidad del art. 13.1 de la Ley de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales*, Impuestos nº 2, 1988.

<sup>539</sup> PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda Regional y el Proyecto de Constitución*, Universidad de Zaragoza, 1978.

<sup>540</sup> En STC 19/1987, de 17 de febrero, en relación con el principio de autonomía constitucional, precisaba que: «*...autonomía que, en lo que a las Corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos entes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la ley reconocerles una intervención en su establecimiento o exigencia...*».

<sup>541</sup> JIMÉNEZ COMPAIRED, I. en: *La imposición propia...*, op. cit., pág. 78.



participación en los tributos del Estado, y que se vincula a un recurso que tiene su origen en el Estado, pero que al provenir de la riqueza que generan los bienes o las personas radicadas en el término municipal, viene a compensar el flujo de riqueza que emigra desde los “activos” locales a las arcas del Estado.

Se ha llegado a realizar un matiz en el concepto de tributos propios debido al distinto grado de autonomía financiera con la que cuenta el Ente local para intervenir en unos u otros. Y así, en un sentido genérico, es tributo propio aquel cuya cuantificación es definida, aunque sólo sea en parte, por la Corporación local, de modo que cualquiera de los previstos en el TRLHL encajaría en este concepto<sup>542</sup>. Pero la vertiente más restrictiva, con menos apoyos doctrinales, prefiere reservar el término para aquellas figuras que el Ente local puede establecer potestativamente.

Dejando ya las disquisiciones doctrinales en torno a la naturaleza y concepto, los tributos propios se caracterizan por ser ingresos de derecho público, de exclusiva titularidad de las Administraciones Públicas que estén dotadas, además, de poder tributario, originario o derivado. Como consecuencia de ello, aparecen revestidos de un conjunto de garantías (en su aprobación, gestión y cobro) acordes con las potestades o prerrogativas innatas a todo poder tributario.

Su régimen jurídico es especial y diferenciado del resto de ingresos de derecho público, y viene definido en las previsiones parciales que establece la Ley de Haciendas Locales y, por reenvío de esta, en la Ley General Tributaria. También puede contribuir la normativa de desarrollo de la legislación estatal que dicte cada Comunidad Autónoma. Y finalmente, su régimen se completa con las disposiciones que establece autónomamente cada Corporación local a través de sus Ordenanzas Fiscales.

El diseño del sistema tributario actual fue fruto de un proceso de racionalización/simplificación llevado a cabo con la publicación de la originaria LRHL, que ponía orden a una larga evolución histórica a lo largo de la cual habían surgido espontáneamente figuras, según las circunstancias de cada momento, que se asemejaban más a un colage, con superposiciones, que a un régimen en sí, que respondiera a sistemática alguna.

*La racionalización del sistema tributario local:* Con la publicación de la legislación básica de Haciendas locales en 1988, el legislador estatal llevó a cabo un proceso de racionalización, simplificación y homologación del sistema tributario local, integrado hasta ese momento por una larga lista de tasas, de contribuciones especiales, y por un conjunto de hasta diez figuras impositivas distintas, desconectadas entre sí, y carentes de una justificación común.

En este sistema originario las tasas fueron marginadas a favor de los precios públicos, y se suprimieron las contribuciones especiales de carácter obligatorio. Pero, sin duda, el

---

<sup>542</sup> Esta es la opinión de GIARDINA, E. en: *L'autonomia tributaria e le partecipazioni delle istituzioni locali...*, op. cit., que vincula su concepto al poder de hacer variar la recaudación del mismo.

mayor avance se produjo en el campo impositivo, donde se redujeron a cinco los impuestos municipales, a la vez que se establecían los mecanismos necesarios de delegación de competencias y de adopción de acuerdos de colaboración.

Los objetivos que inspiraron al legislador iban dirigidos a racionalizar el sistema tributario local, a modernizar las estructuras de los tributos locales, y a perfeccionar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local, procurando, a la vez, facilitar la gestión del sistema diseñado. Para lograrlo, en primer lugar, se delimitó la materia imponible reservada a la tributación local; en segundo lugar, se idearon figuras impositivas más adecuadas para el aprovechamiento de esa materia imponible; y por último, se suprimieron aquellos tributos que podían solaparse con las figuras impositivas de nueva creación, descongestionando los “activos” tributarios locales. Aunque si bien es cierto que este proceso de sustitución de figuras no pretendía en ningún momento seguir una línea continuista, por razones de pura técnica transitoria, cada uno de los antiguos impuestos quedó, inevitablemente ligado a alguno de los nuevos, vinculación que se estableció, lógicamente, en base a la semejanza en la materia gravada por unos y otros.

Los tres grandes objetos sobre los que podía recaer la imposición local se concretaron en los bienes inmuebles, las actividades económicas y los vehículos a motor, todos ellos radicados en el término municipal. Y dieron lugar, respectivamente, a las tres principales figuras impositivas locales, que se convirtieron en obligatorias para todo el sistema: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. El conjunto impositivo se completó con otros dos impuestos, cuya exacción se dejaba en manos del Ente municipal: el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En realidad, esta línea de restricción impositiva se inició unos años antes con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya Disposición Transitoria 2<sup>a</sup>, transformó en tributos locales de carácter real la Contribución Territorial Urbana, la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y la Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

También, la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta, hizo desaparecer del Impuesto sobre el Lujo la tenencia y disfrute de palacios, hoteles particulares y chalets, que antes regulaba el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, en su artículo 36.

Por su parte, el Real Decreto 2/1980, de 11 de enero, sobre medidas económico-fiscales complementarias de la elevación del precio de productos petrolíferos, en su artículo 2, suprimió el Impuesto de tenencia y disfrute de automóviles, regulado en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre el Lujo. Para evitar desequilibrio financiero a las Entidades locales afectadas, la supresión se acompañó de una compensación a los Ayuntamientos a través a los Presupuestos Generales del Estado, equivalente al importe de la participación (del 90 por 100) correspondiente al año 1979. Esto, sin embargo, no impidió que se autorizara a los Ayuntamientos al año siguiente la

elevación del Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos de Motor (art. 21 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre).

Y un último, y el más destacado avance en esta evolución hasta la reforma introducida por la LRHL lo protagonizó la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de Haciendas Locales. Esta Ley permitió a los Ayuntamientos, potestativamente, establecer un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y fijar discrecionalmente el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana y de la Contribución Territorial Rústica, a partir de 1 de enero de 1984.

*Clasificación:* De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.1.b) TRLRHL, los recursos tributarios de las Haciendas Locales se clasifican en:

- Impuestos, divididos, a su vez, en obligatorios y potestativos.
- Tasas.
- Contribuciones especiales.
- Y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales (prácticamente en desuso).

**a) Los Impuestos.** Se trata, como ya hemos adelantado en ocasiones anteriores, de la figura clave del sistema tributario local y, aún, de la propia autonomía financiera local.

A continuación realizaremos un breve recorrido por cada una de las figuras impositivas, en función de la clasificación realizada, deteniéndonos en los elementos esenciales configuradores del impuesto.

a.1. *Los Impuestos obligatorios:* Son exigidos por todo Ayuntamiento sin necesidad de acuerdos de imposición y ordenación. Su presencia en la Entidad local nace *ex lege*, por lo que el margen de autonomía concedido aquí a la Corporación local es casi nulo.

Tienen esta consideración el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

- **EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)**

Representa el buque insignia de la financiación municipal por su consolidación y calado entre los contribuyentes, y por su impacto en el volumen de ingresos<sup>543</sup>.

El actual impuesto concentró y sustituyó a las anteriores Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, Contribución Territorial Urbana y al Impuesto Municipal sobre Solares. Su regulación actual la encontramos en la Subsección 2ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLRHL (artículos 60 y siguientes).

Se caracteriza por ser un impuesto directo, real, objetivo, compartido en su gestión, y de titularidad municipal, y por tener carácter obligatorio para el Ente local.

---

<sup>543</sup> Supone el 51,48% del total de los impuestos directos municipales en volumen de recaudación, y alrededor del 30% del total de los impuestos de la Entidad. Fuente: DGFT, antes aludida.

El hecho imponible del impuesto viene definido por la titularidad de alguno de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles sitos en el Municipio:

- a) De una concesión administrativa sobre inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

Como cuestión previa, a efectos catastrales, tiene la consideración de bien inmueble, la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios *pro indiviso* y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble.

En base a esta definición, se incluyen en el concepto de bienes inmuebles:

- a) Los diferentes elementos privativos de los edificios que sean susceptibles de aprovechamiento independiente, sometidos al régimen especial de propiedad horizontal, así como el conjunto constituido por diferentes elementos privativos mutuamente vinculados y adquiridos en unidad de acto así como, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, los trasteros y las plazas de estacionamiento en *pro indiviso* adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular.
- b) El ámbito espacial de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos.
- c) Los bienes inmuebles de características especiales.

A efectos del impuesto, los bienes inmuebles se clasifican en tres categorías: urbanos, rústicos, e inmuebles de características especiales. El carácter urbano o rústico del inmueble dependerá, en todo caso, de la naturaleza de su suelo, cuya determinación concreta viene regulada en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (artículo 2).

- Suelo de Naturaleza Urbana: El clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; el que de conformidad con la normativa urbanística tenga la consideración de urbanizable<sup>544</sup>; y el que reúna las características contenidas en la misma

---

<sup>544</sup> Disposición adicional segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones.

Debe advertirse que la anterior legislación estatal urbanística de 1992 (a la que sustituyó la actual legislación básica estatal de 1998, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad que vertió el Tribunal Constitucional sobre la casi totalidad de la Ley por invasión estatal de competencias autonómicas), distinguía dos tipos de suelo urbanizable: programado y no programado, en función de las expectativas de convertirse a más corto o largo

legislación urbanística<sup>545</sup>. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica. Se exceptúa de la consideración de este tipo de suelo el que integre los bienes inmuebles de características especiales.

- Suelo de Naturaleza Rústica: Aquel que no sea de naturaleza urbana conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales.
- Bienes Inmuebles de Características Especiales: El conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

En concreto, se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos en los siguientes grupos<sup>546</sup>:

- a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

Todo lo que antecede demuestra que la clasificación otorgada a los terrenos por el correspondiente plan general de ordenación urbana de la ciudad, o documento similar, produce una primera diferenciación en cuanto al valor de las propiedades y, consecuentemente, en el plano tributario, que tiene consecuencias económicas para el Ayuntamiento (supone un aumento real de su materia imponible), para los particulares

---

plazo en suelo urbano apto para edificar, distinción que algunas CCAA han mantenido en su legislación urbanística. En cualquier caso, esta distinción tenía y tiene efectos puramente urbanísticos puesto que la sujeción al impuesto es la misma en uno y otro caso.

<sup>545</sup> Artículo 8 de la Ley antes citada. En este sentido, existía una consolidada línea jurisprudencial anterior a la actual redacción del precepto que declaraba sujeto al Impuesto los terrenos de naturaleza urbana aunque no estuvieran clasificados como tales en el planeamiento (como ejemplo Sta. TEAC 9/4/1997).

<sup>546</sup> Muchos han sido los pronunciamientos que han ido sujetando a la aplicación del Impuesto una serie de inmuebles atípicos como los complejos hidroeléctricos (STSJ Cataluña 12/7/1996), los saltos de agua (STSJ Galicia 12/3/1996), los puertos de atraque (STS 17/3/1995), las presas (STEAC 25/1/1995), los inmuebles situados en finca rústica y destinados a vivienda (STSJ Castilla La Mancha 23/5/1995), las centrales nucleares (SAN 12/11/1996), los aparcamientos (STSJ Cataluña 5/6/2001), etc. O excluyéndolos de la aplicación del mismo como las construcciones enclavadas en suelo rústico (STSJ Cataluña 6/10/1993), las áreas de cultivo en regadío (STSJ Madrid 17/17/1995), etc.

(implica una mayor presión fiscal sobre su patrimonio), y para otras Administraciones sectoriales actuantes<sup>547</sup>.

Las exenciones fiscales pueden ser de dos tipos:

- Automáticas, o impuestas *ope legis*; en función de la naturaleza del bien -objetivas-; o del titular del mismo -subjetivas-.
- Rogadas, a solicitud de parte interesada<sup>548</sup>. Pueden ser, a su vez, legales, que necesitan sólo de la previsión legal; y potestativas para el Ayuntamiento, que necesitan, además de la previsión legal, la incorporación a la Ordenanza Fiscal para su vigencia efectiva.

Las exenciones automáticas subjetivas benefician a bienes inmuebles cuya titularidad pertenece a alguna de las siguientes instituciones:

- Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la Defensa Nacional<sup>549</sup>.
- Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.
- Los de la Iglesia Católica, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas.
- Los de la Cruz Roja Española.

Las exenciones automáticas objetivas benefician a los siguientes bienes inmuebles en todo el territorio nacional:

- Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales.
- La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas.
- Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones,

---

<sup>547</sup> Esto demuestra la conexión entre dos importantes políticas públicas locales: la urbanística y la presupuestaria y financiera.

<sup>548</sup> El procedimiento para resolver la concesión de beneficios fiscales sobre el IBI está regulado en el RD 803/1993, de 28 de mayo, estableciéndose un plazo máximo de seis meses para la resolución del mismo, otorgándose efectos desestimatorios al silencio presunto.

<sup>549</sup> Para delimitar estas exenciones ha sido necesaria, de nuevo, la intervención de los tribunales. Así, la exención de bienes afectos a servicios penitenciarios (STSJ Castilla la Mancha 12/6/1996), la no exención del Parque Móvil del Estado (STSJ La Rioja 29/1/1996), la exención de diversas instalaciones vinculadas a la Guardia Civil (SSTTSSJ La Rioja 22/1/1997, Madrid 17/5/1996, Castilla la Mancha 12/5/1997), etc. Por todas las que se refieren a bienes afectos a la defensa nacional, puede consultarse la STS 29/3/2003, que fija los requisitos de esta exención, y por las que se refieren a bienes afectos a servicios educativos, puede consultarse la STS 2/7/2003.

almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas.

Por su parte, las exenciones legales rogadas benefician a los siguientes inmuebles:

- Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo.
- Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural.
- La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal.

Finalmente, las exenciones rogadas potestativas para el Ayuntamiento son:

- Exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que los mismos estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros.
- En razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, se puede establecer la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal.

No obstante, las exenciones previstas en el IBI tienen naturaleza contingente y estructural, por lo que han variado sin cesar desde la existencia del impuesto, de ahí el desfile incansable de Leyes y Reales Decretos que han introducido novedades en esta materia.

Antes de abandonar el hecho imponible, la contingencia de una doble imposición entre el IBI y el ICIO o el IAE (aunque parece meridiana la falta de colisión entre uno y otros), ha sido llevada a los tribunales, y se ha rechazado de plano porque en el segundo se grava la manifestación de riqueza puesta de manifiesto como consecuencia de la realización de una obra, y en el tercero es la mera realización de una actividad (aunque sea una obra de construcción de vivienda), frente a lo que sujeta este impuesto que viene definido por la mera titularidad de la propiedad del bien o de algún derecho sobre él<sup>550</sup>.

Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, y las Entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>551</sup>, que ostenten la titularidad del derecho que define el hecho imponible.

Una de las mayores polémicas en torno al sujeto pasivo se ha planteado en relación con los servicios municipales prestados de modo indirecto. En estos casos, la jurisprudencia

---

<sup>550</sup> Sobre doble imposición puede consultarse la STSJ de Andalucía (Málaga) de 29/9/2000.

<sup>551</sup> Herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

ha tenido que intervenir para aclarar que en una concesión administrativa el sujeto pasivo es siempre el concesionario, o que no es sujeto pasivo la sociedad que gestiona un servicio municipal bajo la modalidad de empresa mixta<sup>552</sup>.

La base imponible del impuesto está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, cuya valoración y gestión se determina en las normas reguladoras del catastro inmobiliario. Aunque la jurisprudencia ha reiterado que el valor catastral debe fijarse con referencia al valor de mercado, sin exceder de éste<sup>553</sup>, lo cierto es que, en la práctica, el valor catastral suele reflejar un valor sensiblemente inferior al del mercado, lo que, de algún modo, es tolerado por las Administraciones competentes con el fin de evitar una excesiva presión fiscal sobre el contribuyente.

Actualmente, se permite la reducción de la base imponible en aquellos casos de revisión o modificación de los valores catastrales cuya finalidad es diferir, a lo largo de diez años, los efectos alcistas que este mecanismo opera en el valor impositivo del bien<sup>554</sup>. La aplicación de esta reducción, en caso de proceder, da lugar a la base liquidable.

La evolución legislativa que ha seguido la fijación de la cuota constituye un claro exponente de la pugna autonómica local con el Estado, transformándose desde un sistema de tipo único y universal, seguida de una etapa de máximos y mínimos, hasta un sistema de tipo mínimo con admisión de tipos incrementados y reducidos.

Tras la última modificación, se establecen tres tipos básicos porcentuales en función de la naturaleza del bien inmueble: el 0,4 por 100 cuando se trate de bienes de naturaleza urbana; el 0,3 por 100, para bienes de naturaleza rústica; y del 0,4 hasta el 1,3, para inmuebles de características especiales<sup>555</sup>. A partir de aquí se posibilitan cuatro contingencias de incremento siempre que el Ayuntamiento lo acoja en sus Ordenanzas fiscales (Municipios que sean capital de Provincia o Comunidad Autónoma; Municipios en los que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie; Municipios cuyos Ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que están obligados; y Municipios en los que los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80 por ciento de la superficie total del término –ésta únicamente afectaría a inmuebles rústicos). Y un tipo reducido, por un período máximo de seis años, cuando en un Municipio entren en vigor nuevos valores catastrales.

---

<sup>552</sup> Entre otras, STSJ Andalucía (Granada) 30/1/1993, STSJ Asturias 8/6/2001, STEAC 24/5/1995 y 5/6/1996, STS 25/9/2000.

<sup>553</sup> STSJ Castilla y León 10/1/2001, entre otras.

<sup>554</sup> La reducción se aplica a los bienes inmuebles cuyo valor catastral se incrementa. Para obtener el importe de la reducción, se calcula el denominado «componente individual», que se obtiene por la diferencia entre el nuevo valor catastral asignado al inmueble y su valor base. El importe de la reducción de la base imponible se obtiene multiplicando el «componente individual» por 0,9 el primer año; por 0,8 el segundo año; y así sucesivamente hasta que la reducción sea cero.

<sup>555</sup> La disposición transitoria octava del TRLHL prevé un régimen transitorio para este tipo de bienes en lo que afecta a su cuantificación.



Asimismo, los Ayuntamientos podrán recoger en sus respectivas Ordenanzas Fiscales tipos diferenciados para los inmuebles urbanos no residenciales, atendiendo a la naturaleza del uso establecido en la normativa catastral para la valoración de las construcciones<sup>556</sup>, y que prevea el correspondiente instrumento urbanístico. Dichos tipos podrán aplicarse, como máximo, al diez por ciento de los inmuebles urbanos que, para cada uso, tengan mayor valor catastral.

Una última novedad de la reciente modificación legislativa fue la introducción de un recargo, de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto, para inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente. Esta medida puede ser observada con una finalidad parafiscal, para paliar la tendencia alcista en el precio de la vivienda y posibilitar el acceso a la vivienda de algunos sectores de la población.

Existe un segundo tipo de beneficios fiscales que vienen identificados con las bonificaciones en la cuota del impuesto. También aquí se acude a la distinción entre bonificación automática u obligatoria y rogada.

Son bonificaciones obligatorias:

- Bonificación de entre el 50 y el 90 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, siempre que así se solicite por los interesados antes del inicio de las obras, los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado<sup>557</sup>.
- Bonificación del 50 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, durante los tres periodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva, las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva Comunidad Autónoma.
- Bonificación del 95 por 100 de la cuota íntegra los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

---

<sup>556</sup> Los posibles usos del suelo urbanos, de acuerdo con el RD 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, son, además del residencial: industrial, oficinas, comercial, deportivo, espectáculos, ocio y hostelería, sanidad y beneficencia, culturales y religiosos y edificios singulares.

Por otro lado, disposición transitoria decimoquinta señala que, en tanto no se aprueben las nuevas normas reglamentarias en materia de valoración catastral, la diferenciación de tipos de gravamen por usos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en esta ley se realizará atendiendo a los establecidos en el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones recogido en la norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993.

<sup>557</sup> Sobre el plazo para disfrutar de esta bonificación pueden consultarse las Sentencias SSTSSJ Canarias 17/7/1995, Madrid 19/2/1996, o Valencia 13/5/1996.

En la otra posición se encuentran las siguientes bonificaciones potestativas, a voluntad del Ayuntamiento:

- Bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del Municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas.
- Bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales.
- Bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa.
- Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del IBI en los que se haya instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol.

Unas y otras bonificaciones necesitan, además de la previsión legal, de la incorporación a la Ordenanza Fiscal y su ordenación sustantiva, para alcanzar vigencia efectiva.

El devengo del impuesto se produce el primer día del período impositivo que coincide con el año natural. Al tratarse de un impuesto cuya proyección es anual, las alteraciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en los bienes gravados tendrán efectividad en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan, lo que obliga a las Entidades locales (y a las Gerencias Territoriales del Catastro en lo que a ellas incumbe sobre cambio de titularidad) a realizar una labor de previsión del impuesto, y de ordenación del mismo, que debe quedar cerrada antes del fin del año anterior a su efectividad. Esto influye decididamente en el proceso de actualización/modificación de las respectivas Ordenanzas Fiscales.

Mención detallada merece la gestión catastral del impuesto. Hasta la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario (vigente hasta el 9 de marzo de 2004), predecesora del actual Texto Refundido, la gestión catastral del impuesto se contenía en la propia Ley de Haciendas Locales. Sin embargo, razones de técnica jurídica, y de sistemática, y la creciente percepción de la importancia de coordinar y unificar todas las tareas relacionadas con su elaboración (o, lo que es lo mismo, con el mantenimiento actualizado de la base de datos, que constituye su principal activo), aconsejaban vaciar la normativa de Haciendas locales de las normas relativas a la gestión catastral.

Esta regulación separada de la información catastral no ha desvirtuado, sino todo lo contrario, la naturaleza tributaria de la institución, al servir aquélla como elemento de referencia para la gestión de diversas figuras tributarias presentes en los tres niveles territoriales de la Hacienda Pública. Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional cuando indica que, al tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, el Catastro ha de

incardinarse, sin lugar a dudas, en la Hacienda general del artículo 149.1.14ª de la Constitución Española<sup>558</sup>.

Es en esta justificación donde se apoya la privación *ab initio* a los Entes locales de las competencias en materia de gestión, y la consiguiente adscripción del Catastro al Ministerio de Hacienda como competencia exclusiva del Estado. Y, por derivación de ello, la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado para la revisión de los actos resultantes de los procedimientos catastrales. No obstante la competencia estatal, se han tenido en cuenta en la nueva regulación las aspiraciones de los Ayuntamientos en orden a desempeñar un mayor protagonismo en la gestión del Catastro.

Esta nueva Ley concibe el Catastro como lo que realmente es, un registro administrativo puesto a disposición del conjunto de las Administraciones públicas, fedatarios y ciudadanos, todo ello sin perjuicio de la competencia y funciones atribuidas al Registro de la Propiedad. Correlativamente ofrece, respecto del titular, una regulación de su posición ante la Administración que podría calificarse de auténticamente estatutaria.

Dada la complementariedad y sucesión de la gestión catastral y la tributaria dentro de un mismo proceso liquidatorio, podemos calificar el IBI como un impuesto de gestión compartida, distinguiendo dentro de este proceso las siguientes funciones:

- La gestión catastral. Que puede definirse como el conjunto de actuaciones, estudios técnicos y económicos y actos administrativos dirigidos a la formación, mantenimiento y actualización de los datos catastrales. Estas actuaciones son competencia del Estado, a través de la Dirección General del Catastro y de sus Gerencias Territoriales (Ministerio de Economía y Hacienda), sin perjuicio de las delegaciones que habilita la Ley.
- La gestión tributaria, competencia de las propias Entidades Locales, que incluye las funciones de liquidación del impuesto; concesión y denegación de exenciones y bonificaciones; emisión de documentos de cobro; recaudación del impuesto; revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria; y devolución de los ingresos indebidos<sup>559</sup>.

A su vez, la gestión catastral permite realizar las siguientes actividades necesarias para la liquidación del impuesto:

- Calificación de los bienes inmuebles: Es la primera fase en el procedimiento de determinación de los valores catastrales, y tiene por objeto calificar los bienes inmuebles como rústicos, urbanos, o de características especiales.

---

<sup>558</sup> En la Sentencia de 16 de diciembre de 1999.

<sup>559</sup> Para analizar en profundidad las competencias del Ayuntamiento en materia de gestión tributaria nos remitimos a la STEAC 4/5/1994.

- Elaboración y aprobación de las ponencias de valores: Se pueden definir como los documentos administrativos que recogen los criterios, tablas de valoración, planeamiento urbanístico vigente y demás elementos necesarios para llevar a cabo la fijación de los valores catastrales en cada Municipio. Una vez elaboradas se procede a su aprobación, previo informe del Ayuntamiento o los Ayuntamientos afectados<sup>560</sup>. Los acuerdos de aprobación son publicados en el Boletín Oficial de la Provincia (o del Estado, en caso de ponencias de valores especiales) antes del 1 de julio del año en que se adopten, en caso de ponencias de valores totales; y antes del 1 de octubre, en caso de ponencias de valores parciales y especiales, debiendo indicarse en el anuncio el lugar y plazo de exposición al público. Las ponencias son recurribles en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto.

- Fijación de los valores catastrales: Consiste en la asignación del valor catastral concreto a cada bien inmueble, en función de los criterios establecidos en las ponencias de valores ya aprobadas. A estos efectos, el artículo 28 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario distingue entre procedimientos de valoración colectiva o de forma individualizada.

Conforme al artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, el valor catastral debe determinarse objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones. Una vez fijados los valores catastrales, deberán ser notificados individualmente a los titulares catastrales, con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria.

- Elaboración del padrón: El padrón del IBI es el documento a partir del cual se gestiona el impuesto. Dicho padrón se forma anualmente para cada término municipal, y contiene la información relativa a los bienes inmuebles, separadamente para los de cada clase. Una vez confeccionado por los órganos catastrales debe ser remitido a las entidades gestoras del impuesto antes del 1 de marzo de cada año.

- Mantenimiento y actualización del Catastro Inmobiliario. Implica la incorporación al Catastro Inmobiliario de los bienes inmuebles y de sus alteraciones. Por tanto, hemos de distinguir dos tipos de actuaciones en esta fase:

- La incorporación de los bienes inmuebles nuevos y de las alteraciones de sus características que puede realizarse mediante los cuatro procedimientos permitidos por la Ley del Catastro (Declaraciones, comunicaciones y

---

<sup>560</sup> En el plazo y con los efectos establecidos en el artículo 83 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

solicitudes; Subsanción de discrepancias; Inspección catastral; Valoración)<sup>561</sup>.

- La actualización de los valores catastrales, que podrá realizarse anualmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado mediante la aplicación de coeficientes, pudiendo ser diferentes para cada clase de inmueble.

En nuestra opinión, aquellos Municipios que estuvieran dispuestos a asumir la gestión catastral y lo permitiera la legislación estatal, podrían ver mejorado el rendimiento de este impuesto por la mayor agilidad en la incorporación de nueva bases, nuevas valoraciones, y por un control más cercano. Dadas las implicaciones presupuestarias y financieras de la política urbanística, cuya iniciativa corresponde al Ayuntamiento, no sería impropio que fuera el propio Ayuntamiento el que “pilotara” el procedimiento para trasladar al ámbito tributario las innovaciones producidas en el ámbito urbanístico. No obstante, la necesidad cuantitativa y cualitativa de medios que necesitan estas tareas eminentemente técnicas, las hacen susceptibles de apropiación municipal sólo para las Corporaciones locales de mediana o gran dimensión.

Existe una función dentro de la gestión tributaria que no queda claramente atribuida en bloque a una u otra Administración actuante. Y es que, en la práctica, la inspección se encuentra presente en las dos fases de realización del impuesto, por lo que podemos hablar de inspección catastral que, inicialmente, está atribuida a los órganos del Estado, sin perjuicio de las labores de colaboración del Ente local; y de inspección tributaria, atribuida al Ayuntamiento.

Una última nota característica del impuesto, que afecta directamente a la gestión tributaria del mismo son las garantías de cobro que prevé el legislador para este impuesto determinadas por la afección real que grava la transmisión del bien, y por la responsabilidad en la cotitularidad. Son dos técnicas que garantizan el crédito, la primera para asegurar su cobro ante el impago del transmisor, y la segunda, para sentar la responsabilidad solidaria en caso de copartícipes o cotitulares<sup>562</sup>.

- EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

Este Impuesto sustituye desde el 1 de enero de 1992 a las extinguidas Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, así como a los Impuestos Municipales sobre Radicación, Publicación y Gastos Suntuarios, excepto la modalidad de éste que grava los aprovechamientos privados de cotos de caza y pesca, que

---

<sup>561</sup> Sobre la obligación del interesado de poner en conocimiento de la Administración gestora del IBI las modificaciones del mismo puede consultarse la STS 5/3/1984, salvo que se trate de modificaciones de orden jurídico que obren en documentos públicos, en cuyo caso no existe obligación del sujeto pasivo (STSJ Madrid 30/4/1997).

<sup>562</sup> La STS 9/4/2003, sienta doctrina legal sobre la derivación de responsabilidad por afección del inmueble.

permanecen vigentes. Aunque heredó el funcionamiento y la filosofía de las extintas Licencias Fiscales, que configura hoy en día el impuesto tras llevar a cabo una simplificación de las tarifas, y el reforzamiento de su capacidad recaudatoria.

Las Leyes 51/2002 y 62/2003, de modificación de la Ley 39/1988, introdujeron diversas modificaciones, leves desde el punto de vista jurídico, pero sustanciales desde el punto de vista de la recaudación y la repercusión social del impuesto encaminadas estas últimas, básicamente, a eximir del pago de dicho tributo a la mayor parte de las pequeñas y medianas unidades de negocio.

Su regulación actual la encontramos en la Subsección 3ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLRHL (artículos 78 y siguientes); en el RD 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal; además de la regulación de la Instrucción y Reglas para aplicación de las tarifas a través de los Reales Decretos Legislativos 1175/1990 y 1259/1991, respectivamente.

La regulación de este impuesto ha sido profusa, desordenada y enormemente compleja, lo que ha dado fama al mismo de ser una figura técnicamente complicada, que, a la postre, ha influido decididamente en su pérdida de importancia y en su extinción parcial. Otro de los inconvenientes atribuidos al impuesto ha sido la rigidez de su regulación, inadecuada para medir, con el mínimo rigor exigible, su objeto de gravamen, esto es, la renta de empresarios, profesionales y artistas.

A pesar de su gran complejidad jurídica y técnica, este impuesto se ha mantenido vigente, además de por el volumen de recaudación que aportaba al sostenimiento del gasto público local, por el carácter “censal” del mismo, que le ha convertido en una verdadera “lista” o censo de actividades económicas de interés para la recaudación de otros impuestos estatales, y para mejorar el control de la actividad de los particulares debido al alto volumen de datos tanto personales como profesionales que facilitan la liquidación de otros tributos.

Al igual que el IBI, se caracteriza por ser un impuesto directo, real, objetivo, compartido en su gestión, y de titularidad municipal, y por tener carácter obligatorio para el Ente local.

Su hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado, y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. La aplicación pura de esta formulación del hecho imponible conduciría a una situación contraria a la racionalidad tributaria, y a la propia justicia material, en la que toda actividad económica generaría la obligación de contribuir al impuesto. Para evitar esto, al tiempo que el legislador proclama una formulación genérica del hecho imponible (probablemente motivada por la función censal del impuesto), introduce pautas particulares para la delimitación concreta del mismo, a fin de que la aplicación de éste no implique situaciones no deseadas o contrarias al propio sistema jurídico tributario.

Para concretar más el hecho imponible, la ley considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Son actividades empresariales, a efectos del impuesto:

- Las ganaderas, cuando tengan carácter independiente.
- Las mineras.
- Las industriales.
- Las comerciales.
- Y las de servicios.

No tienen esta consideración y, por tanto, no perfeccionan el hecho imponible, el ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras.

Con la misma intención de evitar los efectos expansivos del hecho imponible, la ley contempla una serie de supuestos de no sujeción que terminan de definir, en sentido negativo, el hecho imponible. En general se trata todos ellos de “actos aislados” de contenido económico en el que el actor no pretende hacer del hecho una actividad continuada y subsistora, evitando que el impuesto llegue a situaciones no deseadas.

Ante la indeterminación de la formulación genérica del hecho imponible, la ley ha previsto la prueba del ejercicio de la actividad económica en unos términos amplios, acudiendo a los medios contemplados en el artículo 3 del Código Civil, además de los medios probatorios previstos en la LGT, que se sobreentienden. Y es que, para que nazca la obligación tributaria, no sólo es necesario que se desarrolle la actividad económica, también que exista identidad entre esa actividad y la clasificación de la misma en las tarifas del impuesto, lo cual no resulta a veces una mera identidad correlativa, y necesita de un elemento probatorio “generoso” para establecer la necesaria correlación.

Las exenciones fiscales que la Ley establece son obligatorias o automáticas, y concebidas en razón al tipo de persona que realiza la actividad (exenciones subjetivas). Benefician a dos grupos:

- Exenciones a Entidades que realizan una actividad benefactora o pública (básicamente, Administraciones Públicas y entidades sin ánimo de lucro).
- Exenciones a favor de personas físicas y jurídicas cuya actividad económica no tiene gran repercusión financiera (aquellas cuya cifra neta de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros).

Además de estas exenciones estables, ha sido frecuente la regulación de beneficios fiscales horizontales, que afectaban a distintos tributos, además del presente, ligados a acontecimientos especiales o excepcionales cuya efectividad, generalmente, se ha agotado en el ejercicio en el que aparecen. Tal ha sido el caso del “Año Santo Jacobeo 1999”, “Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002” o “Forum Universal de las Culturas de Barcelona 2004”; o daños causados por lluvias, inundaciones y temporales acaecidos en

distintas Comunidades Autónomas, Provincias o ciudades<sup>563</sup>. Junto a ellas, la disposición transitoria decimotercera del TRLHL mantiene la vigencia de una bonificación por inicio de actividad reconocida a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, hasta que se extinga el periodo bonificado.

Son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

En cuanto a su cuantificación, el impuesto adopta la técnica utilizada en las antiguas Licencias Fiscales de modo que el importe de la cuota tributaria se obtiene directamente de las tarifas del impuesto, sin que exista base imponible, ni tipo de gravamen.

Las tarifas contienen una relación de actividades gravadas, que abarca, en la medida de lo posible, todas las actividades económicas que pudieran desempeñarse por el sujeto pasivo. Para ello, los epígrafes y rúbricas que clasifican las actividades se ordenan con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. Y, en segundo lugar, las tarifas contienen una relación de las cuotas que conciernen a cada actividad gravada.

La complejidad que entraña la aplicación de las tarifas ha llevado a exportar de la ley básica la regulación de las mismas y aprobar, *ex proceso*, dos instrucciones de aplicación de las mismas, a través del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con carácter general, y el 1529/1991, para la ganadería independiente.

Para evitar el anquilosamiento, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado pueden modificar las tarifas del impuesto, y actualizar las cuotas.

Las tarifas, y sus correspondientes cuotas, se establecen de acuerdo con las características de los sectores económicos, asignándole un número de elementos tributarios fijos tipificados (número de empleados, kilowatios/hora, etc.). Asimismo, para la determinación de la cuota base, se tendrá en cuenta la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, por lo que la cuota está integrada por dos montantes: la cuota de actividad, obtenida por aplicación directa de la tarifa; y la cuota de superficie, en función de la dimensión del local de negocio.

No obstante, sí se produce la intervención directa del Ente local en la cuantificación del tributo puesto que las tarifas marcan unas cuotas “mínimas” municipales que pueden ser incrementadas a voluntad de los Ayuntamientos, mediante la aplicación de un coeficiente que pondera la situación física del local dentro del término municipal (atendiendo a la

---

<sup>563</sup> Por citar algún ejemplo de los muchos existentes, el Real Decreto-Ley 6/2001, de 6 de abril, adoptaba medidas urgentes por este motivo que beneficiaron fiscalmente a las Comunidades de Galicia y Castilla y León desde «*los últimos días de octubre de 2000 hasta finales del mes de enero de 2001*».



categoría de la calle en que radique<sup>564</sup>), y que no puede ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8<sup>565</sup>.

Estos conceptos integrarían la parte municipal de la cuota, pero, en caso de haberse previsto, habría que añadir otro elemento para obtener la cuota total, determinado por el recargo provincial, que podrá llegar como máximo al 40% sobre la cuota base (no incrementada con el coeficiente de situación).

Las referidas hasta ahora constituyen las denominadas cuotas municipales que habilitan a los sujetos pasivos para ejercer la actividad dentro del respectivo término municipal. Consciente el legislador de la existencia de negocios que extienden su actividad a distintos ámbitos territoriales, previó las denominadas cuotas provinciales y nacionales, determinadas, también, en el cuadro de tarifas. En el caso de cuotas provinciales o nacionales la deuda tributaria es el resultado de sumar la cuota de actividad y la cuota de superficie, sin que le sea de aplicación el coeficiente de situación, ni el recargo provincial. De modo que la actividad se puede ejercer en el Municipio, pagando la cuota municipal; en la Provincia, pagando la cuota provincial; o en todo el territorio nacional, pagando la cuota nacional correspondiente.

Finalmente, para obtener la cuota íntegra, cualquiera de las cuotas (municipal, provincial, o nacional) debe multiplicarse por un coeficiente establecido con carácter creciente en la Ley, en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo (a mayor importe neto de la cifra de negocios, mayor coeficiente)<sup>566</sup>.

Sobre la cuota íntegra se establecen bonificaciones que determinan la cuota líquida o cuota pagadera.

---

<sup>564</sup> La categoría de la calle debe situarse en una escala comprendida entre 2 y 9, de modo que el valor del coeficiente atribuido a una calle con respecto a otra de superior categoría no puede ser inferior a 0,1. En todo caso, la determinación de la categoría de calle debe estar suficientemente motivada, tal y como ha declarado expresamente el Tribunal Supremo, en Sentencia de 17/03/2004 (RJ 2004, 2279).

<sup>565</sup> Con la reforma del impuesto se privó a los Ayuntamientos de una segunda posibilidad de incremento que venía marcada por la aplicación de un coeficiente multiplicador, en función de la población del Municipio.

<sup>566</sup> Dicho coeficiente se determinará de acuerdo con la siguiente escala:

<u>Importe neto de la cifra de negocios (euros)</u>	<u>Coeficiente</u>
Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000	1,29
Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000	1,30
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000	1,32
Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000	1,33
Más de 100.000.000	1,35
Sin cifra neta de negocio	1,31

Las bonificaciones se pueden clasificar en obligatorias y potestativas:

- La ley prevé las siguientes bonificaciones obligatorias, que se aplicarán de oficio por el Ayuntamiento:
  - Las cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación tendrán la bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas<sup>567</sup>.
  - Una bonificación del 50 por ciento de la cuota correspondiente, para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla. El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención.
  
- Las bonificaciones rogadas, por su parte, necesitan petición de interesada, previa incorporación por el Ayuntamiento a la Ordenanza Fiscal correspondiente:
  - Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial, y tributen por cuota mínima municipal, durante los cinco años siguientes a la conclusión del segundo período impositivo.
  - Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal e incrementen el promedio de su plantilla con contrato indefinido.
  - Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables.
  - Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan un rendimiento neto de la actividad económica negativo o inferior al importe que determine la ordenanza fiscal.

---

<sup>567</sup> Según lo previsto en el artículo 33.4 de la expresada ley: «Gozarán de una bonificación del 95 % de la cuota, y, en su caso, de los recargos, de los siguientes tributos locales:

a. Impuesto sobre Actividades Económicas.

b. Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

*A efectos de lo previsto en el artículo 9.2 del TRLHL, los Ayuntamientos comunicarán anualmente a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, la relación de cooperativas que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe total del gasto fiscal soportado.*

*Previas las comprobaciones que sean necesarias, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ordenará las compensaciones que procedan con cargo a un crédito ampliable que se consignará, a tal efecto, en los Presupuestos Generales del Estado».*

El período impositivo coincide con el año natural, salvo en las declaraciones de alta, en cuyo caso el periodo abarcará los trimestres naturales que resten hasta la finalización del año, incluido el trimestre en el que se inicia la actividad. Consecuentemente, en el caso de cese de actividad, la cuota se prorrateará por trimestres naturales, excluido el trimestre de baja<sup>568</sup>.

Como consecuencia de lo anterior, el devengo se produce, con carácter general, el primer día del ejercicio, excepto cuando se trate de inicio de actividad, que coincidirá con el comienzo de la actividad. Se prevé una segunda regla especial para las actividades de espectáculos, cuando las cuotas estén establecidas por actuaciones aisladas, en cuyo caso el devengo se produce por la realización de cada una de ellas.

En cuanto a la gestión, ya hemos adelantado que el IAE es un impuesto de gestión compartida, debiendo distinguirse dos fases para la realización del impuesto: la gestión censal, y la gestión tributaria.

La gestión censal del IAE es competencia inicial de la Administración del Estado, ejercida a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, e incluye:

- La formación de la matrícula del impuesto y la elaboración del censo de actividades económicas
- La calificación de las actividades económicas.
- Las actuaciones de comprobación, inspección e investigación.
- El señalamiento de las cuotas.

Posteriormente, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, permitió a los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos insulares, y Comunidades Autónomas, asumir por delegación las competencias en materia de gestión censal referidas exclusivamente a las cuotas municipales (que incluía, entre otras facultades, la de exigir el impuesto en régimen de autoliquidación y aprobar los modelos de declaración del impuesto o, en su caso, de declaración-liquidación del mismo), y el Real Decreto 566/1992, de 29 de mayo, hizo lo propio respecto a las competencias en materia de comprobación e investigación del impuesto<sup>569</sup>. El último avance en esta materia lo introdujo el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre

---

<sup>568</sup> La DGCHT, en consulta de 26 de noviembre de 1998, ha declarado que en el supuesto de fusión y escisión de sociedades, la sociedad fusionada o escindida debe presentar declaración de baja teniendo derecho a la devolución de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no ejerció la actividad, mientras que la sociedad resultante deberá presentar declaración de alta con efectos del primer día del trimestre siguiente a aquel en el que se haya producido el cese de la sociedad extinguida.

<sup>569</sup> El contenido de la delegación de la inspección se establece en la Orden de 10 de junio de 1992.

Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto<sup>570</sup>.

Por su parte, la gestión tributaria incluye la liquidación, recaudación y revisión tributarias del impuesto, y es competencia de los respectivos Ayuntamientos para las cuotas municipales. La gestión tributaria de las cuotas nacionales y provinciales compete a la Administración del Estado.

En ambos casos se reserva a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal.

- EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IVTM)

Este impuesto, que sustituyó al Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos y, de algún modo, también, al más antiguo Impuesto de Tenencia y Disfrute de Automóviles (regulado en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre el Lujo), constituye el tercer y último impuesto de naturaleza obligatoria para los Ayuntamientos. Su regulación actual la encontramos en la Subsección 4ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLRHL (artículos 92 y siguientes).

Se trata de un tributo de carácter directo, real, municipal, y obligatorio, cuya gestión es de titularidad íntegra de los Ayuntamientos.

Aunque, *prima facie* pueda parecer un impuesto sobre el patrimonio porque grava la titularidad del vehículo, realmente lo que configura el hecho imponible es la inscripción en el Registro correspondiente. Esto permitiría que una persona fuera titular de un vehículo y no contribuyera por el impuesto hasta que no procediera a la matriculación correspondiente.

Técnicamente, su hecho imponible grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, cualesquiera que sea su clase y categoría, que sean aptos para circular por las vías públicas, esto es, que se encuentren dados de alta en el correspondiente registro público, así como los provistos de permisos temporales y matrícula turística.

De este modo, se genera una obligación formal para evitar el pago del impuesto, en los casos que proceda, que viene dada por la obligatoriedad de dar de baja el vehículo que ya no es objeto del hecho imponible. Así, un vehículo que no fuera apto para circular pero que no se haya dado de baja en el registro, continuaría sujeto al impuesto (como el vehículo accidentado<sup>571</sup>, o impedido por cualquiera otra circunstancia).

No obstante, no están sujetos al impuesto los vehículos que, dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular

---

<sup>570</sup> La disposición transitoria decimoséptima del TRLRHL establece el procedimiento para que las Entidades locales interesadas en asumir estas competencias a partir del año 2003, puedan solicitar la delegación en materia de gestión censal e inspección del impuesto.

<sup>571</sup> Véase al respecto, la STSJ Andalucía (Sevilla), 6/2/2001.

excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza, ni los remolques o semirremolques cuya carga útil no supere los 750 kilogramos.

La ley prevé exenciones de dos tipos:

- Obligatorias o automáticas:
  - Los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.
  - Los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado. Asimismo, los vehículos de los organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático.
  - Los vehículos respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales.
  - Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos.
  - Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.
- A solicitud de persona interesada:
  - Los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad, como a los destinados a su transporte. A estos efectos, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento.
  - Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola.

Junto a ellas, la disposición transitoria decimocuarta del TRLHL mantiene la vigencia de las exenciones reconocidas a favor de los vehículos exentos del impuesto hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en tanto mantengan los requisitos que les habilitaban para la exención precedente.

El concepto de titularidad puede resultar impreciso y necesita de una integración que la propia Ley ha previsto al regular la figura del sujeto pasivo. Así, son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el

permiso de circulación. De esta forma, la Ley excluye de la esfera del impuesto cuantas situaciones jurídico-privadas puedan concurrir en el ámbito de titularidad de los vehículos, e identifica -objetiviza- la titularidad con el nombre que figure en el permiso de circulación.

Esta asignación objetiva del impuesto al titular registral, aún admitiendo los innegables beneficios liquidatorios del impuesto, ha generado polémica desde su introducción en la Ley. Y es que resulta frecuente el supuesto en el que el adquirente del vehículo, una vez perfeccionado el contrato de compraventa, mediante la puesta a disposición del vehículo y la entrega del precio, no cumpla con las obligaciones formales de darse de alta en los correspondientes registros (por el engorro que la tramitación implica<sup>572</sup>, o por su propio interés), máxime teniendo en cuenta que su dejadez no lo perjudica a él sino al transmitente. Por esta razón, la jurisprudencia se ha mostrado reacia a aplicar estrictamente esta previsión, decantándose por hacer sujeto pasivo del impuesto al titular del vehículo, aunque en el Registro de Tráfico conste una persona distinta, cuando se acredite de modo probado que la titularidad del mismo recae sobre persona distinta<sup>573</sup>.

En parecido sentido, se pronunció la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en sendas Resoluciones de 28 de abril y 23 de noviembre de 1994, aclarando que si el transmitente ha cumplido con las obligaciones formales que le exige el Código de la Circulación, y el adquirente no ha pedido, pudiendo y debiendo hacerlo, la expedición a su nombre del permiso de circulación del vehículo, las cuotas devengadas a partir de la fecha de la transmisión serán exigibles al adquirente; a tal fin bastará con que el transmitente acredite estos extremos ante el Municipio de imposición, pudiendo hacerlo mediante certificación acreditativa de la posesión en el Registro de la Dirección General de Tráfico. Si, por el contrario, el transmitente incumple injustificadamente las obligaciones formales requeridas, continuará ostentando la condición de sujeto pasivo del impuesto en tanto no verifique su cumplimiento y, por consiguiente, contra él se dirigirá la acción de cobranza.

La cuantificación del impuesto se realiza en base a dos variables interdependientes: la potencia fiscal y la clase del vehículo. De modo que la ley distingue hasta seis clases de vehículos cuya potencia fiscal se mide de distinta forma:

- Turismos, cuya potencia se mide en caballos fiscales. El caballo fiscal es una ficción jurídica creada desde la legislación sectorial<sup>574</sup> que pone como criterio

---

<sup>572</sup> Máxime conociendo la lentitud que genera la realización de algunos trámites ante las dependencias Provinciales de Tráfico, donde son frecuentes las “colas” de espera y la imposibilidad de realizarlos descentralizadamente o por medios telemáticos.

<sup>573</sup> Entre otras, véanse las sentencias STSJ Andalucía 3/2/1992; Canarias 23/10/1993; o Madrid 27/3/1996.

<sup>574</sup> Para conocer la potencia fiscal del vehículo hay que acudir a la Orden de 16 de diciembre de 1997, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, ya que el mecanismo para hallar la potencia fiscal del vehículo en estos impuestos es el mismo que el previsto para el presente impuesto municipal. Además de esto, mediante el Real

determinante, no la potencia real del vehículo gravado, sino aquella que el legislador ha estimado adecuada a los efectos tributarios y que, despreciando las fracciones, se acredite en su momento por el fabricante o importador, y se compruebe por los organismos competentes del Estado. Según ha sentado la jurisprudencia, prevalece la potencia fiscal señalada por el Ministerio de Industria a la que pudiera fijar el Ayuntamiento<sup>575</sup>, aunque se admite la posibilidad de que el Ayuntamiento altere la potencia fiscal recogida en la ficha técnica si esta fuera errónea<sup>576</sup>.

- Autobuses, cuya potencia se mide por el número de plazas.
- Camiones, cuya potencia viene determinada por los miles de kilogramos de carga útil.
- Tractores, que se mide, al igual que los turismos, en caballos fiscales.
- Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica, que mide por los miles de kilogramos de carga útil<sup>577</sup>.
- Y otros vehículos -ciclomotores y motocicletas-, cuya potencia se fija en relación con los centímetros cúbicos del motor.

En cada una de estas categorías se establece una escala, asignando directamente a cada tramo una cuota expresada en euros, que constituiría la cuota base o mínima. Dichas cuotas pueden ser modificadas mediante Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Además, los Ayuntamientos podrán incrementar las cuotas fijadas en el cuadro de tarifas mediante la aplicación de unos coeficientes mediante dos sistemas optativos:

- Un coeficiente único global no superior a 2.
- Un sistema de coeficientes específico para cada una de las clases de vehículos, que podrá ser diferente, a su vez, para cada tramo, sin que se pueda superar en ningún caso el máximo anterior permitido.

Se prevén tres tipos de bonificaciones rogadas sobre la cuota del impuesto, a decisión del Ayuntamiento, previa incorporación de los aspectos materiales y formales de las mismas en la Ordenanza Fiscal correspondiente:

- a) Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.

---

Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, se dictan normas para la aplicación del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica.

<sup>575</sup> STSJ 30/04/98 de Madrid.

<sup>576</sup> SSTTSSJJ 22/05/95 de Galicia y 26/07/95 de Asturias.

<sup>577</sup> La DGCHT, como consecuencia de la dicción ambigua de la Ley en este punto, ha manifestado que los remolques y semirremolques cuyo peso máximo autorizado no exceda de 750 kilogramos, no están sujetos al impuesto, puesto que al no llevar placa de matrícula, no son objeto de matriculación en Registro Público.

b) Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

c) Una bonificación de hasta el 100 por cien para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

El período impositivo coincide con el año natural y se devenga el primer día del período impositivo. Con carácter especial, para el caso de primera adquisición de vehículos, el período impositivo comienza, y se produce el devengo, el día en que tenga lugar dicha adquisición, en cuyo caso el impuesto se prorrateará por trimestres naturales. También se admite la prórroga trimestral para los supuestos de baja definitiva del vehículo, baja temporal por sustracción, o robo de vehículo, actuando la prórroga desde el momento en que se formalice la baja en el Registro Público correspondiente.

La gestión, liquidación, inspección y recaudación (que se podrá realizar mediante autoliquidación), así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, corresponde al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

En este punto la ley introduce una garantía de cobro del impuesto, que repercute en la capacidad de recaudación municipal, consistente en la necesidad de acreditar el pago del impuesto, al menos del último puesto al cobro, ante la Jefatura de Tráfico correspondiente, para realizar cualquier gestión que afecte a las circunstancias o titularidad del vehículo (transferencia, baja, etc.)<sup>578</sup>. No obstante, esta garantía presenta ciertas contradicciones desde el punto de vista de la técnica del impuesto, puesto que, por ejemplo, si se trata de alta nueva de vehículo, el pago se exige con anterioridad a su matriculación en el Registro Público, esto es, con anterioridad a la realización del hecho imponible del impuesto, que viene determinado por la titularidad inscrita en el correspondiente Registro.

Como nota distintiva, y excepcional, de este impuesto<sup>579</sup>, la disposición adicional primera TRLHL previene la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir un impuesto sustitutivo sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, de conformidad con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Para evitar el perjuicio de las Haciendas locales afectadas, la Comunidad Autónoma que ejerza dicha potestad deberá establecer las compensaciones oportunas a

---

<sup>578</sup> En la práctica han resultado útiles y eficaces para la recaudación del impuesto, los convenios que pueden firmar a tal efecto los órganos de recaudación con los Colegios de Gestores Administrativos, a los que se encomiendan, en muchas ocasiones, las labores administrativas ante la Jefatura Provincial de Tráfico actuante.

<sup>579</sup> Sólo encontramos una previsión semejante en el impuesto sobre gastos suntuarios que más adelante analizamos.



favor de los Municipios comprendidos en su ámbito territorial a través de subvenciones incondicionadas o de participación adicional en los tributos de la respectiva Comunidad, que, como mínimo, cubrirán el importe “mermado” a las arcas municipales.

a.2. *Los Impuestos voluntarios o potestativos*: Son impuestos de exacción voluntaria aquellos que sólo podrán exigirse en los Municipios cuyos Ayuntamientos hayan acogido el impuesto mediante el acuerdo de imposición, y lo hayan ordenado mediante la correspondiente Ordenanza Fiscal.

En esta modalidad de impuestos municipales, el margen de autonomía del Ayuntamiento es sustancialmente mayor que el previsto para los impuestos obligatorios, puesto que implica, entre otras cuestiones, la cuestión fundamental que atañe a la propia existencia o virtualidad del impuesto dentro de su término municipal.

Tienen este carácter el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

- EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)

Dentro de la poca importancia que tienen los impuestos indirectos sobre el volumen total de recursos de los Entes municipales<sup>580</sup> el ICIO es, en muchas ocasiones, el más significativo.

Desde que surgió este impuesto, *ex novo*, del conjunto de la reforma que introdujo la Ley de Haciendas Locales, la doctrina quiso ver en la introducción de esta figura más una tasa encubierta que un impuesto propiamente dicho, con la finalidad de evitar los inconvenientes de las tasas y aprovechar las ventajas recaudatorias de los impuestos. Quizá por esta razón, en su aparición en el panorama tributario local, el impuesto fue fuertemente discutido, en especial por su posible incompatibilidad con otras figuras tributarias estatales o locales (precios públicos o IVA), pero todos estos posibles conflictos han sido resueltos por la jurisprudencia decantándose a favor de la legitimidad y procedencia de su existencia<sup>581</sup>. Especialmente polémica ha sido su convivencia con la tasa por expedición de licencias urbanísticas, pero la copiosa jurisprudencia vertida ha incidido en la delimitación del hecho imponible como criterio diferenciador de ambas figuras, de modo que, si el impuesto grava el incremento patrimonial que supone para su dueño la realización de la obra, la tasa se encarga de sujetar el beneficio que supone para el particular el ejercicio administrativo local tendente a verificar el cumplimiento de las normas locales en la realización de la actividad que pretende el particular solicitante.

Su regulación actual la encontramos en la Subsección 5ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLRHL (artículos 100 y siguientes). La actual redacción de su

---

<sup>580</sup> 4,01% en total. Fuente: DGFT, antes aludida.

<sup>581</sup> Entre otras muchas SSTSSJJ Aragón 25/03/91; Castilla y León 31/01/96; y STS 24/06/96.

regulación fue aportada por la Ley 50/1998, de reforma de la Ley de Haciendas Locales, que significó en su momento importantes cambios en la cuantificación y en el modo de gestión del impuesto.

Se trata de un impuesto de carácter indirecto, real, voluntario y de gestión exclusivamente municipal.

El hecho imponible viene definido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. Y como ha deducido el Tribunal Supremo, cuando la obra o instalación venga amparada por distintas licencias, se producen tanto hechos imponibles como sujeciones a licencia necesiten las obras<sup>582</sup>.

El legislador marca dos requisitos acumulativos para la realización del hecho imponible:

- La realización de la obra dentro del término municipal.
- Que exija la obtención de la correspondiente licencia municipal, aunque finalmente ésta no se obtenga.

La ley prevé una exención subjetiva del impuesto a favor de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales que, estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y saneamiento de sus aguas residuales (aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos), tanto si se trata de obras de inversión nueva, como obras de conservación. Además de esta exención permanente, es frecuente encontrar normas-medida que han introducido, con carácter transitorio, exenciones a favor de órganos o instituciones por realizar actividades de especial interés público<sup>583</sup>.

Como elemento específico y diferencial de este impuesto, el legislador ha previsto una multiplicación del sujeto pasivo mediante la creación de la figura del “sustituto” del sujeto pasivo contribuyente u original. Y así, son sujetos pasivos iniciales del impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. Y a estos efectos, se presume el dominio de la obra a favor de quienes soporten el coste o gastos de realización de la misma.

---

<sup>582</sup> STS 8/02/94.

<sup>583</sup> Para un estudio en profundidad de los requisitos necesarios para disfrutar de esta exención subjetiva, puede consultarse la STS 27/03/95.

Pero, ante la eventualidad de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, el legislador introduce la figura tributaria del sustituto para quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras. A estos efectos, traemos a colación el concepto jurídico de sustituto del contribuyente previsto en el artículo 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que lo define como aquel sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. Para evitar la distorsión subjetiva del impuesto, la jurisprudencia ha interpretado restrictivamente la identidad del sujeto sustituto<sup>584</sup>.

Se trata de una sustitución *ope legis*, sin que pueda verse alterada por los pactos entre partes<sup>585</sup>. Y por este motivo se trata de un impuesto indirecto, por la posibilidad de traslado de la cuota tributaria.

Por tanto, el sustituto es un verdadero sujeto pasivo que ocupa con plena propiedad la situación tributaria del sujeto pasivo original. No obstante, para evitar la técnica del enriquecimiento injusto, la ley, en consonancia con lo que habilita la legislación tributaria general, permite al sustituto exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, no formando parte de él, ni los conceptos fiscales que afecten a la construcción (ni el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni los demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras); ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista, o cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. Asimismo las obras que integran la base imponible son las estrictamente necesitadas de licencia, no cualesquiera otras adyacentes o complementarias no licenciables<sup>586</sup>.

Al utilizar la ley un término no definido por la normativa tributaria -el coste real y efectivo-, se hace necesario acudir a su sentido técnico, jurídico o usual, según proceda (artículo 23 LGT). Y así, según su sentido usual, hemos de entender como coste real y efectivo, el gasto real y verdadero consumido en la realización de una obra. Más concretamente, podrían entenderse subsumidos en este coste: los gastos de redacción de proyectos y dirección de obras, los gastos de los materiales empleados, y los gastos de personal.

---

<sup>584</sup> Véanse, entre otras, la STSJ Valencia 12/11/94 y 2/02/01, o STSJ Baleares 10/01/95.

<sup>585</sup> La STS 9/12/96 y STSJ Castilla la Mancha 3/01/00, así lo confirman.

<sup>586</sup> STS 29/06/94.

La cuota de este impuesto se calcula de modo directo, aplicando a la base imponible el tipo de gravamen fijado por el Ayuntamiento, que no podrá exceder del 4 por ciento.

Sobre la cuota cabe la aplicación de las bonificaciones potestativas habilitadas por la ley, a decisión del Ayuntamiento gestor, siendo necesario que los aspectos sustantivos y formales de las mismas se regulen en la Ordenanza Fiscal, y debiendo indicar expresamente si todas o algunas de las bonificaciones permitidas son o no aplicables simultáneamente.

Además de las bonificaciones, la cuota puede sufrir una segunda reducción puesto que las Ordenanzas Fiscales pueden regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.

El devengo del impuesto coincide con el inicio de la construcción, instalación u obra. Pero, pese a la precisión con la que viene definido el devengo del impuesto, se ha dado algún pronunciamiento jurisprudencial que se ha desvinculado claramente del criterio del legislador y, hasta cierto punto, ha censurado la redacción del precepto por entender que la finalización de la obra es el único momento donde se conoce con certeza la riqueza puesta de manifiesto con ocasión de su realización, y, por tanto, debería coincidir con el devengo del impuesto. De hecho, tal y como está configurado actualmente el devengo, la obligación tributaria nace cuando todavía no es posible definirla por completo.

De entre los pronunciamientos judiciales existentes en esta línea<sup>587</sup>, especialmente esclarecedor resulta el del Tribunal Superior de Justicia de Valencia que, en sentencia de 19 de diciembre de 1995, (FJ 3) llegó incluso a apuntar la razón que en su momento pudo influir en la redacción del precepto: «...quizá por la grave situación que padecen las arcas municipales...».

En cuanto a la gestión del impuesto, de competencia exclusiva para los respectivos Ayuntamientos, la ley mantiene dos opciones, a decisión del Consistorio:

- Liquidación de oficio, con dos momentos diferentes: liquidación provisional a cuenta y liquidación definitiva.
- Autoliquidación.

En el primer caso, se produce un primer acto con la liquidación provisional a cuenta, que se practicará en dos supuestos: cuando se conceda la licencia preceptiva, se haya iniciado o no la obra; o cuando se inicie la obra, para los supuestos en que no se hubiera solicitado la licencia o, habiéndola solicitado el interesado, le ha sido denegada.

La primera opción plantea problemática jurídica puesto que si se concede la licencia pero no se ha iniciado la obra, estamos ante un claro caso de falta de devengo y, por tanto, de realización del hecho imponible. De ahí que el Tribunal Supremo<sup>588</sup> haya considerado

---

<sup>587</sup> Por ejemplo, STS 28 de julio de 1999.

<sup>588</sup> STS 21 de mayo de 1998.

que no estamos ante una liquidación propiamente dicha, sino ante un medio de anticipar un ingreso tributario<sup>589</sup>. Aunque coincidimos en que la denominación empleada es una incorrección jurídica, no se pueden obviar las evidentes ventajas recaudatorias que aporta este sistema para la satisfacción del impuesto. Además, tampoco consideramos que el sistema pueda causar un perjuicio irreparable al patrimonio del sujeto pasivo, por cuanto éste tendrá la opción de solicitar la devolución de ingresos indebidos, con sus correspondientes intereses, ante un posible aborto de la obligación tributaria.

La cuantificación de la liquidación provisional puede hacerse de conformidad con los índices y módulos que establezca con criterios objetivos la Ordenanza Fiscal, en su caso, o, en función del presupuesto presentado por el interesado, cuando resulte exigible.

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el Ayuntamiento debe practicar una liquidación definitiva (no se trata de una simple comprobación de valores). En este momento, el proyecto que sirviera de referencia para girar la liquidación provisional se convierte, en el mejor de los casos, en un elemento valorativo más, que no exime al Ente local de realizar una comprobación íntegra y exhaustiva, como ha reconocido en alguna ocasión la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>590</sup>, fruto de la cual podrá modificar, la base imponible fijada en la liquidación provisional, y practicar la correspondiente liquidación definitiva, con resultado a ingresar, a devolver, o sin ingreso, para el sujeto pasivo.

Por su parte, la autoliquidación -producto de lo que se ha denominado la “privatización” del procedimiento de gestión tributaria-, aporta la ventaja de simplificar sensiblemente los trámites para la Administración local, aunque pierda cierto control sobre la materia imponible, lo que hace en este impuesto aconsejable este sistema, cuya adopción se realiza a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal.

A pesar de las ventajas que ha previsto el legislador para la cobranza de este impuesto, lo cierto es que posee un escaso poder recaudatorio, debido a la dificultad de detectar el hecho imponible (piénsese, por ejemplo, en las obras de reforma que suelen hacer los particulares en sus domicilios) y a la escasa, o nula, inspección fiscal con la que cuentan los Ayuntamientos.

- **EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)**

El presente impuesto vino a sustituir al antiguo Impuesto de Plusvalía cuyo hecho imponible y mecánica hereda.

---

<sup>589</sup> Encontramos cierto paralelismo, aunque su denominación jurídica sea diferente, entre esta figura y la que se utiliza en los precios públicos como depósito previo; o, más aún, el anticipo de pago exigible en las contribuciones especiales. En este último caso, sucede lo mismo puesto que se exige antes del devengo del tributo, y en función del coste o presupuesto previsto.

<sup>590</sup> La STS, de 28 de julio de 1999, se pronuncia en este sentido. Igual criterio parece seguir la DGCHT en su contestación de 28 de diciembre de 1993.

Su regulación actual la encontramos en la Subsección 6ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLRHL (artículos 104 a 110 del TRLRHL).

Se trata de un impuesto directo<sup>591</sup>, real, voluntario, y de gestión exclusivamente municipal.

El hecho imponible está constituido por el incremento del valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de su propiedad, por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

Para acotar el hecho imponible, el legislador hace un reenvío a la clasificación que tengan los terrenos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De modo que se consideran sujetos los negocios jurídicos descritos cuando versen sobre terrenos que deban tener la consideración de urbanos a efectos del IBI (con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el Padrón de aquél), y los inmuebles de características especiales.

El hecho imponible se completa con la definición de los supuestos de no sujeción. El primero se deduce de lo anterior, y afecta a los terrenos que tengan la consideración de rústicos<sup>592</sup>. Además, expresamente, se prevé la no sujeción al impuesto para los negocios jurídicos que deriven de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, de adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen, y de transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

Además de esto, existen unos supuestos de no sujeción, propios de la gestión urbanística, que han quedado fuera de la delimitación que hace el legislador del hecho imponible, pero que, al venir reconocidos por la legislación sectorial, se acepta como excluidos unánimemente en los foros jurídicos. Es el caso de las transmisiones de terrenos por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, que se realizan como consecuencia de la constitución de una Junta de Compensación, y las que se efectúan a

---

<sup>591</sup> La Audiencia Nacional, en Sentencia de 19 de septiembre de 1994, reflexionó sobre la naturaleza directa o indirecta del impuesto, pronunciándose a favor de la primera opción por considerar que, aunque el adquirente actúe como sustituto del contribuyente, no es quien soporta el impuesto.

<sup>592</sup> Uno de los supuestos más invocados ante los tribunales ha sido aquel en el que inicialmente un terreno tiene naturaleza de rústico, y posteriormente deviene urbano. En estos casos, la jurisprudencia mayoritaria (STS 24/03/95, 5/02/92 ó 28/01/91) considera que el gravamen se produce desde la fecha de adquisición, y no desde la conversión en urbano, aunque no han faltado opiniones en contra (STSJ Valencia 27/09/96 o Navarra 24/09/93).

favor de estos, una vez reparcelada la unidad. La base jurídica de la no sujeción viene dada porque en estos supuestos la legislación urbanística (en relación con el Derecho privado), considera que no existen transmisiones de dominio<sup>593</sup>.

Se recogen dos tipos de exenciones: objetivas, en razón del acto gravado; y subjetivas, por la naturaleza del sujeto contribuyente.

Las exenciones objetivas afectan a:

- La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
- Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

Las exenciones subjetivas benefician a los incrementos de valor cuando el obligado resulte ser alguna de las siguientes personas o entidades:

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, así como los Organismos Autónomos del Estado y las Entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de dichas Entidades locales. Quedan fuera de la exención, pues, las sociedades mercantiles participadas en cualquier porcentaje por estas Administraciones.
- Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.
- Los titulares de concesiones administrativas reversibles respecto a los terrenos afectos a éstas.
- La Cruz Roja Española.
- Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

No obstante, estas exenciones subjetivas deben interpretarse restrictivamente cuando afectan al contribuyente, no así cuando afectan al sustituto del contribuyente<sup>594</sup>.

La figura del sujeto pasivo es variable en función de la contraprestación que conlleve el acto jurídico gravado. En las transmisiones de terrenos por cualquier título, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre los mismos realizadas a título lucrativo, el sujeto pasivo es el adquirente del terreno, o la persona a cuyo favor se

---

<sup>593</sup> Los artículos 159.4 y 170 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado mediante RDLeg 1/1992, de 26 de junio (vigentes a pesar de la aprobación de la Ley 6/1998, de 13 de abril, del Régimen del Suelo y Valoraciones), apoyan esta tesis.

<sup>594</sup> STSJ Navarra 6/10/89.

constituya o transmita el derecho real de que se trate, respectivamente. Cuando la transmisión o la constitución se realizan a título oneroso, la condición recae sobre el transmitente del terreno, o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En realidad, el legislador parece con esto realizar una labor de justicia material del impuesto, gravando a aquel cuyo patrimonio se vea más beneficiado como consecuencia de la realización del negocio jurídico. Además, con ello salva la eventual incompatibilidad con las plusvalías gravadas por el IRPF, puesto que, al recaer cada impuesto sobre sujetos diferentes, se evita el supuesto de doble imposición.

La casuística subjetiva del impuesto se mantuvo tal y como se ha descrito hasta la modificación operada por la Ley 50/1998, que creó la figura del (sujeto pasivo) sustituto del contribuyente ideada para el adquirente o beneficiario del derecho que adquiriera de una persona física no residente en España.

Por lo que respecta a la cuantificación de este impuesto constituye, sin duda, la más compleja de las previstas en el sistema tributario local. Esto es debido a que la base imponible no se obtiene directamente de ninguna variable, sino que es fruto de una multiplicación en la que intervienen tres valores.

Y así, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. Pero, pese a la dicción de la ley, realmente el impuesto no grava incremento real (de mercado) del valor de los terrenos, sino que se acude a una ficción jurídica mediante un método administrativo y objetivo, basado en reenvíos legislativos, que cuantifica la base imponible aplicando un porcentaje sobre el valor legislativo del terreno, o derecho, en el momento del devengo, en función del número de años transcurridos. Y este valor prevalece y solapa el valor real del terreno, que en la mayoría de los casos será muy superior, lo que disminuye la presión fiscal del impuesto.

La fórmula sería la siguiente:

$BI = \text{Valor legislativo (V.l.)} * \text{Porcentaje de incremento anual (P.i.a.)} * \text{Número de años transcurridos (N.a.t.)}$ .

De modo el importe de V.l. dependerá del tipo de acto sujeto:

- En las transmisiones de terrenos, será el valor catastral<sup>595</sup> que tuviera asignado en el momento del devengo.
- En la constitución y transmisión de derechos reales, se parte del valor catastral y se reduce conforme prevén las normas fijadas a efectos del

---

<sup>595</sup> Cuando el valor catastral haya resultado modificado conforme a los procedimientos previstos en la normativa aplicable, se aplicará una reducción sobre él durante cinco años desde la revisión, tendente a amortiguar los efectos del incremento de valor que generan estos procesos. La reducción será establecida por el Ayuntamiento en la Ordenanza Fiscal, sin que pueda ser superior al 60%, ni inferior al 40%.



Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Cuando se trate de un derecho de superficie o subsuelo, se parte del valor catastral y se corrige con el módulo de proporcionalidad.
- Y en los supuestos de expropiaciones forzosas, el valor viene definido por el justiprecio que corresponda, salvo que el valor catastral fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá.

Sobre este valor legislativo se aplicará el porcentaje anual de incremento (P.i.a.) precisado por cada Ayuntamiento en la Ordenanza, sin que pueda rebasar los máximos legislativos<sup>596</sup>. Este porcentaje se multiplica previamente por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor (N.a.t.), dando como resultado final la base imponible del impuesto.

Para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar, sólo se consideran los años completos que se acumulen desde la última transmisión o constitución de derecho hasta el devengo, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período<sup>597</sup>.

Para llegar a la cuota íntegra del impuesto resta multiplicar la base imponible obtenida por los tipos correspondientes a la escala de gravamen fijada por cada Ayuntamiento, con el máximo del 30 por 100, pudiendo fijar un solo tipo, o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor.

En el caso de preverse la bonificación permitida por la ley<sup>598</sup>, la cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar aquella sobre la cuota íntegra.

---

<sup>596</sup> En función del periodo de generación se distingue entre: período de uno hasta cinco años: 3,7; período de hasta 10 años: 3,5; período de hasta 15 años: 3,2; período de hasta 20 años: 3.

<sup>597</sup> En numerosas ocasiones se ha planteado la polémica de la transmisión de terrenos que al principio del periodo tenían la consideración de rústicos y en el momento del devengo son urbanos. En estos supuestos las opciones teóricas para computar la acumulación de años serían dos: el momento de la última transmisión o constitución; o el momento de su clasificación en suelo urbano. La cuestión ha sido sobradamente resuelta por la jurisprudencia a favor de la primera opción, en consonancia con la técnica del impuesto.

<sup>598</sup> El artículo 108.4 del TRLHL prevé que: «Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

*La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal.»*

El devengo del impuesto coincide con la fecha de la transmisión, o constitución del derecho, fijada en la escritura pública o, en su defecto, en documento privado.

Por la naturaleza y funcionamiento del impuesto, no se puede hablar de periodo impositivo<sup>599</sup>, sólo de devengo.

Por lo que respecta a su gestión, se habilita el doble sistema de liquidación de oficio/autoliquidación, a decisión del Ayuntamiento emisor.

En ambos casos, se parte de la obligación de los sujetos pasivos de presentar ante el Ayuntamiento la declaración que determine la Ordenanza respectiva (con los elementos necesarios para liquidar), junto con el documento de formalización, dentro de treinta días hábiles siguientes al devengo (cuando se trate de actos *inter vivos*), o seis meses (cuando se trate de actos por causa de muerte). A partir de aquí, el Ayuntamiento podrá girar la correspondiente liquidación, o esperar a que el declarante liquide e ingrese la deuda, sin perjuicio de sus facultades de comprobación e inspección.

Para garantizar el cobro del impuesto, el legislador ha previsto unos “colaboradores” de la Hacienda municipal que están igualmente obligados a comunicar la realización del hecho imponible. Esta obligación recae sobre la otra parte del negocio jurídico (la no contribuyente), y sobre los notarios, respecto de los documentos que autoricen en el trimestre anterior, y que tengan repercusión para el impuesto, debiendo advertir a los comparecientes, además, sobre la obligación de presentar la declaración preceptiva.

Este sistema de garantías, a través de la figura de los “colaboradores”, se muestra extraordinariamente eficaz en el cobro de un impuesto que, ya de por sí, ostenta un importante potencial recaudatorio para los Ayuntamientos por el importe elevado de las cuotas tributarias que genera.

**b) Las Tasas.** Constituyen el segundo gran recurso tributario municipal, después de los impuestos y muy por encima de las contribuciones especiales, en cuanto a volumen de recaudación.

Se trata de una figura con larga tradición en el conjunto de la Hacienda Pública española. Su presencia se repite en los distintos niveles territoriales con poder financiero, y es frecuente encontrarla también como fuente de recursos para muchos entes instrumentales dependientes de estos, y para Entes asociativos que nacen de la unidad funcional o territorial de varias Administraciones.

En el ámbito municipal, esta figura tributaria posee una presencia histórica dilatada en las Haciendas municipales. No obstante, recientemente, vio sustancialmente alterado su carácter y su definición como consecuencia del examen que hizo el Tribunal Constitucional de su naturaleza, de su vinculación para los particulares, y de su diferenciación con otra figura que hasta ese momento aparecía paralela a la tasa: el precio público.

---

<sup>599</sup> Así lo corrobora la STSJ Cantabria 23/12/93.

Hasta la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, la regulación de ambas figuras se encontraba en una misma ley, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, aplicable las Haciendas Estatal, Autonómica y Local; y la Ley de Haciendas Locales se limitaba a recoger los preceptos de esta ley, adaptándolos a las peculiaridades del ámbito financiero local. Esta ley optó por una delimitación objetiva entre ambas figuras, por lo que sus materias imponibles se hicieron diferentes, aunque su exigibilidad, régimen jurídico y gestión, resultaban prácticamente idénticas.

La Sentencia del Tribunal Constitucional aludida, declaró parcialmente inconstitucional el artículo 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, (que regulaba los hechos imponibles de tasas y precios públicos), sancionando el criterio objetivo que utilizó el legislador para regular ambas figuras, y optó por analizar las tasas desde el punto de vista del receptor de la misma: el usuario. Concretamente, el alto tribunal entendió que la barrera delimitadora había que buscarla en la obligatoriedad o voluntariedad que estos recursos planteaban a sus destinatarios, de modo que, desde el momento en que una actividad administrativa, un servicio público, o un aprovechamiento del dominio público, resultaba obligatorio para el ciudadano, o, sin ser obligatorio, le resultaba necesario para satisfacer alguna necesidad vital, implicaba la idea de coacción, y como tal, necesitaba de un principio de reserva de ley amparado en el artículo 31.3 de la Constitución Española, con lo que se entraba de lleno en el campo tributario reservado a la utilización de la tasa. Mientras que los precios públicos, cuya esencia radica en su naturaleza voluntaria, quedaron relegados a un segundo plano, y se reintegraron en el ámbito de las tasas todos los supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y los de prestación de servicios o realización de actividades administrativas, que, a juicio del Tribunal Constitucional, comportaban coactividad.

Esto es, el Tribunal Constitucional interpretó que la coactividad no sólo afecta a los servicios y actividades prestados en régimen de monopolio de derecho, también a los prestados sin una manifestación real y efectiva de la voluntad del interesado -monopolio de hecho-. Y considera que no existe voluntariedad -y, por lo tanto, no procede el precio público- cuando los servicios y actividades demandados son objetivamente indispensables para satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, ni cuando se prestan por el sector público en régimen de monopolio de hecho.

Estas diferencias tienen repercusión en la terminología utilizada para la definición de los elementos esenciales de una y otra figura: las tasas, como tributos que son, se definen por el hecho imponible, los sujetos pasivos, etc., mientras que los precios públicos lo hacen por el objeto, obligados al pago, etc.

El pronunciamiento del máximo intérprete constitucional, en principio, sólo afectaba, al menos formalmente, a las tasas y precios públicos estatales, puesto que traía cuenta de un recurso cuyo objeto se centraba en estos. Pero desde el primer momento se entendió que, materialmente, afectaba al sistema general de tasas y precios públicos, e imponía un rápido cambio de orientación jurídica para todo el sector público. Por ello, en primer lugar, reaccionó el legislador estatal dotando de cobertura provisional a los precios públicos mediante el Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero, sobre determinadas prestaciones

patrimoniales de carácter público gestionadas por la Administración General del Estado y los entes públicos de ella dependientes, e impuso al Gobierno la obligación de remitir a las Cortes el correspondiente proyecto de Ley de reordenación de la regulación de las prestaciones patrimoniales afectadas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 24 de diciembre<sup>600</sup>. El mandato se cumplió con la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que daba cobertura constitucional a las tasas estatales y, prudentemente (aunque su constitucionalidad no se había visto afectada), también reordenó jurídicamente las tasas locales.

Por su parte, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre), adecuó el artículo 7º de la misma a la doctrina jurídica que acababa de implantar la Sentencia.

Curiosamente, el Tribunal Constitucional, en una nueva resolución, 233/1999, de 16 de diciembre de 1999 (resolviendo acumuladamente una serie de recursos de inconstitucionalidad planteados contra la LRHL de 1989, y diversas cuestiones de constitucionalidad suscitadas después por diversos Tribunales Superiores de Justicia), se pronunció particularmente sobre las tasas y precios públicos locales, ratificando la constitucionalidad de la LRHL y de todos sus preceptos, con la excepción del original artículo 45.1 de la LRHL, que aludía a la recepción obligatoria de los precios públicos locales. No obstante, esta declaración de inconstitucionalidad devenía inútil, puesto que la adaptación del artículo ya se había producido el año anterior.

De este modo, hasta el 1 de abril de 1999, se ha aplicado el régimen de tasas y precios públicos conforme a la redacción original de la Ley 39/1988, y a partir de esa fecha, con la modificación de la Ley 25/1998, se adoptan los criterios del Tribunal Constitucional en materia de tasas y precios públicos.

Su regulación actual la encontramos, de modo genérico, en la Sección 3ª del Capítulo III del Título I del TRLRHL, además de una regulación específica para las tasas municipales y para las tasas provinciales, dentro del Título II y III, respectivamente.

El hecho imponible de la tasa municipal viene definido de modo múltiple, a modo de “subtipos” del hecho imponible:

- Por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal,
- Por la prestación de servicios públicos municipales<sup>601</sup>,

---

<sup>600</sup> Posteriormente, esta prórroga se ampliaría mediante la DA 1ª del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica.

<sup>601</sup> Los servicios públicos que hemos de entender susceptibles de tasa son los previstos en el artículo 25 y 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, y otros que puedan establecerse mediante ley estatal o autonómica, así como los servicios mínimos del artículo 26 de la misma norma, con las excepciones de los supuestos de no sujeción que prevé el artículo 21 de la misma norma.

- O por la realización de actividades administrativas de competencia municipal.

En los dos supuestos últimos, resulta necesario que se den dos circunstancias de modo acumulativo:

1ª. Que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos. Esto se entiende así, cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo, en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las Entidades locales a realizar de oficio actividades, o a prestar servicios, por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.

2ª La segunda circunstancia admite cualquiera de estas dos opciones:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. Lo que se produce cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Además de esta definición genérica del hecho imponible, la nueva redacción ha vuelto al viejo sistema de lista abierta, que ya estableciera el Real Decreto Legislativo 781/1986, para cada uno de los tres “subhechos imponibles” del impuesto. Este sistema resulta esclarecedor y de gran utilidad a los responsables de la gestión económica municipal, en cuanto le instruye agotadoramente sobre la mayoría de las tasas que pudieran adoptar, aunque no resulte excesivamente pulcro con el principio de autonomía local. No obstante, el sistema de listas, que consiste en una exhaustiva enumeración de supuestos de sujeción<sup>602</sup> (con separación de los supuestos de utilización del dominio público, de prestación de servicios, y de realización de actividades), es de *numerus apertus*, con lo que evita la lesión directa del principio de autonomía.

La definición del hecho imponible se completa con una enumeración de algunos supuestos de no sujeción, que se justifican por el carácter colectivo del servicio:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación preescolar y educación general básica.

En cuanto las exenciones, sólo se contempla una exención genérica de carácter subjetivo en relación con el “subhecho imponible” utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de

---

<sup>602</sup> No lo reproducimos aquí, por su extensión.

comunicaciones que exploten directamente, y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

Como ya anunciamos, las tasas se caracterizan en el aspecto subjetivo por prever la existencia de un sujeto pasivo contribuyente y, en algunos supuestos concretos, junto a él, un sujeto pasivo sustituto.

Respecto al sujeto pasivo contribuyente de la tasa, se define en concordancia con los tres “subtipos” del hecho imponible, pudiendo ser las personas físicas y jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria:

- a) Que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular.
- b) Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las Entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de esta ley.

Además de estos, los supuestos concretos en los que se prevé la existencia de sujetos pasivos sustitutos son:

- a) En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.
- b) En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana<sup>603</sup>, los constructores y contratistas de obras.
- c) En las tasas establecidas por la prestación de servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio, las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo.
- d) En las tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso dichas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

También la cuantificación de las tasas, por su variedad, resulta diversa en función del tipo de tasa exigible. La Ley ha optado por establecer un conjunto de reglas generales, y una regla particular para la determinación del importe en determinadas tasas, cuya liquidación resultaría realmente compleja, por lo que adopta la técnica del porcentaje sobre una variable conocida.

Así, la base imponible se determina de acuerdo con las siguientes reglas generales:

---

<sup>603</sup> En este caso la Ley de Haciendas Locales realiza un reenvío a la normativa urbanística, y dado que dicha materia es competencia autonómica, habrá que estar a lo dispuesto en la legislación urbanística autonómica, sin perjuicio de la aplicación supletoria del artículo 242 del RDLeg 1/1992, que se ha mantenido parcialmente vigente tras la Ley 6/1998, de Régimen del Suelo y Valoraciones.

a) Subtipo 1º: Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

b) Subtipos 2º y 3º: Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

Por su parte, la regla especial se refiere a las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras, distribuidoras y comercializadoras de servicios de suministros<sup>604</sup> que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario. El importe de estas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas. A continuación, el legislador establece los conceptos incluidos y excluidos para el cálculo de los ingresos brutos.

Tal y como la ha definido el legislador, podríamos denominar a este supuesto como “tasa global”, que evita la complejidad para liquidar, y la reiteración de tasas a las que se pueden ver sometidas este tipo de empresas que, frecuentemente, necesitan del aprovechamiento del suelo urbano para la prestación de sus servicios. De modo que tributarán por estas ocupaciones mediante un pago en bloque, que se repetirá anualmente mientras presten sus servicios en el término municipal. Lógicamente, este pago anual le libera de las eventuales tasas por ocupación del suelo, vuelo o subsuelo, pero no de otras tasas de las que pudieran ser sujetos pasivos cuyo hecho imponible sea diferente a aquél.

Como complemento a las reglas de cuantificación, se establece un límite general en la cuantificación de las tasas en el sentido de que el importe que se perciba de los distintos sujetos pasivos por la totalidad de las tasas que afectan a un servicio o actividad, no podrá exceder del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. El cumplimiento de este límite debe quedar acreditado en el preceptivo informe técnico-económico que, a modo de memoria de costes, precede el establecimiento de cualquier tasa municipal.

La justificación de esta limitación hay que buscarla en la propia esencia de la tasa. No se puede olvidar que nos encontramos ante un tributo directo cuyo objeto no es tanto percibir de los usuarios la contraprestación que sufrague el funcionamiento del servicio que reciben, como ayudar al mantenimiento de un servicio que debe prestar el Ente local, que, en muchas ocasiones, cubre una necesidad u obligación para el destinatario. Esta nota distingue nítidamente la ontología de la tasa y del precio público.

---

<sup>604</sup> Se declara expresamente excluido de este régimen especial las empresas de telefonía móvil.

Este sistema de reglas para la determinación de la base imponible de la tasa contrasta con la simplicidad para el cálculo de la cuota, que podrá consistir en la cantidad resultante de aplicar una tarifa; una cantidad fija; o la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos criterios.

Por último se permite que se tengan en cuenta criterios de capacidad económica de los obligados para determinar la cuantía de la tasa<sup>605</sup>.

Por lo que respecta al devengo, caben las posibilidades de devengo instantáneo y devengo periódico. El primero se producirá, en función de la naturaleza de la tasa, cuando se inicie la actividad, servicio o uso (en estos casos se permite el depósito previo), o cuando se presente la solicitud, si esta fuera precisa. En las tasas cuyo devengo periódico se determine en la correspondiente ordenanza fiscal (gestionadas a través de padrón), el devengo tendrá lugar el inicio de cada año, y existirá un período impositivo que coincidirá con el año natural, salvo en los supuestos de inicio o cese, en los que se debe prever el oportuno prorrateo. En ambos casos el devengo tiene trascendencia, puesto que va a marcar la norma aplicable<sup>606</sup>.

La gestión de las tasas es una competencia exclusiva municipal debiendo regularse a través de la ordenanza fiscal correspondiente ante la escasa previsión legislativa estatal en esta materia, que se limita a permitir el régimen de autoliquidación y la posibilidad de convenios que simplifiquen la gestión.

**c) Las Contribuciones Especiales.** Este tercer y último tributo a disposición de los Ayuntamientos, presente también en las Haciendas de las Comunidades Autónomas, y preexistente a la Ley de Haciendas Locales de 1988, constituye, sin duda, el más desconocido y menos usado recurso por parte de los Entes municipales, pese a que, paradójicamente, es el tributo que más fielmente responde a la equidad tributaria, puesto que sienta el principio de que tributan los que resulten especialmente beneficiados.

---

<sup>605</sup> La introducción de reducciones cuantitativas en por aplicación de criterios de capacidad económica ha sido frecuente, sobre todo, en las tasas que tienen por objeto la prestación de servicios sociales, entendidas como instrumentos de política económica y social local. Sobre este particular pueden consultarse las STS 6/02/95 y SSTSSJJ Castilla la Mancha 7/11/96, y Andalucía 7/10/96.

<sup>606</sup> Un supuesto que se repite todos los finales de ejercicio es la procesión de modificaciones de ordenanzas fiscales que regulan tributos con periodo impositivo coincidente con el año natural. En estos casos, para que las modificaciones en el tributo (fundamentalmente consistentes en el incremento de las cuotas) puedan entrar en vigor en ejercicio siguiente, es necesario que la aprobación definitiva de la modificación se publique en el Boletín Oficial de la Provincia, razón por la cual las Corporaciones locales entran en un “frenesí” regulador en estas fechas que no siempre consigue su aprobación en plazo. A este respecto, la jurisprudencia ha dejado claro que la publicación extemporánea de la aprobación definitiva (aunque la provisional se hiciera en plazo) invalida la modificación para el ejercicio inmediato siguiente, ni siquiera ha admitido la práctica de utilizar la edición de suplementos en el BOP del último día del año para salvar el cumplimiento del trámite.



Vienen reguladas de modo común para Municipios y Provincias en la Sección 4ª del Capítulo III del Título I del TRLRHL, constituyendo su hecho imponible la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas, o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, con financiación municipal, obligatorios o no para la Entidad.

En estas obras o servicios susceptibles del tributo, se distingue un beneficio especial, imputable a un particular o grupo de particulares, además del beneficio común o general que la obra o servicio aporta a la colectividad, de ahí que la jurisprudencia censure las contribuciones especiales para las obras y servicios que benefician a todo el vecindario<sup>607</sup>.

En esta figura la autonomía municipal no sólo se extiende al establecimiento y regulación del tributo, también le permite determinar, discrecionalmente, qué obras o servicios van a ser susceptibles de contribución especial<sup>608</sup>.

La condición de sujeto pasivo va indisolublemente unida a la de beneficiado. Con la intención de ilustrar a los gestores locales, la ley ejemplifica algunos supuestos con sus correspondientes beneficiados. Incluso, el Tribunal Supremo<sup>609</sup> ha admitido el beneficio potencial, aunque no sea actual, para adquirir la condición de sujeto pasivo.

Para asegurar el cobro, la jurisprudencia ha sentado el carácter real de la obligación generada por la contribución especial, de tal forma que la transmisión de un inmueble afectado por contribuciones especiales, produce la subrogación del adquirente en el lugar del transmitente en los derechos y deberes vinculados al proceso, exigiéndose al adquirente las contribuciones especiales, sin perjuicio de que éste pueda accionar frente a quien le transmitió la propiedad<sup>610</sup>.

La base imponible está constituida, como máximo, por el 90 por ciento del coste que la Entidad local soporte (financie) por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. Con esta financiación compartida, el legislador logra, de algún modo, conciliar el interés general que produce toda obra o servicio municipal con el de los

---

<sup>607</sup> Por ejemplo, la STS de 16 de noviembre de 1988, anuló las contribuciones que se exigieron con ocasión del establecimiento de un colector de aguas residuales para todo el Municipio. Por su parte, la STS, de 21 noviembre de 1975, ha analizado la polémica en torno a la determinación del porcentaje de interés privado en el coste de las obras.

<sup>608</sup> La STSJ de Canarias, de 30 de junio de 1993, aclaró que no resulta discriminatorio que en obras similares no se hayan establecido contribuciones especiales.

<sup>609</sup> STS 17/10/94.

<sup>610</sup> Por ejemplo, la STSJ de Murcia, de 26 de enero de 1999, se pronunció, en un caso particular, en este sentido.

especialmente beneficiados<sup>611</sup>. En todo caso, la base y las cuotas finales deben graduarse en función del beneficio proporcionado a los sujetos pasivos<sup>612</sup>. Para facilitar su gestión, se permite exigir inicialmente la contribución según el presupuesto de ejecución, que quedará subyugado frente al coste final<sup>613</sup>.

Para la determinación de la cuota, esta cuantía global se reparte entre los beneficiados de acuerdo con la regla general de aplicar, conjunta o separadamente, como módulos de reparto, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, su volumen edificable y el valor catastral a efectos del IBI. No obstante, dado que la base imponible dependerá de la naturaleza de la obra o servicio, la ley ofrece otros criterios especiales para supuestos concretos, dejando en todo caso abierta la posibilidad de que el Ayuntamiento distribuya el coste mediante criterios objetivos y racionales, nunca arbitrarios<sup>614</sup>.

El importe de las cuotas obtenidas debe destinarse a sufragar el coste de la obra o servicio, esto es, nos encontramos ante un ingreso afectado o finalista que condiciona la elaboración presupuestaria.

Las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. No obstante, para facilitar la realización de la obra o servicio y la propia recaudación del tributo, la ley permite, a modo de entrega a cuenta (no se califica por el legislador como liquidación provisional), exigir por anticipado el pago de cada anualidad, una vez impuesta la contribución, y ejecutada la parte de ese año. De modo que, finalizada la obra o iniciado el servicio, se giran las correspondientes liquidaciones tributarias, con indicación de los sujetos pasivos, de la base y de las cuotas individualizadas definitivas, compensando como entrega a cuenta los pagos anticipados que se hubieran efectuado.

---

<sup>611</sup> Piénsese, por ejemplo, en la peatonalización de una calle de un Municipio, cuyos vecinos disfrutarán de la comodidad del paseo por la misma, pero, a buen seguro, la citada obra revalorizará el precio de las viviendas de los vecinos que residan en la calle en cuestión.

<sup>612</sup> Es reiterada la jurisprudencia sobre este particular: SSTSSJJ Andalucía 25/09/00, La Rioja 7/07/92 o Valencia 1/12/93.

<sup>613</sup> Aquí la jurisprudencia ha aclarado que, dado que el coste total presupuestado de las obras o servicios tiene carácter de mera previsión, reconociéndose su posibilidad de variación, lo trascendente es, entonces, la toma del acuerdo de imposición y su correcta notificación al interesado, y no la aprobación definitiva del proyecto de obra. A este respecto, se pueden consultar la STS 26 diciembre de 1995 o la STSJ de La Rioja de 26 diciembre de 1995. Tratamiento jurisprudencial distinto ha tenido, a veces, la aprobación provisional de la imposición de contribuciones especiales: la Audiencia Territorial de Barcelona, en Sentencia de 23 de mayo de 1988, consideró que la no notificación a los interesados de la aprobación provisional de la imposición de contribuciones especiales, no originaba indefensión, pues se trata de un mero trámite interno del procedimiento de aprobación del referido tributo.

<sup>614</sup> Entre otras, STS 19/11/89.

La imposición y ordenación de las contribuciones especiales está sometida a un procedimiento reforzado, especialmente garantista para el sujeto pasivo, que lleva a la Entidad local a separar el acuerdo de imposición<sup>615</sup>, del acuerdo de ordenación, asegurando la audiencia de los interesados en uno y otro.

La gestión del tributo es exclusivamente municipal, salvo en los casos de cofinanciación de las obras o servicios, cuya gestión y recaudación se hará por la entidad que actúe como emprendedora.

Otra de las especificidades de las contribuciones especiales radica en la colaboración ciudadana que permite la ley para la gestión del tributo. Así, se permite a los propietarios afectados formar una especie de litisconsorcio pasivo, denominado Asociación Administrativa de Contribuyentes<sup>616</sup>, o incluso activo, si pretenden promover alguna iniciativa ante el Ayuntamiento competente. Esta apertura de la gestión a los ciudadanos resulta realmente progresista y acorde con las nuevas fórmulas de gestión local, y especialmente adecuada para las asociaciones vecinales existentes, aunque en muchas ocasiones queda obsoleta por el escaso papel activo que ocupan los administrados en el ámbito local, sobre todo a nivel particular.

**d) Los Recargos Tributarios Locales.** Pese a tratarse de una figura que pasa prácticamente inadvertida en el actual TRLHL, y que no es objeto de aplicación práctica hoy en día, lo cierto es que nos encontramos ante una fuente tradicional de financiación de los Entes locales, como ha subrayado CASADO OLLERO<sup>617</sup>.

El antecedente más reciente lo encontramos en el Recargo Municipal sobre la cuota líquida del IRPF (al amparo del artículo 8 de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, sobre medidas urgentes de saneamiento y regularización de las Haciendas Locales), cuya legalidad de fondo fue amparada por la jurisprudencia, que rechazó su carácter discriminatorio entre distintos términos municipales fundamentándose en el principio de autonomía de cada Corporación local<sup>618</sup>. No obstante, la forma que se utilizó para establecer este recargo no resultó la adecuada, y el Tribunal Constitucional, en Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre, tras reconocer la competencia legítima tanto del Estado como de la Comunidad Autónoma para regular este tipo de figuras, lo declaró

---

<sup>615</sup> En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 septiembre 1980, declaró la nulidad radical para aquellos procedimientos en los que el acuerdo de imposición se producía con anterioridad a la aprobación definitiva del proyecto de urbanización.

<sup>616</sup> En algunas ocasiones el Tribunal Supremo -Sentencia de 20 octubre 1978- ha considerado que la no constitución de la Asociación Administrativa de Contribuyentes origina indefensión a los interesados y, por tanto, causa de nulidad. Aunque no siempre ha mantenido esta línea (STS de 10 de diciembre de 1981).

<sup>617</sup> CASADO OLLERO, G.: *Recargos Locales*, Manual de Derecho Tributario Local, Generalidad de Cataluña, Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona, 1987.

<sup>618</sup> STS de 4 de octubre de 1984.

inconstitucional por cuanto la Ley que lo creó atentaba contra el principio de reserva de ley tributaria (en concreto la creación ex novo del tributo y la regulación de sus elementos esenciales), por limitarse a realizar un reenvío en bloque a la normativa tributaria.

Aunque existen diversas teorías sobre su naturaleza, el recargo sobre un tributo de otro ente constituye, sin más, otro tributo para el ente preceptor, idéntico en su estructura a aquél al que se superpone<sup>619</sup>. Si bien, por su propia esencia, se halla estrechamente vinculado al tributo sobre el que se proyecta, siguiendo su *íter*, de tal modo que incluso va ser gestionado por el Ente titular del tributo matriz. La propia Ley de Haciendas Locales parece seguir esta teoría al asimilar los recargos a los tributos propios, incluso regularlos junto con los impuestos.

Realmente, si analizamos esta figura desde un punto de vista metafísico y no técnico, nos encontramos más ante una imagen financiera que tributaria, más cercana en su funcionamiento a la participación en los tributos del Estado que a los propios impuestos municipales, que sirve más al principio de suficiencia que al de autonomía, por cuanto las potestades locales de decisión sobre su establecimiento, regulación y, especialmente, sobre su gestión, son escasas, aunque, eso sí, aporta la gran ventaja de beneficiarse del éxito de cobro que tenga el tributo matriz, y de no precisar de medios técnicos locales para su puesta en funcionamiento.

Actualmente, la CE no menciona (tampoco prohíbe<sup>620</sup>) los recargos tributarios a favor de los Entes locales, y el TRLHL se limita a prever su existencia -en su artículo 2.1.b. *in fine* en relación con el artículo 38.2- aunque ceñida a recargos sobre los impuestos de la respectiva Comunidad Autónoma y de otras Entidades locales, y siempre que la ley autonómica lo prevea expresamente -ley habilitante-.

**2. Los recursos de naturaleza pública no tributaria.** En este segundo grupo se incluyen todos los recursos que tengan como característica común su regulación por las normas propias del Derecho público no tributario -revestidos por tanto de las prerrogativas que otorga este régimen por contraposición a los ingresos de Derecho privado-, por lo que les será de aplicación, fundamentalmente, la normativa presupuestaria. Nos encontramos ante prestaciones patrimoniales de carácter público y, en consecuencia, su establecimiento y regulación esencial gozan de reserva de ley ordinaria, según el artículo 31.3 CE. Por otro lado, participan del régimen de los recursos tributarios en cuanto al procedimiento de exacción -se exigirán por la vía de apremio, en caso de impago-; y en cuanto a su revisión, que se articula a través del recurso de reposición local.

Concretamente, tienen cabida dentro de él los siguientes recursos:

---

<sup>619</sup> MATEO RODRÍGUEZ, L.: *Ingresos no tributarios de las Corporaciones Locales*, Tratado de Derecho Municipal, Ed. Civitas, Madrid, 1988.

<sup>620</sup> El propio Tribunal Constitucional, en la sentencia antes referida, declara abiertamente: «...la improcedencia de considerar que el artículo 142 CE excluya tales recargos... ».

**a) Los Precios Públicos.** Este recurso, de naturaleza pública, se muestra común a la mayor parte de las Entidades que conforman el subsector local.

Fueron introducidos en la Hacienda local a través de la Ley 39/1988, y poco después, generalizados mediante Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, como recurso paralelo a la Hacienda estatal, en ambos casos configurados como recurso de Derecho público de naturaleza no tributaria. Con este recurso se experimenta por primera vez la existencia de un ingreso de naturaleza ordinaria (de afluencia repetida para las arcas públicas), que se desvincula de las rigideces y prerrogativas propias de la legislación tributaria, y se acoge a un sistema de creación/modificación más flexible, adoptando de las figuras tributarias, al tiempo, su carácter coactivo y su sometimiento al principio de equivalencia en la determinación de su cuantía. Con todo esto, se estaba configurando una nueva figura que podía dotar al régimen financiero de mayor dinamismo y de más capacidad de adaptación a la realidad económica, sin estar sometidos a los inconvenientes del sistema garantista tributario. Esta “cuadratura” del círculo fue años más tarde desmontada por el Tribunal Constitucional, en la sentencia comentada en el apartado dedicado a las tasas.

En el ámbito local la evolución de los precios públicos aparece vinculada, y comparada, desde un primer momento a la de las tasas, quizá porque su hecho imponible se ideó asumiendo parte de la materia imponible de la tasa, a saber:

- a) La utilización privativa o aprovechamiento especial de los bienes de dominio público local.
- b) La prestación de servicios o realización de actividades que no estuvieran sujetos a tasas.

En la evolución de esta figura se pueden apreciar dos etapas claramente diferenciadas cuyo punto de inflexión fue la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Desde su creación en 1988 hasta ese momento, el precio público fue ganando terreno a la figura de la tasa, que quedó en una clara situación residual. Con la reforma operada por la Ley 25/1998, para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, son los precios públicos los que quedan en ese segundo plano, al reintegrarse al ámbito de las tasas todos los supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y los de prestación de servicios o realización de actividades administrativas que, a juicio del Tribunal Constitucional, comportaban coactividad, toda vez que la esencia del precio público es también, según el Tribunal Constitucional, su naturaleza voluntaria<sup>621</sup>.

---

<sup>621</sup> Pese a que la Sentencia del Tribunal Constitucional dejó sin cobertura, al menos teóricamente, a todos los precios públicos cobrados desde que se dictó hasta el plazo que abarcara los supuestos no prescritos, lo cierto es que, para evitar la convulsión que los efectos jurídicos de la sentencia pudiera provocar, el propio Tribunal, en el FJ 10º, considera situaciones consolidadas, no susceptibles de ser revisadas, no sólo aquellas que han resultado definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada (en base a lo dispuesto en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), sino también, en base al principio de seguridad jurídica, todas aquellas otras que hubieran resultado consentidas a la fecha de publicación de la sentencia.

Su regulación actual se encuentra, de modo común para Municipios y Provincias, en el Capítulo VI del Título I del TRLRHL y, específicamente para los Municipios, en el Capítulo V del Título II del TRLRHL. Esta nueva regulación ya configura el precio público distinguidamente de los recursos tributarios, eludiendo las denominaciones de hecho imponible, sujeto pasivo, base, etc., y optando por elementos, que aluden materialmente a la misma idea, pero se denominan bajo formas diferentes. Además, el procedimiento de establecimiento/modificación se regula en direcciones y con formas jurídicas diferentes.

El objeto del precio público viene definido de modo negativo o exclusivo, y de forma residual respecto de las tasas. Así, tienen la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de la competencia de la Entidad Local, siempre que no concorra alguna de circunstancias que caracterizan los servicios o actividades sujetos a tasa. En la práctica esto supone la concurrencia acumulativa de varios requisitos que se pueden resumir en tratarse de un servicio o actividad local, libremente solicitado por el interesado, no esencial para la vida del receptor, y que sea prestado por la iniciativa privada en concurrencia con el sector público, lo que restringe, notablemente, la presencia efectiva de precios públicos en el ámbito local<sup>622</sup>, especialmente en aquellos Municipios pequeños donde la mayoría de los servicios son prestados por el Ayuntamiento por resultar antieconómicos para la iniciativa privada.

Resultan obligados al pago de los precios públicos quienes se benefician de los servicios o actividades que deban satisfacerse por aquellos.

Uno de los elementos distintivos en el funcionamiento de la tasa y precio público viene dado por la cuantificación de este último, cuya contraprestación deberá cubrir, como mínimo, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada. No obstante, cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la Entidad podrá fijar precios públicos por debajo de este límite, en cuyo caso deberá consignar en sus presupuestos las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante, si la hubiese.

La obligación de pagar el precio público nace (se devenga) desde que se inicia el servicio o la actividad, aunque se permite exigir previamente un depósito que cubra el importe total o parcial, como medida garantizadora del cobro, de modo que cuando el servicio o la actividad no se preste por causas no imputables al obligado al pago, procederá la devolución del importe correspondiente.

En cuanto a su gestión las deudas generadas por precios públicos podrán ser exigidas en régimen de autoliquidación, y los impagados exigirse por el procedimiento administrativo de apremio, dado que se benefician de las prerrogativas que ostentan las Administraciones sobre sus recursos de naturaleza pública.

---

<sup>622</sup> Un supuesto susceptible de precio público podría ser la contraprestación exigida por entrar en una piscina pública siempre que en el Municipio existiera otra u otras que fueran explotadas por la iniciativa privada.

**b) La participación en los Tributos del Estado.** La participación en los tributos del Estado constituye la segunda fuente “fundamental” de financiación de las Haciendas locales, de modo que, articulada con los tributos propios, conjuntamente, tratan de garantizar la suficiencia financiera (lo que demuestra la complementariedad y coordinación entre ambos instrumentos). En esta línea, el Tribunal Constitucional ha señalado que los objetivos que persigue este instrumento no son los de atender la solidaridad, ni procurar la redistribución de riqueza, sino tendentes a la cobertura de las necesidades básicas de financiación del Ente local<sup>623</sup>, de ahí que este tipo de ingreso carezca de afectación específica que pudiera condicionar su destino para el Ente local. Esto enlaza directamente con el principio de suficiencia, y deja atrás el de autonomía financiera.

Asimismo, ha sido visto por la jurisprudencia constitucional y por la doctrina, dentro del esquema de colaboración entre las distintas Haciendas territoriales, como un mecanismo imprescindible para realizar el modelo de “Hacienda de coordinación” que necesita todo Estado federal, o cuasi-federal, y que apoya nuestro texto constitucional. Por esto, se ha visto en este instrumento una doble condición de recurso local, por un lado, y mecanismo de conexión entre los distintos niveles de Haciendas públicas, por otro.

Viene reconocido constitucionalmente y configurado, formalmente, como un derecho de los Entes locales frente al Estado (y, en menor medida, frente a las Comunidades Autónomas); y, materialmente, mediante un porcentaje aplicado sobre la recaudación líquida del Estado, que parte de una financiación inicial definitiva en el año cero, y se incrementa anualmente, como mínimo, en la misma medida en que se incrementen los ingresos del sector estatal.

Este instrumento financiero tuvo como primer precedente moderno el “Fondo Nacional de Cooperación Municipal”, creado por el Real Decreto-Ley 34/1977, de 2 de junio, como mecanismo de interacción entre la Hacienda del Estado y la de las Corporaciones locales, que si bien nació con una finalidad exclusivamente niveladora, y con carácter coyuntural, pronto se apreció la necesidad de convertirlo en un recurso permanente o cíclico para las Haciendas locales. Es por ello que, a partir de ese momento, comienza una primera etapa en la que se regula su montante anualmente mediante Ley de Presupuestos del Estado para cada año. Este sistema implicaba una fijación rígida y unilateral por el Estado del importe global, lo que lo convertía en un recurso rígido y no adaptado a las necesidades reales de los Entes locales, ni contribuía a desarrollar la autonomía local<sup>624</sup>, si bien respetaba la reserva de ley que demandaba la materia.

Posteriormente, inicia una segunda etapa de regulación quinquenal basado en el establecimiento de una cantidad inicial cada cinco años, distribuida globalmente para los Municipios y para las Provincias en función de unos criterios objetivos de reparto basados en la población, en el esfuerzo fiscal de la población, en el inverso de la capacidad

---

<sup>623</sup> STC 96/1990, de 24 de mayo.

<sup>624</sup> RUBÍO DE URQUÍA Y ARNAL SURÍA llegaron a calificar el porcentaje de participación como un auténtico disfraz financiero. *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, op. cit., pág. 79.

recaudatoria y en el número de unidades escolares de primaria<sup>625</sup>. Con el objeto de actualizarla, dicha cantidad se incrementaba anualmente en función de un índice de evolución anual, expresado en tanto porcentual mediante Ley de Presupuestos del Estado, que, como mínimo, aumentaba en la misma medida en que lo hacía el conjunto de los ingresos del Estado. Este modelo adolecía de los mismos defectos que el precedente, y únicamente aportaba la ventaja de no tener que determinar su importe cada año. Además, el sistema excluía de la negociación global a los Municipios de Madrid y Barcelona, otorgándoles una participación que no guardaba relación proporcional con su población. También se criticó del sistema su efecto favorecedor de las grandes ciudades en detrimento de los pequeños núcleos de población, lo cual se podría haber solucionado si se hubieran introducido criterios más objetivos<sup>626</sup> y niveladores como la necesidad de infraestructuras, o el volumen de servicios locales deficitarios<sup>627</sup>.

Sin embargo, ante las reivindicaciones continuas desde el mundo local, entre otras razones por la escasez de su dotación, y por la falta de negociación de la cantidad inicial<sup>628</sup>,

---

<sup>625</sup> Uno de los aspectos más polémicos, y cuyo esclarecimiento requirió la intervención del Tribunal Constitucional (STC 150/1990, de 4 de octubre) fue la fijación de los criterios de reparto, a cuya determinación no estaban dispuestas a renunciar las Comunidades Autónomas. El alto tribunal resolvió con aplastante lógica la cuestión, estableciendo que cuando se trate de determinar los criterios de distribución en los presupuestos estatales, corresponderá la actuación en exclusiva al Estado, mientras que la Comunidad Autónoma tendrá la exclusiva cuando se trate de distribución de sus ingresos propios. Además, la Ley de Haciendas locales no deja margen alguno para la participación de las CCAA en esta negociación, ni les permite que actúen de intermediarias para recibir los fondos del Estado a favor de los Entes locales, a pesar de que algunas CCAA realizan este “servicio de caja”, amparadas por las previsiones de su propio Estatuto de Autonomía. Tal es el caso de la CA de Valencia (art. 49.2); Cataluña –art. 48.2-; Andalucía –art. 62.3-; o Galicia –art. 49.2-.

La Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña fue más allá al establecer (en sus artículos 181 y 182) la *...competencia de la legislación catalana sobre finanzas locales para fijar los criterios de distribución de los ingresos de los Entes locales consistentes en participaciones en los ingresos estatales...* y de la Generalidad, y en subvenciones incondicionadas, todo lo que integraría el fondo de cooperación local de Cataluña, cuya distribución correspondería al órgano autonómico. Por lo que, siguiendo la línea jurisprudencial anterior, fue objeto de anulación constitucional por invasión de competencias estatales por parte de la Comunidad Autónoma (STC 237/1992).

<sup>626</sup> El Tribunal Constitucional (STC 104/2000, de 13 de abril) responsabiliza al legislador estatal para dar efectividad a los principios de suficiencia financiera de las Entidades locales y de solidaridad y equilibrio territorial mediante la determinación de unos criterios objetivos homogéneos y uniformes de distribución entre los distintos Entes.

<sup>627</sup> Esta discriminación no impidió a MARTÍNEZ LAGO calificar el sistema como de café con leche para todos, que sirven las tazas llenas y en más número a quienes tienen más bollos que mojar. MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Las transferencias a las Haciendas Locales: Comentario crítico*, Revista Palau, núm. 14.

<sup>628</sup> Recordemos a este respecto que el carácter paccionado del sistema viene avalado, de modo indirecto, por la legislación básica local (artículo 118 de la Ley 7/1985, que se refiere a la necesidad



el modelo cambia sustancialmente su funcionamiento, a raíz de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, con efectos desde el ejercicio 2004, iniciando una línea semejante al modelo autonómico, que se basa en la cesión porcentual de la recaudación obtenida por algunos tributos estatales, sin que se asuma competencia alguna sobre la gestión de estos tributos.

Su regulación actual se encuentra en los Capítulos III y IV del Título II del TRLRHL. El nuevo modelo establece una estructura dual de financiación para los Municipios, en función de sus características y población, y un régimen específico para los Municipios que tengan la condición de turísticos. La justificación de ello la encuentra el legislador en el hecho de que los grandes Municipios y capitales de Provincia de régimen común presentan mayores necesidades financieras debido a la creciente demanda de servicios públicos en las grandes aglomeraciones urbanas. Para ellos, se prevé un sistema de financiación, parecido al ideado para las Comunidades Autónomas, que se basa en la cesión de una parte de la recaudación de algunos impuestos estatales, y se completa con un fondo complementario de participación. Para el resto de Municipios, se mantiene el sistema tradicional de participación porcentual en los recursos del Estado en función de un conjunto de criterios de distribución objetivos, aunque se modifican la importancia y la naturaleza de algunos de ellos. Finalmente, se reconoce la singularidad de las Entidades locales canarias, y de los denominados “Municipios turísticos”, para los que se prevé una financiación excepcional.

b.1. *La participación de los grandes Municipios.* Su ámbito subjetivo viene definido por los Municipios que sean capitales de Provincia, o de Comunidad Autónoma, o que tengan población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes. Su participación se subdivide en:

- Cesión de recaudación de impuestos del Estado.

A cada uno de ellos se le ceden los siguientes porcentajes obtenidos en los siguientes impuestos estatales:

- El 1,6875 por 100 de la cuota líquida del IRPF
- El 1,7897 por 100 de la recaudación líquida por el IVA imputable a cada Municipio.
- El 2,0454 por 100 de la recaudación líquida imputable a cada Municipio por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco.

La ley introduce una serie de reglas técnicas para determinar los conceptos que integran cada uno de los porcentajes cedidos.

- Fondo complementario. A lo anterior, se añade una participación en los tributos del Estado (con la misma naturaleza que la prevista para el resto de los Municipios), para cada ejercicio y para cada Municipio, aplicando un índice de evolución a la

---

de negociar con la Comisión Nacional de Administración Local todos los asuntos relativos a la Administración local), y sobre todo, goza de reconocimiento directo en la CEAL, como uno de los derechos que asisten al sector local.

participación que le corresponda en el año base, que, a su vez, se realiza en función del número de habitantes de derecho del Municipio, en función del esfuerzo fiscal medio, y en función del inverso de la capacidad tributaria.

b.2. *Participación de los restantes Municipios.* La participación total para cada ejercicio se determinará aplicando un índice de evolución (definido por el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado) a la participación correspondiente al año base. Esta participación correspondiente al año base viene precisada, a su vez, por la participación en tributos del Estado que resultó en 2003 para el conjunto de Municipios, actualizada en su importe.

Esto, dará lugar a un montante global que se distribuirá entre los Municipios afectados con arreglo a los siguientes criterios:

- a) El 75 por ciento en función del número de habitantes de derecho de cada Municipio, ponderado por coeficientes multiplicadores en función de la escala poblacional prevista a tal efecto<sup>629</sup>.
- b) El 12,5 por ciento en función del esfuerzo fiscal medio de cada Municipio.
- c) El 12,5 por ciento en función del inverso de la capacidad tributaria, en los términos que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

b.3. *Municipios turísticos.* Se consideran Municipios turísticos, a solos efectos de fijar su participación en los tributos del Estado, aquellos que, no siendo grandes Municipios según el apartado 1, cumplan, además, dos condiciones:

- a) Tener una población de derecho superior a 20.000 habitantes.
- b) Que el número de viviendas de segunda residencia supere al número de viviendas principales, de acuerdo con los datos oficiales del último Censo de Edificios y Viviendas.

Su participación se subdivide, al igual que para los grandes Municipios, en:

- Cesión del 2,0454 por ciento de la recaudación de los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco, no cedida a la Comunidad Autónoma.
- Participación en los tributos del Estado, en la forma prevista en el apartado anterior para el resto de los Municipios, reducida en la cuantía que importe la cesión de la recaudación de los impuestos indicados.

Como reflexión común a este sistema, aunque se trata de un instrumento que hace fuerza en sentido inverso a la autonomía local, lo cierto es que aporta ventajas que lo

629

Estrato	Número de habitantes	Coeficientes
1	De más de 50.000	1,40
2	De 20.001 a 50.000	1,30
3	De 5.001 a 20.000	1,17
4	Hasta 5.000	1,00

hacen imprescindible en cualquier modelo de financiación local, especialmente por ser el principal instrumento de realización efectiva del principio de suficiencia, y por constituir un recurso garantizado para los Entes locales. Esto, unido a su carencia de afectación específica -que permite que la Corporación local pueda disponer libremente de él para financiar cualquier gasto-, lo convierten en un recurso de existencia imprescindible para la Corporación<sup>630</sup>. Además de las señaladas, aporta una ventaja eminentemente práctica como es la de evitar el impacto social que supone el establecimiento de cualquier recurso sobre el Ente impositor, ya que en este caso, entre el contribuyente y el recaudador, se interpone una tercera persona que es la que ejerce el poder tributario.

**c) Participación en los Tributos de las Comunidades Autónomas.** Al igual que se ha predicado de la participación estatal, se trata de una obligación constitucional *ex* artículo 142 CE, que se muestra como un derecho, para la Corporación local, y como un deber, para la Comunidad Autónoma. De hecho, la Constitución utiliza formas imperativas para regular este tipo de recurso {«...participarán...»; «...se nutrirán fundamentalmente...de participación en los (tributos) de las Comunidades Autónomas»}, y esto unido a que la Ley de Haciendas Locales se ha hecho eco de este mandato en sus artículos 2 y 39.2<sup>631</sup>, ambos argumentos constituyen base suficiente para declarar la obligatoriedad de las Comunidades Autónomas para prever dicha participación.

No obstante, la obligatoriedad de este recurso ha resultado matizada, en la práctica, dado que su existencia requiere la mediación de una ley autonómica -que deberá concretar, en su caso, los criterios y la cuantía de la participación-, quedando su efectividad relegada a la entera voluntad de cada Comunidad Autónoma. Como consecuencia de esto, la regla general ha sido la inactividad por parte de las Comunidades Autónomas, lo que ha relegado al desuso al presente mecanismo.

A pesar de lo anterior, encontramos honrosas excepciones en determinados ámbitos autonómicos como es el caso de Cataluña (cuya Ley 6/1987, de 4 de abril, de Organización Comarcal de Cataluña y Ley 8/1987, de 15 de abril, Municipal y Régimen Local de Cataluña, han previsto la creación del “Fondo de Cooperación Local de Cataluña”) o Madrid (que creó, mediante Ley 15/1984, el “Fondo de Solidaridad Municipal). En estos casos, la competencia para establecer los criterios de reparto ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en exclusiva a los órganos autonómicos, en coherencia con su propia línea jurisprudencial<sup>632</sup>.

---

<sup>630</sup> El propio Tribunal Constitucional se atrevió a concebir este recurso como la única garantía de supervivencia financiera para numerosas Entidades locales (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7).

<sup>631</sup> En el primero de ellos cita la participación en los tributos de la Comunidad Autónoma como una fuente de financiación de los Entes locales y, más concretamente, el artículo 39.2 establece que: «Las Entidades Locales participarán en los tributos propios de las Comunidades Autónomas en la forma y cuantía que se determine por las leyes de sus respectivos Parlamentos».

<sup>632</sup> En las Sentencias 39/1982 -FJ 5-; 14/1989 -FJ 2-; y 13/1992 -FJ 6-, se ha pronunciado a favor de la competencia autonómica en esta materia, basándose en la libertad de gasto público de cada

**d) Las subvenciones.** Pese a que el artículo 142 de la Constitución, cuando se refiere a los ingresos que pueden percibir los Entes locales con origen desde el Estado o la Comunidad Autónoma, menciona únicamente la participación en los tributos de unos y otras, lo cierto es que la Ley de Haciendas Locales, y la propia CEAL, admiten como medio de financiación de los Entes locales las subvenciones y ayudas específicas que puedan percibir de otras Instituciones públicas o privadas.

Aunque la regulación de este instrumento aparece ligada, a veces subsumida, a la regulación de la participación en los tributos estatales o autonómicos<sup>633</sup>, se define por contraposición a la participación por su carácter finalista o condicionado. Esto es, tanto la Constitución como el ordenamiento jurídico local permiten dos tipos de financiación externa: la incondicionada o genérica -al margen de la acción de fomento propia de la subvención-, que implica dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir necesidades de financiación del Municipio (constituiría, pues, un recurso ordinario o corriente para el Ayuntamiento, pudiendo destinarlo a cualquier tipo de gasto); y la condicionada o finalista -típica de la acción de fomento-, para un gasto específico y predeterminado (que constituye un recurso extraordinario o de capital para el Ayuntamiento, por lo que sólo podrá emplearlo en la finalidad para la que fue asignado)<sup>634</sup>. Es en este último concepto en el que se incluyen las subvenciones, entendidas como recurso financiero de las Entidades locales<sup>635</sup>.

De este modo podemos definir la subvención como aquella transferencia afectada a una finalidad específica que percibe el Ente local proveniente de otra Institución de Derecho público (Estado, Comunidad Autónoma, Ente local, Unión Europea, etc.), o privado, y que le supone un inmediato aumento patrimonial. Normalmente, las subvenciones se perciben mediante la entrega de una suma dineraria, y aunque desde el punto de vista contable y presupuestario se incluyen también en su concepto las subvenciones percibidas en especie o *in natura*, la regulación jurídica actual de las subvenciones sólo incluye en su concepto las primeras.

---

Comunidad y en la asunción de competencias sobre régimen local que recogen los Estatutos de Autonomía, por habilitación constitucional.

<sup>633</sup> Así ocurre en el TRLHL, no obstante, la reciente Ley 38/2003, General de Subvenciones, se ha desmarcado de esta línea, excluyendo expresamente de su ámbito objetivo las transferencias de financiación que se produzcan entre Administraciones Públicas. La relación entre una y otra figura ha sido analizada por LOZANO SERRANO, M.A. en: *Participaciones y Subvenciones*, Palau 14, nº 8, 1989.

<sup>634</sup> Además de esta clasificación en función de la finalidad o afectación, se han admitido otras clasificaciones según la naturaleza de los sujetos concedentes, o en función de la naturaleza del gasto (corrientes, para financiar operaciones corrientes; o de capital, para formación bruta de capital fijo).

<sup>635</sup> El papel de la subvención en la financiación municipal ha sido analizado por CASTELLS, A. Y FRIGOLA, R. en *Las subvenciones en la financiación de los Municipios*, La Paeria, Lleida, 1986.

La técnica de la subvención, como ingreso de una Administración Pública, ha sido vista como uno de los medios fundamentales para asegurar la efectividad en la coordinación y la eficacia interadministrativas, pero ha planteado tradicionalmente el gran inconveniente de condicionar, casi “conducir”, la actividad del Ente subvencionado, lo cual casa difícilmente con la autonomía local. Y es que, a pesar de que el Tribunal Constitucional haya declarado que la subvención no es un concepto que delimite competencias en nuestro ordenamiento constitucional<sup>636</sup>, lo cierto es que cercena considerablemente el margen de actuación del Ente local, produciendo una ingerencia del Ente subvencionante en la actividad del subvencionado, razón por lo que esta técnica se mantiene difícilmente en la actualidad con el nuevo impulso de autonomía financiera que demanda la Hacienda local.

Quizá por esto se justifica la regulación que hace de ellas el artículo 9.7 CEAL precisando que, en la medida de lo posible, las subvenciones concedidas a las Entidades locales no deben ser destinadas a la financiación de proyectos específicos, y su concesión no deberá causar perjuicio a la libertad fundamental de la política de las Entidades locales, en su propio ámbito de competencia. Esto encaja con la necesidad constitucional de distribuir el gasto público (también las subvenciones) de acuerdo con criterios eficacia, legalidad, eficiencia, economía y equidad, para evitar la vulneración de los principios constitucionales de igualdad, solidaridad territorial e interdicción en la arbitrariedad de los poderes públicos<sup>637</sup>.

Por su parte, el tratamiento que ha realizado el TRLHL de este recurso financiero resulta realmente escaso (ubicado de modo común para todos los Entes locales en el Capítulo V del Título I), limitándose a señalar la obligación de destinarla a la finalidad para la que fue concebida y la responsabilidad por su incumplimiento. Por este motivo, para conocer el régimen jurídico de este recurso, hemos de acudir a la regulación que realiza el legislador estatal a nivel general a través de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones<sup>638</sup>.

---

<sup>636</sup> En la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ12.

<sup>637</sup> Por citar alguna resolución judicial que ha puesto de manifiesto el clientelismo en la concesión de subvenciones, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de octubre de 2004, FJ 2º, anuló un decreto autonómico que denegaba a un Ayuntamiento una subvención por faltar motivación en la denegación, y aprovechó la ocasión para recordar que la concesión de subvenciones por la Administración Pública entra dentro del ejercicio de la discrecionalidad administrativa, y como tal, sometido a los controles propios del ordenamiento jurídico (anulabilidad, nulidad y desviación de poder).

<sup>638</sup> Esta Ley, por su carácter básico para todas las Administraciones Públicas y su aplicación íntegra en la Administración estatal y local, ha venido a poner orden en el régimen jurídico de las subvenciones, cuya normativa se encontraba dispersa y, en muchas ocasiones, desfasada. Como principales medidas, pretende servir al objetivo de mejorar la eficacia, eficiencia en la gestión y la transparencia en el otorgamiento de este tipo de ayudas, y ha hecho más rígido el procedimiento y régimen jurídico para su concesión, reforzando los principios de publicidad, concurrencia (excepcionalmente se admite la concesión directa), objetividad, igualdad, no discriminación y control financiero, a los que debe responder.

**e) Las operaciones de crédito.** Ante la imprevisión constitucional de este tipo de recurso para las Entidades locales, ha sido el legislador ordinario, a través del TRLHL - Capítulo VII del Título I-, el que ha reconocido la apelación al crédito como una fuente financiera legítima en el ámbito local.

La primera cuestión que surge en torno a esta figura es su propia consideración como recurso municipal. Y es que, si bien es cierto que el producto obtenido por la concertación de alguna modalidad de operación crediticia supone un ingreso que afluye a las arcas municipales, y como tal aparece previsto en el capítulo IX de la clasificación económica del Estado de Ingresos del presupuesto local, no lo es menos que su previsión genera simultáneamente una obligación de gasto, integrada por la restitución del capital recibido, junto con los intereses que se devenguen hasta su restitución total. Es, pues, el único recurso público local que no incrementa en términos netos el patrimonio del Ente local, constituyendo más un mecanismo o procedimiento financiero, que un ingreso en el sentido propio del término.

En cualquier caso, este mecanismo ha sido reiteradamente utilizado por las Corporaciones locales, especialmente por las de mayor entidad, como un medio imprescindible para poder emprender gastos de elevada cuantía a ejecutar en breve tiempo (junto con la subvención son los únicos instrumentos que permiten esta posibilidad), y distribuir a la largo del tiempo el coste elevado de la inversión.

El TRLRHL permite a las Entidades Locales, sus Organismos Autónomos, y a los Entes y Sociedades mercantiles dependientes, acudir al crédito público y privado, en cualquiera de sus modalidades, tanto a corto como a largo plazo, para las siguientes finalidades:

- Financiación de sus inversiones.
- Sustitución total o parcial de operaciones preexistentes.
- Con carácter excepcional, para necesidades financieras transitorias, incluida la financiación de déficit estructural bajo el cumplimiento de determinados requisitos.
- Operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio.

Aunque en la práctica se está permitiendo con ello acudir al crédito público para cualquiera de las necesidades que plantea la dinámica pública local, debe entenderse una preferencia del crédito público para la financiación de gastos de capital. De hecho, el artículo 8 CEAL sólo prevé el endeudamiento local con el fin de financiar sus gastos de inversión. Por su parte, la legislación nacional, aunque más permisiva, sólo permite la cobertura de déficit -transitorio o estable- mediante crédito para casos excepcionales, debidamente motivados, en los que se exige, además, un sistema reforzado de requisitos<sup>639</sup>.

---

<sup>639</sup> Son tres los supuestos en los que el crédito público puede convertirse en recurso de naturaleza ordinaria: dos como medida transitoria, para la realización de gastos de extrema y urgente necesidad por la vía de la modificación presupuestaria, y para cubrir necesidades transitorias de tesorería derivadas de desfases de financiación (en cuyo caso sólo se permite la concertación de operaciones a corto plazo, aunque no es infrecuente el uso por los operadores locales de técnicas “fraudulentas”

Respecto a las modalidades de endeudamiento, la legislación local inicialmente se mostró restrictiva y parca en la regulación de este instrumento (quizá por la “desconfianza” que generaba en el legislador estatal la utilización de este medio por las Entidades locales<sup>640</sup>), ofreciendo menos variantes de crédito que las que se permitía al Estado o a las Comunidades Autónomas. No obstante, la habilitación legislativa para utilizar este recurso introducida por la Ley de Haciendas Locales unida a la necesidad reciente de financiar o cofinanciar grandes obras públicas de interés local, han provocado la apertura de la normativa local a las nuevas modalidades de financiación que ofrece el mercado crediticio<sup>641</sup>. Y es que, ya no sólo realiza grandes infraestructuras públicas el Estado, la redistribución del gasto público en nuestro país, propia del régimen autonómico, ha hecho que, cada vez más, las Comunidades Autónomas y, en menor medida, los Entes locales, emprendan, por sí mismos o en colaboración con la iniciativa privada, proyectos en materia de vías de comunicación u obras públicas hidráulicas, auxiliados por las ayudas que proceden de fondos estructurales procedentes de la Unión Europea.

Hoy en día, el crédito local puede instrumentarse mediante emisión pública de deuda, contratación de préstamos o créditos, y cualquier otra forma de apelación al crédito público o privado. A efectos jurídicos tienen, asimismo, la consideración de operación de endeudamiento, la conversión y sustitución total o parcial de operaciones preexistentes, y los avales concedidos por el Ente local a favor de sus Entes dependientes o de sus contratistas y concesionarios.

---

que encubren un verdadero déficit endémico); y una como medida estable, para los supuestos de liquidación del presupuesto local con déficit (técnicamente, con remanente de tesorería negativo), aunque deberá ir acompañada de un plan de saneamiento financiero que tengan por objeto acabar con esa situación.

<sup>640</sup> Un claro ejemplo de la labor paternalista –con elementos típicos de la desviación de poder– que ejercía, y todavía sigue ejerciendo el Estado en materia de endeudamiento fue una Resolución de la Dirección General del Tesoro mediante la que se imponía al Ayuntamiento de Madrid la obligación de consignar en el Estado de gastos de su presupuesto las partidas necesarias para garantizar una operación de crédito que el Ayuntamiento había formalizado en el exterior. El Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de enero de 2004, entendió que el requisito exigido por el órgano estatal sólo tendría sentido cuando la situación financiera del solicitante así lo requiriera por no cumplir los requisitos previstos en la legislación local para el endeudamiento, pero nunca en una situación como la analizada, en la que se cumple con la ratio mínima para el endeudamiento (en ese momento consistía en que la carga financiera del Ayuntamiento no superase el 25 por ciento de sus ingresos corrientes), y, además, concurrieron varias entidades de crédito a la licitación del contrato, lo que suponía su confianza en la solvencia de la Entidad local.

<sup>641</sup> El último avance en esta materia se produjo con ocasión del Real Decreto 705/2002, de 19 de julio, por el que se regula la autorización de las emisiones de Deuda Pública de las Entidades locales, que permitía a estas Entidades ser sujetos activos en la emisión de deuda pública. Esta modalidad, que en el ámbito estatal llevaba años practicándose a través de los conocidos bonos, obligaciones y letras del Estado, y más recientemente en las Comunidades Autónomas, ofrece la posibilidad de conseguir tipos acreedores de valor inferior a los que ofrece el mercado convencional, especialmente en las operaciones con un volumen alto de endeudamiento.

La razón para incluir este tipo de operaciones dentro del concepto de operación de crédito se encuentra en que el legislador no concibe el endeudamiento local, en sentido estricto, como una operación que responde al contrato típico de préstamo civil o mercantil, sino desde una perspectiva amplia, en la que tiene cabida cualquier operación que implique riesgo financiero para la Corporación. Se trata, ciertamente, de un método garantista para evitar un cúmulo de circunstancias casuales que pudieran poner a la Corporación en una situación repentina de crisis financiera.

Al igual que la anterior, esto es, derivado de la desconfianza estatal hacia el operador local a la que aludíamos, el legislador ha previsto un exhaustivo sistema de condicionantes para el acceso local al crédito público. De modo que, al mismo tiempo que el legislador estatal “abrió” el mercado crediticio para los Entes locales, como contrapeso, previó un sistema rígido de condicionantes que la Corporación local debe cumplir antes de utilizar este mecanismo financiero. A su vez, la verificación del cumplimiento de estos requisitos se realiza de modo previo a la formalización de la operación, tiene carácter suspensivo, en su caso, y compete al Estado, o a la Comunidad Autónoma si hubiera asumido en su respectivo Estatuto competencias en esta materia.

Concretamente, el TRLRHL no permite concertar nuevas operaciones de crédito a largo plazo, ni conceder avales, ni sustituir operaciones de crédito concertadas con anterioridad por parte de las Entidades Locales, sus Organismos Autónomos y los Entes y Sociedades mercantiles dependientes, sin previa autorización de los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda o, en su caso, de la Comunidad Autónoma:

- Cuando de los estados financieros se deduzca un ahorro neto negativo.
- Cuando el saldo vivo de la deuda, incluyendo el importe de la operación proyectada, exceda del 110 por 100 de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio anterior. (Si se trata de operaciones de crédito a corto plazo -que no excedan de un año-, el conjunto de las mismas no podrá superar el 30 por ciento de sus ingresos liquidados por operaciones corrientes en el ejercicio anterior).
- Cuando los estados presupuestarios no cumplan con el requisito de estabilidad presupuestaria predeterminado por el Estado<sup>642</sup>.
- Las que se formalicen en el exterior o con entidades financieras no residentes en España.
- Las que se instrumenten mediante emisiones de deuda o cualquier otra forma de apelación al crédito público.

---

<sup>642</sup> El cumplimiento del requisito de estabilidad presupuestaria ha sido el último de los requisitos exigidos a los Entes locales para acudir al crédito público. Y es que el sistema de requisitos es evolutivo, y depende en cada momento de los objetivos generales de déficit público que se planteen para el conjunto del sector público estatal, de ahí que, con el tiempo, aparezcan nuevos condicionantes, o se restrinjan o amplíen los ya existentes. De hecho, el artículo 53.9 del TRLHL permite que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado fijen, anualmente, límites de acceso al crédito de las Entidades locales cuando se den circunstancias que coyunturalmente puedan aconsejar tal medida por razones de política económica general.



Los tres últimos requisitos responden a razones de política económica general<sup>643</sup>, mientras que los dos primeros se establecen con carácter particular, dependiendo de la situación económico-financiera de un Ayuntamiento concreto.

En conclusión se puede decir, evitando eufemismos, que la operación de crédito constituye un recurso de los Ayuntamientos doblemente “condicionado”, puesto que necesita del cumplimiento previo de unos requisitos, y de la intervención formal del Estado o la Comunidad Autónoma (en un ejercicio claro de tutela financiera), de ahí que defendamos su carácter “relativo” como recurso local.

**f) Otros ingresos de Derecho Público.** El artículo 2.h) del TRLHL, bajo la denominación «*las demás prestaciones de derecho público*», da cabida, a modo de cajón de sastre, a cualquier otro ingreso que pueda afluir a las arcas municipales, y que no provenga de alguna de las fuentes citadas. Se trataría, pues, de ingresos atípicos, pero que, en algunas ocasiones, constituyen una fuente importante de financiación municipal.

Sin ánimo agotador, dentro de esta mención residual podemos enumerar los siguientes ingresos:

f.1. *Los ingresos procedentes de la actividad urbanística.* Tradicionalmente la actividad urbanística ha constituido una importantísima fuente de ingresos para la Hacienda municipal: cuantitativamente, porque genera un volumen de ingresos difícilmente acumulable por otros recursos de naturaleza ordinaria -especialmente en los grandes Municipios o en los Municipios turísticos-<sup>644</sup>; y cualitativamente, porque repercute en casi todo el sistema de fuentes, de manera directa o indirecta.

Y así, la programación, gestión y promoción urbanística provocan dos tipos de ingresos para la Hacienda municipal:

- Ingresos directos o inmediatos. Fundamentalmente los aprovechamientos urbanísticos (de naturaleza extraordinaria), las cuotas de urbanización, las sanciones urbanísticas, las contribuciones especiales y las tasas urbanísticas -ya sea por prestación de servicios públicos urbanísticos, ya por otorgamiento de licencias urbanísticas<sup>645</sup> - (todos ellos de naturaleza ordinaria o corriente).

---

<sup>643</sup> Para vigilar el déficit público general, se habilita a la Secretaría de Estado de Hacienda para mantener una central de riesgos que provea de información sobre las distintas operaciones de créditos concertadas por las Entidades Locales y las cargas financieras que supongan. A este efecto, se obliga al Banco de España a proveer la información suficiente para mantener actualizada la central de información de riesgos.

<sup>644</sup> Según la base de datos del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, (BADESPE), referida a los ejercicios 1998, 1999 y 2000, sólo el volumen que generan las cuotas, los aprovechamientos y las sanciones urbanísticas representa el 3,76 % del total de recursos, y el 9,79% sobre la masa de ingresos corrientes.

<sup>645</sup> Las licencias urbanísticas más comunes son las de obras, las de ampliación de edificios e instalaciones, las de primera ocupación, las de demolición y las de parcelación. Para mayor detalle, nos remitimos a la normativa sectorial autonómica que regule los supuestos de sujeción a licencia urbanística, sin perjuicio de la aplicación supletoria del artículo 178.1 del TRLS de 1976.

- Ingresos indirectos o mediatos. La clasificación y gestión del suelo urbano repercute también en la cuantificación de los impuestos que giran en torno a la propiedad inmobiliaria (tal es el caso del IBI, del ICIO, o del IIVTNU, donde el incremento patrimonial de un particular genera un aumento de la materia imponible local); e incluso puede traer consigo la recepción de subvenciones finalistas provenientes de otras Administraciones que pretendan fomentar determinadas acciones urbanísticas<sup>646</sup>.

Por si fuera poco, además de estos, la actividad urbanística genera también incrementos patrimoniales no dinerarios, como las cesiones obligatorias de terrenos, y la constitución y ampliación de patrimonio municipal del suelo, que, aunque no puedan considerarse *sensu stricto* como recurso local, incrementan el activo del Ente. Por tanto, a partir del planeamiento urbanístico de una ciudad, y de su desarrollo, se genera un movimiento económico interrelacionado entre el Ayuntamiento y los propietarios y promotores privados, que supone un motor económico en constante movimiento con flujo y reflujo de caudales para las arcas municipales.

Resulta sorprendente, sin embargo, a pesar de la variedad actual, que no exista un impuesto directo cuyo hecho imponible venga delimitado por el aumento patrimonial que experimentan los sujetos de Derecho privado como consecuencia de la clasificación o calificación del suelo, o de la gestión urbanística, en los terrenos de su propiedad. El único precedente impositivo de nuestra historia legislativa reciente que intentaba gravar específicamente la actividad urbanística fue el Impuesto sobre Solares<sup>647</sup> que, como consecuencia de la reconfiguración del IBI -con la promulgación de la Ley de Haciendas Locales-, quedó derogado. Sin embargo, no creemos que, realmente, el IBI actual haya absorbido la materia imponible de este impuesto, al menos no de modo completo, por lo que se puede decir que constituye un recurso imponible -sic, un activo- desgravado como consecuencia de la implementación de la legislación actual, y susceptible, por tanto, de recuperarlo como recurso para las Haciendas municipales.

---

<sup>646</sup> Ejemplos de ello pueden ser las subvenciones convocadas (generalmente por la Comunidad Autónoma respectiva y/o por la Diputación Provincial, en su caso) para financiar la elaboración de instrumentos de planeamiento urbanístico, o para la promoción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública.

<sup>647</sup> Este impuesto se podía calificar de verdadero impuesto urbanístico puesto que gravaba específicamente los solares pendientes de construcción. Funcionaba mediante una escala de gravamen progresiva cuyos tipos aumentaban con el transcurso del tiempo, y este aumento de presión fiscal que las leyes preveían para cada año, pretendía desincentivar al propietario “especulante” (esto es, aquel que “retenía” la edificación de un solar con la intención de que se revalorizara lo máximo posible el suelo, antes de venderlo, o edificarlo por sus propios medios). Esta regla resultaba equitativa al mismo tiempo que eficaz, por cuanto el precio del suelo solía incrementarse en mucha mayor medida que el índice general de precios, por lo que ganaba la Hacienda municipal, pero dejaba margen de beneficio al propietario. Cumplía, pues, además de una finalidad recaudatoria, un fin parafiscal, evitando la especulación, por lo que merece alabar esta figura acorde con un sistema tributario redistributivo, equitativo y justo.

Centrándonos en los recursos directos de la actividad urbanística, las tasas, las contribuciones especiales y las sanciones urbanísticas han sido objeto de estudio en el apartado correspondiente, por lo que nos circunscribimos aquí a los dos restantes: las cuotas de urbanización y los aprovechamientos urbanísticos.

- Son aprovechamientos urbanísticos los ingresos derivados de la utilización de los instrumentos de intervención en el mercado del suelo. Traen causa del mandato constitucional del artículo 47, que dispone la participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los Entes Públicos (en este contexto, la plusvalía se identifica con el aumento del valor en los inmuebles existentes como consecuencia del planeamiento o ejecución urbanísticas, sin mediación de la actividad del propietario). Con esta concepción Falomir Viciano entiende que el aprovechamiento urbanístico también supone otro gravamen que se impone a los propietarios de los terrenos y que, por tanto, representa una fuente de ingresos para el Ayuntamiento<sup>648</sup>.

Concretamente, la Ley de Régimen del Suelo y Valoraciones, en su artículo 14, obliga al propietario afectado por la acción urbanística a ceder obligatoria y gratuitamente el suelo correspondiente al 10 por ciento del aprovechamiento que le corresponda<sup>649</sup>, o su equivalente económico, y es en este supuesto en el que el aprovechamiento urbanístico se convierte en un recurso metálico para la Hacienda local.

Este ingreso plantea el inconveniente de que se encuentra doblemente afectado: afección general a gasto de capital *ex* artículo 5 TRLHL; y afección particular a un gasto concreto, por obra de la normativa autonómica (la constitución o ampliación de patrimonio municipal del suelo o, excepcionalmente, a otros usos de interés social<sup>650</sup>), lo que “bloquea” de modo desmedido este recurso como fuente de ingresos propiamente dicha, y limita considerablemente

---

<sup>648</sup> FALOMIR VICIANO, F.: «Implicaciones económicas del urbanismo en la Administración local», pág. 205, en ESTEVE BAS, J. Y HERNÁNDEZ PERIS, P. *Aspectos de la fiscalización en la administración local y repercusiones de las novedades introducidas por el euro*, Colegio Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Castellón, 1998.

<sup>649</sup> Este porcentaje tiene carácter de máximo ya que es la Comunidad Autónoma la Administración competente para regular sobre esta materia. El citado porcentaje fue objeto de reducción del porcentaje máximo (del 15% al 10%) con ocasión de la promulgación de la ley estatal 6/1998, no obstante, se encuentra en fase de estudio por el Ministerio de Vivienda un borrador de futura reforma de esta ley en el que se recupera el porcentaje anterior.

<sup>650</sup> Así lo disponen, entre otras, las respectivas leyes urbanísticas de Cataluña -artículo 156-; Andalucía -artículo 72-; ó Castilla la Mancha -artículo 77-. Además son varios los pronunciamientos judiciales que han analizado el cumplimiento que hacen los gestores locales de esta afectación a la hora de elaborar el presupuesto, por citar alguna de las más recientes la STSJ de Asturias de 22 de septiembre de 2004.

(creemos que injustificadamente), la capacidad de gestión del Ente local<sup>651</sup>. No obstante, algunos legisladores autonómicos se han mostrado más “razonables”, ampliando las posibilidades de su destino a financiar dotaciones urbanísticas públicas (artículo 163 de la Ley urbanística asturiana) e, incluso, a la mejora del medio ambiente o la protección del patrimonio histórico (artículo 176 de la Ley urbanística madrileña, Ley 9/2001). Abogamos, por tanto, por la flexibilización de la normativa autonómica que, acorde con el principio de autonomía local, deje en manos de los Ayuntamientos respectivos la afectación de este recurso.

- Las cuotas de urbanización<sup>652</sup>: Este término ha sido acuñado por la doctrina y posteriormente adoptado por la legislación. En palabras de Lliset Borrell como aquellas cuotas que, en metálico o en terrenos edificables, han de abonar los propietarios, anticipadamente o no, para sufragar los costes de urbanización en los sistemas de cooperación, compensación y, excepcionalmente, el de expropiación<sup>653</sup>. Dentro de este coste se encuentran, fundamentalmente, el importe de las obras de urbanización, el coste de redacción y tramitación de los instrumentos de planeamiento oportunos, y el volumen de indemnizaciones a propietarios de instalaciones que deban derribarse en ejecución del plan.

f.2. *Las multas y sanciones*. Las multas son ingresos de Derecho público que las Entidades locales pueden imponer en el ejercicio de sus respectivas competencias administrativas, cuya regulación debe contenerse en las ordenanzas administrativas, o de policía, que tipifiquen las acciones u omisiones concebidas como infracciones. Dada la variedad de normativa sectorial que contiene un régimen sancionador de competencia municipal, la casuística que motiva este recurso es muy variada<sup>654</sup>, resultando especialmente destacables, por su mayor presencia, las sanciones urbanísticas, las

---

<sup>651</sup> Dada la situación asfixiante por la que atraviesan muchas Haciendas municipales no es de extrañar que la mayoría de las cesiones se “exijan” por el Ayuntamiento por su equivalente económico, lo que, a su vez, trae consigo déficit de infraestructuras para los Ayuntamientos partidarios de esta práctica. Como tampoco resulta raro que los caudales que generan estas fuentes no cumplan con el requisito de afectación, y se destinen a necesidades más apremiantes para el Municipio. Esto último, lo ha puesto de manifiesto VAQUERO MANRIQUE en «Conclusiones a una visión de la gestión urbanística de los pequeños Municipios de Euskadi», en *Estudios sobre Urbanismo y Ordenación del Territorio*, Instituto Vasco de Administración Pública, 1993, págs. 341 a 365.

<sup>652</sup> La Consulta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, de 24 de noviembre de 1999, calificó expresamente los gastos a cuenta de la urbanización exigidos a los propietarios como prestaciones patrimoniales de naturaleza pública no tributaria.

<sup>653</sup> LLISSET BORRELL, F.: *La Gestión Urbanística*, Practimedia S.A. Madrid. 1994

<sup>654</sup> Esta variedad, trae consecuencias en su régimen jurídico que resulta desigual, como por ejemplo se constata en el diferente plazo de prescripción que afectan a las sanciones de tráfico, según puso de manifiesto la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales en su consulta de 9/09/1999.

sanciones en materia de tráfico urbano, y las sanciones por infracción de leyes u ordenanzas medioambientales<sup>655</sup>.

Uno de los aspectos que más controversia jurisdiccional ha provocado en los últimos años sobre este recurso ha venido dado por la competencia en la imposición de las referidas sanciones. Y es que la competencia para imponer sanciones corresponde originariamente al Alcalde, por mor de la cláusula residual de competencias establecida en el artículo 21.f. LRRL, sin que se permitiera inicialmente su delegación, lo que concentraba en la figura del Alcalde la suscripción de todo tipo de sanciones, con la labor ingente que ello supone (piénsese, por ejemplo, en el elevado número de multas por tráfico que pueden imponerse en una gran ciudad, diariamente). La rigidez de la jurisprudencia evacuada al efecto, que se amparaba en la interpretación literal de la imposibilidad de delegación, obligó a reformar la LRRL en este punto, permitiendo su delegación en el Concejal-Delegado competente en la materia.

También la reserva de ley que necesita la determinación de las cuantías supuso un estancamiento de la normativa local que, en algunas ocasiones, favorecía indirectamente la comisión de infracciones. Al igual que la problemática anterior, originó la reforma de la LRRL, previéndose un sistema flexible de cuantías mínimas que se graduaban según la conveniencia del caso particular<sup>656</sup>.

A pesar de que aparece previsto como un verdadero recurso local en las fuentes financieras que enumera el artículo 2 TRLHL, consideramos un error calificar como fuente de financiación cualesquiera sanción pecuniaria por cuanto su imposición debe responder a fines represivos o preventivos, nunca recaudatorios, lo que dificulta su previsión presupuestaria, y cuestiona su existencia como ingreso por la contingencia del mismo, sin perjuicio de que su producto afluya al arca municipal.

f.2.1. Las sanciones tributarias constituyen una subespecie de sanciones que proceden por las infracciones que cometan los contribuyentes respecto a los tributos municipales. El hecho de encontrarnos ante una figura tributaria, aunque de ámbito local, le hace aplicable el régimen general sancionador previsto en la Ley General Tributaria, y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, con las especificaciones de la LRHL y, en su caso, las que se establezcan en las ordenanzas fiscales.

---

<sup>655</sup> Aunque no constituya un recurso habitual, destaca por su especificidad, la sanción prevista en el artículo 78.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, que establece la posibilidad de que los Presidentes de las Corporaciones Locales sancionen con multa a los miembros de las mismas por falta no justificada de asistencia a las sesiones o incumplimiento reiterado de sus obligaciones, en los términos que determine la Ley de la Comunidad Autónoma y, supletoriamente, la del Estado.

<sup>656</sup> Primeramente, la Ley 11/1999, de 21 de abril, elevó las cuantías a 300.000 pesetas en Municipios de más de 250.000 habitantes; a 150.000 pesetas en los de 50.001 a 250.000 habitantes; a 75.000 pesetas en los de 20.001 a 50.000 habitantes; a 50.000 pesetas en los de 5.001 a 20.000 habitantes; y a 25.000 pesetas en los demás Municipios. Posteriormente, la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local estableció el sistema de mínimos.

f.3. *Cánones y otros ingresos derivados de bienes de dominio público.* Comprenderán todos aquellos rendimientos procedentes de esta modalidad de bienes, no subsumibles en el hecho imponible de la tasa por utilización especial o aprovechamiento privativo por parte de los particulares. Aquí tendrían cabida los cánones que eventualmente pudieran satisfacer los beneficiarios de concesiones demaniales, así como las contraprestaciones que se reciban de otras Administraciones o de instituciones sin ánimo de lucro, por cesiones excepcionales de este tipo de bienes<sup>657</sup>.

f.4. *Las ayudas compensatorias por beneficios fiscales establecidos en los tributos locales.* El artículo 9 del TRLRHL (y en conexión con él, la disposición adicional tercera), tras sentar el principio general de reserva de ley para el reconocimiento de beneficios fiscales en los tributos locales, prevé una fórmula compensatoria para corregir esta omisión de autonomía local, al disponer que las Leyes estatales que establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación a favor de las Entidades Locales que procedan. Y es que, tal y como aparecen regulados los beneficios fiscales hoy en día en el TRLRHL, suponen una merma formal y material a la capacidad de actuación de los Entes locales.

Formalmente, la reserva de ley estricta que requiere la introducción de un beneficio fiscal en cualquier figura tributaria (y que precisa como única Administración competente a la del Estado, en virtud del título 149.1.14 CE que se refiere a la Hacienda General) supone un atentado considerable a la autonomía local que debería regir en esta materia. Aunque aceptemos la necesidad de una reserva de ley en aspectos sustanciales de la dinámica tributaria con la intención de dotar al sistema de una estructura común, quizá en este punto resulte ocioso aplicar la reserva de ley en su máximo grado.

Desde un punto de vista material, resulta ciertamente paradójico que el legislador estatal sea el único competente para introducir compensaciones tributarias cuyos efectos reductores afectan a una Hacienda distinta a la Administración reguladora (es evidente que los beneficios fiscales producen una merma directa en la recaudación que puedan percibir los Entes locales titulares de la figura tributaria en cuestión). Precisamente por esta razón, se obliga por el legislador a que la propia Administración reguladora fije la fórmula precisa para compensar al Ente de la eventual pérdida de ingresos, generalmente, a través de las leyes anuales de presupuestos del Estado<sup>658</sup>. Esta desconexión entre Administración actora

---

<sup>657</sup> Una figura ciertamente excepcional, de naturaleza híbrida entre la tasa por ocupación del dominio público, el canon demanial y la asignación complementaria en los presupuestos del Estado, es la cantidad que perciben las Entidades locales en compensación de la Compañía Telefónica de España, por el uso del dominio público local. Esta compensación, porcentaje de la facturación anual de Telefónica, se transfiere a través de entregas trimestrales y una liquidación en los Presupuestos Generales del Estado para cada año.

<sup>658</sup> La mayoría de estas ayudas se establecen para compensar beneficios fiscales que derivan de acontecimientos históricos o culturales (como ejemplos de ello han sido la declaración de Salamanca como ciudad de la cultura europea o los beneficios a Santiago de Compostela como consecuencia de la celebración del año santo jacobeo), o derivados de catástrofes; o como incentivos de política socioeconómica (bonificaciones en el IBI para centros de educación concertada y bonificaciones a favor de las sociedades cooperativas, cuya norma que regula su

y receptora permite la aparición de la principal problemática que rodea este tipo de ayudas: las numerosas ocasiones en que los Entes locales quedan en una patente indefensión ante la falta de previsión, o previsión insuficiente, del importe compensatorio por parte de la Administración del Estado, y que ha generado las correspondientes, y justas, reivindicaciones por parte de los órganos de representación de los Entes locales<sup>659</sup>. A esta controversia ha contribuido la falta de una fórmula concreta de cálculo de la compensación correspondiente, que deja a la total discrecionalidad de la ley que introduzca el beneficio, la determinación de su cuantificación. Como apunta Rubio de Urquía<sup>660</sup>, esta interpretación se combate en el ámbito del artículo 142 CE puesto que el sistema diseñado por la LHL sólo contempla, en su vertiente cuantitativa, los beneficios fiscales expresamente previstos en la propia ley, de modo que si estos se amplían por futuras leyes, el equilibrio interno del sistema se quiebra, y se hace necesario restaurar la suficiencia financiera que el sistema intenta garantizar, a través de la compensación adicional vía presupuestos del Estado<sup>661</sup>.

---

régimen fiscal establece una bonificación del 95% sobre las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas -incluidos los recargos-, así como sobre las del Impuesto sobre Bienes Inmuebles rústicos, en determinados supuestos, para aquellas sociedades cooperativas que tengan la consideración de protegidas); o bien derivados de acuerdos o tratados suscritos con países extranjeros. (por ejemplo, la Ley 23/2001, de Presupuestos Generales del Estado para 2002, incluía una compensación equivalente al importe de las cuotas del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica objeto de condonación en el año 2002, como consecuencia de la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el vigente Convenio de Cooperación para la Defensa con los Estados Unidos).

<sup>659</sup> El último, y quizá el más sonado episodio en esta materia, lo constituyen las ayudas que, inicialmente, previó el Estado para compensar la eliminación parcial del Impuesto de Actividades Económicas, introducida mediante la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas locales, con efectos a partir del año 2003, como consecuencia de la cual se estableció una exención subjetiva que afectaba, aproximadamente, al 92 por ciento de los contribuyentes de este impuesto. Tras numerosas reivindicaciones desde el mundo local, canalizadas a través de la FEMP, el consejo general de este órgano de representación realizó una petición al Gobierno, en el mes de marzo de 2005, de una cantidad adicional a la inicialmente consignada en los Presupuestos Generales del Estado para el año 2004, por entender que la metodología para el cálculo del importe compensatorio que había establecido el Gobierno estatal, unilateralmente, producía efectos desfavorables para los intereses de los Entes locales. Esta propuesta fue aceptada por el Gobierno, mediante acuerdo suscrito al efecto el 18 de julio de 2005, adoptando una nueva metodología para el cálculo del importe compensatorio a satisfacer en el año 2006 -año a partir del cual se consolida el modelo de financiación-, consolidable como participación local en los presupuestos del Estado para los siguientes años, y que ha supuesto, aproximadamente, 120 millones de euros adicionales a los consignados en el año 2004. Asimismo, en el momento de la suscripción del acuerdo se mantuvieron conversaciones para anticipar la cantidad adicional con efectos desde el año 2005.

<sup>660</sup> RUBIO DE URQUÍA, J.L.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Abella, Madrid, 1989, pág. 90.

<sup>661</sup> La SAN de 27 de marzo de 1990, acuñó la expresión respecto «a la integridad económica municipal» mediante la correlativa compensación con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, al objeto de que «no sufra en absoluto la autonomía local». (FJ 8).

Además, se da la circunstancia de que el precepto, en un acto de “declaración de buena voluntad”, remite cualquier posible compensación a la futuras Leyes por las que se establezcan beneficios fiscales, pudiendo darse la contingencia de que una futura ley desconozca esta remisión mediante su derogación tácita o expresa.

En todo caso, para que concurra el supuesto compensatorio se hace necesario que la introducción del beneficio en el tributo local se produzca a través de una Ley formal, o a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado -en base a la disposición adicional novena TRLHL-, como ha declarado la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en su contestación de 13 de mayo de 1989<sup>662</sup>. En este sentido Rubio de Urquía va más allá, entendiendo que fuera de los dos supuestos mencionados, leyes formales y leyes de presupuestos del Estado, no procede compensación alguna, ni siquiera cuando los beneficios vengan establecidos en Convenios o Tratados Internacionales<sup>663</sup>.

Como excepción a la regla compensatoria, los beneficios fiscales que tengan un carácter potestativo no serán objeto de compensación alguna.

Además se prevé un segundo supuesto compensatorio cuando el Estado otorgue moratorias o aplazamientos en el pago de tributos locales a alguna persona o entidad, quedando obligado a arbitrar las fórmulas de compensación o anticipo que procedan en favor de la Entidad local respectiva. Se trata de moratorias o aplazamientos singulares cuya compensación, al igual que en la regla general, será determinada en el futuro por la ley que ampare la concesión.

Por otro lado, dado que el importe compensatorio constituye un recurso concreto, teóricamente destinado a mantener la capacidad recaudatoria del tributo afectado, no comparte la naturaleza genérica o abstracta de la participación en los tributos del Estado, a pesar de que provengan de la misma fuente y se regule en la misma sección, y le encontramos más similitudes con la naturaleza de cualquier otra subvención incondicionada, de ahí que entendamos más oportuno su ubicación en el apartado dedicado a las subvenciones.

f.5. *Asignación complementaria con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.* Aunque no se encuentra tipificada expresamente como ingreso enumerado en el artículo 2 TRLHL -tampoco negado como tal, por el sistema de *numerus apertus* que adopta el legislador-, la previsión de ayudas excepcionales o complementarias por parte del Estado para suplir la endémica situación financiera de nuestros Municipios ha gozado de cierta tradición en la legislación financiera. De hecho, antes de la entrada en vigor de la Ley de Haciendas locales de 1988, se preveía la existencia de transferencias extraordinarias con cargo al extinto Fondo Nacional de Cooperación Municipal, o de instituciones análogas, a

---

<sup>662</sup> Carta Tributaria nº 104. 1989, pág. 109.

<sup>663</sup> RUBIO DE URQUÍA, J.L., op. cit, pág. 89.



través de las leyes de Presupuestos del Estado para cada año (por ejemplo para el año 1984; artículo 13 de la Ley 44/1983).

Y es que existen supuestos en que la prestación de un servicio o la realización de una actividad particular por un determinado Ayuntamiento le puede ocasionar trastornos graves en su situación financiera (más agudos que los que pueda ocasionar al resto de Ayuntamientos), ya sea por su ubicación geográfica, por su demografía, o por cualquier otra circunstancia que haga diferente al Municipio en cuestión, y que demandan una ayuda excepcional, fuera del sistema de financiación establecido. Se trata, pues, de un mecanismo “de cierre” para garantizar la suficiencia financiera, especialmente adecuado cuando nos encontramos ante los denominados servicios públicos “mínimos”, o de carácter obligatorio, para el Ente local. El mandato del artículo 26 de la Ley de Bases de Régimen Local, que impone a los Ayuntamientos, en función de su población, una serie de servicios públicos locales que deberán prestar de modo obligado, justifica, de algún modo, la existencia de este recurso excepcional y específico para el cumplimiento de las obligaciones legalmente exigibles a la Corporación local.

El supuesto de hecho de esta ayuda concurre cuando un Municipio, con la utilización de las normas financieras reguladas en la Ley de Haciendas, no pueda prestar adecuadamente los servicios públicos municipales obligatorios. En este caso se permite (puesto que la ayuda tiene un carácter eminentemente discrecional o concesional) que los Presupuestos Generales del Estado establezcan, con especificación de su destino y distribución, una asignación complementaria, cuya finalidad será la de cubrir insuficiencias financieras manifiestas.

Un ejemplo típicamente subsumible en esta previsión, y que además se suele repetir su consignación de año en año, son las ayudas que prevén los Presupuestos Generales del Estado para cofinanciar los servicios de transporte público urbano<sup>664</sup> -contempladas expresamente en la Disposición Adicional quinta del TRLRHL-, o las asignaciones para el mantenimiento de sus centros sanitarios de carácter no psiquiátrico<sup>665</sup>.

---

<sup>664</sup> Dentro de estas modalidades se encuadran los Contratos-Programa suscritos por la Administración General del Estado con los Cabildos Insulares Canarios para el periodo 2000-2003, y las subvenciones al transporte colectivo urbano reguladas, para el ejercicio 2003, en los artículos 69 y 74 b) de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.

<sup>665</sup> Otros ejemplos de subvenciones o asignaciones que han contemplado las Leyes de Presupuestos Generales del Estado los podemos encontrar, por ejemplo, en los artículos 76 y 77 de la Ley 23/2001, de Presupuestos Generales del Estado para 2002, que incluían las siguientes ayudas:

- Una dotación para compensar el precio del transporte del agua a la Ciudad de Ceuta.
- Un crédito para atender a Entidades locales en situación de desequilibrio financiero.

También, el artículo 78 de la misma ley, establecía la posibilidad de conceder anticipos a los Ayuntamientos que tuvieran desfases en la gestión recaudatoria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuando, por circunstancias relativas a la emisión de los padrones, no se pudiera liquidar antes del 1 de agosto de 2002. El importe de estos anticipos no podía exceder del 75 por 100 de la

Aunque su mecánica es idéntica a la participación en los tributos del Estado, consideramos que comparten la naturaleza de las subvenciones puesto que responden a un fin concreto y específico, y para él se otorgan. Al igual que estas, dependiendo de su destino, podrán ser de capital, si financian gastos de inversión; o corrientes, si se destinan a gastos de mantenimiento de servicios, o al saneamiento del déficit local.

f.6. *Los fondos estructurales y otras ayudas provenientes de la Unión Europea.* Desde que España se incorporó a la Unión Europea ha sido beneficiaria de las ayudas que se consignan en los presupuestos anuales de ésta para corregir desequilibrios territoriales intracomunitarios y subir el nivel de renta de los países más desfavorecidos. Buena parte del territorio español ha sido, y sigue siendo (cada vez en menor medida por su armonización progresiva con la media de renta comunitaria), objetivo prioritario en la distribución de este tipo de fondos estructurales y/o de cohesión, lo que ha hecho, en última instancia, beneficiarios directos de parte de estas ayudas a las Entidades locales, año tras año.

La naturaleza de los montantes provenientes de estos fondos, en principio, podría subsumirse en el concepto de subvención por estar destinadas a gastos específicos (como infraestructuras, ayudas a la inserción laboral de algunos sectores de la población con dificultades o mejora del medioambiente, etc.). No obstante, debido a su importancia cuantitativa, y a su repetición en los últimos años como un recurso seguro dentro de planes de actuación plurianuales, se han convertido para algunos Ayuntamientos, en los últimos años, en un recurso más del presupuesto. Por esta razón merecen su consideración independiente como recurso específico, en tanto no cambie sustancialmente la posición española como destinataria preferente de estos fondos.

f.7. *Otros tributos residuales.* La reforma introducida por la Ley de Haciendas Locales supuso, en su momento, la desaparición de un gran número de impuestos que, hasta ese momento, habían introducido las distintas legislaciones que habían regulado, sin unidad, la materia. No obstante, todavía existen vestigios de alguno de estos impuestos que, por su carácter residual, no fueron abolidos expresamente por la referida Ley y, por tanto, mantienen su vigencia, aunque, como recurso, tengan más bien un carácter testimonial.

Tal es el caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca, cuya vigencia mantuvo el Real Decreto

---

recaudación previsible como imputable a cada padrón. Este tipo de ayudas también se han repetido en los Presupuestos Generales del Estado para los años siguientes.

Otro ejemplo han sido las ayudas para la contratación directa por las Entidades Locales de trabajadores desempleados para la realización directa de obras y servicios de interés general, como consecuencia de los Convenios de colaboración suscritos a este efecto con el INEM.

Ley 4/1990, de 28 de septiembre<sup>666</sup>, y cuya constitucionalidad ha sido ratificada por la jurisprudencia<sup>667</sup>. Incluso el TRLHL hace una referencia expresa a este impuesto, en su disposición adicional primera, que permite entenderlo aplicable en el sistema financiero municipal. Concretamente, aprueba que las Comunidades Autónomas establezcan y exijan un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca, que será compatible con el impuesto municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquél.

Realmente, nos encontramos ante verdaderos impuestos que, técnicamente, encajarían en el apartado que hemos dedicado a los recursos tributarios impositivos, pero, debido a su excepcionalidad, y a su carácter residual (debido más al desuso u olvido legislativo que a una voluntad real de mantener este tipo de impuestos), merecen un tratamiento diferenciado.

f.8. *Las prestaciones personales y de transporte.* Se trata de obligaciones o préstamos que se imponen a los vecinos de un Municipio, y que, en tanto son redimibles en metálico<sup>668</sup>, pueden constituir una fuente de ingresos para el Municipio. La finalidad de los mismos persigue más el beneficio social que para la comunidad genera una conducta individual exigible, que actuar como fuente financiera en sentido tradicional.

- La prestación personal afecta a las personas físicas residentes en el Municipio, mayores de edad y capacitadas, y no podrá exceder de 15 días al año, ni de tres consecutivos. Su redención a metálico equivale al doble del salario mínimo interprofesional.
- Las prestaciones de transporte afectan a las personas físicas o jurídicas que tengan elementos de transporte en el término municipal afectos a explotaciones empresariales radicadas en este, y no podrá exceder, para los vehículos de tracción mecánica, de cinco días al año, sin que pueda ser consecutivo ninguno de ellos. En los demás casos su duración no será superior a 10 días al año, ni a dos consecutivos. Su redención a metálico equivale al triple del salario mínimo interprofesional.

---

<sup>666</sup> Este Real Decreto, de reforma parcial del IAE, modificó la Disposición Transitoria 3ª de la LHL, permitiendo exigir a los Ayuntamientos afectados el citado impuesto con efectos desde el 1 de enero de 1991.

<sup>667</sup> STS de 24 de marzo de 1995. A mayor abundamiento, puede consultarse *El impuesto Municipal sobre Cotos de Caza y Pesca*, de GARCÍA-FRESNEDA GEA, F., Revista de Hacienda Local, núm. 84/1998.

<sup>668</sup> La constitucionalidad de la remisión en metálico de estas prestaciones fue ratificada por la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 35º, al entender que la redención a metálico no se deja a la libre voluntad del interesado, sino que es competencia de la autoridad municipal, previa petición de aquel, y previa justificación de la causa que pudiera fundamentar dicha petición, que hace necesario su regulación concreta a través de la ordenanza o reglamento municipal oportuno. Por tanto, nos encontramos ante una sustitución causal o justificada, coherente con el principio constitucional de igualdad.

f.9. *Otras ayudas y asignaciones con cargo a los presupuestos de la Comunidad Autónoma respectiva.* Al igual que se permite para el Estado, la Comunidad Autónoma respectiva puede prever otras asignaciones y ayudas complementarias, diferentes a la participación ordinaria en los presupuestos autonómicos, con el objetivo de promover actuaciones específicas o sanear el déficit municipal. En todo caso, el volumen y naturaleza de este tipo de ayudas dependerán de la voluntad, unilateral o negociada, de los órganos autonómicos competentes<sup>669</sup>.

**3. Los ingresos de Derecho Privado.** Tienen la consideración de ingresos de derecho privado los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados del patrimonio de la Entidad local, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. Vienen regulados en el Capítulo II del Título I del TRLHL.

Tradicionalmente, los bienes de las Administraciones Públicas se han clasificado en bienes de dominio público y bienes patrimoniales o de propios, según se encuentren afectados a un uso público o no, lo que determina el régimen jurídico de aplicación, público o privado, respectivamente. En este apartado se incluirían los rendimientos que pueda obtener el Ayuntamiento de sus bienes patrimoniales (incluida el producto de la enajenación), o de sus derechos reales o personales, susceptibles de valoración económica, al igual que hacen los particulares respecto de su patrimonio privado.

Los ingresos de derecho privado se definen, pues, por contraposición a los ingresos de naturaleza pública, por el régimen jurídico que le es de aplicación, regulado por las normas de Derecho privado, que se caracterizan por la igualdad de los sujetos destinatarios. Sin embargo, incluso en este estadio, la Administración pública, y por ende la local, mantiene unas potestades desconocidas en las relaciones jurídico-patrimoniales privadas, como son la potestad de desahucio administrativo, de investigación, de deslinde y de recuperación de oficio en el plazo de un año desde la ocupación ilegal, que pueden facilitar la gestión de cobro de los ingresos procedentes de los mismos, puesto que el legislador excluye, expresamente, la utilización de la vía ejecutiva y de apremio para la cobranza de los mismos. Esto está fundamentado en el estatus especial que prevé artículo 132 CE<sup>670</sup> sólo para las propiedades administrativas afectadas a una utilidad pública.

---

<sup>669</sup> Por citar algún ejemplo de ello, la Comunidad Autónoma de Andalucía ha recogido en sus presupuestos partidas destinadas a sanear el endeudamiento parcial o total de las Entidades locales andaluzas. El montante de estas ayudas -que varía en función de la población de la entidad solicitante- tiene por objeto financiar el coste de los intereses y/o de parte del capital de la deuda viva que cada Entidad local subvencionada mantuviera con una entidad de crédito a la fecha de convocatoria de las ayudas. (Por ejemplo, la Orden, de 14 de julio de 2000, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se regula y convoca para el ejercicio 2000 la concesión de subvenciones para tipos de interés a préstamos concertados por las Corporaciones Locales).

<sup>670</sup> Según el artículo 132.1.: «*La Ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación*». Por contraposición, se ha entendido que la Constitución está declarando, y de ello se ha hecho eco el legislador sectorial, el carácter alienable, prescriptible, afectado y embargable de los bienes patrimoniales de las Administraciones Públicas. No obstante, uno de los aspectos que mayores dudas suscitó en su momento fue la embargabilidad

Por último, el TRLHL establece respecto a la mayor parte de estos ingresos una regla de afectación general, estableciendo que los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de este tipo de bienes y derechos no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes, salvo que se trate de parcelas sobrantes de vías públicas no edificables, o de efectos no utilizables en servicios municipales o provinciales. Se trata de una afectación, diferente a las afectaciones específicas propias de las subvenciones finalistas, con unos efectos más extensos que estas, y que, a nuestro parecer, no encuentra una justificación suficiente. Y es que si el legislador lo que pretende con ello es controlar la dilapidación de patrimonio local, ya existen unos filtros para ello a través de la autorización preceptiva de la Comunidad Autónoma o del Estado para la mayoría de las operaciones de disposición patrimonial. Además, toda afectación que se imponga sobre un ingreso local, y máxime la que aquí se describe, empuja en dirección contraria a la autonomía financiera que necesita una gestión eficiente del patrimonio local. Por otro lado, tampoco la Ley de Haciendas Locales permite una gestión patrimonial extrema que lleve a un Ayuntamiento a obtener ingresos por la vía exclusiva del patrimonio privado, incurriendo con ello en injusticia social e incumplimiento del deber público de conseguir la contribución general al sistema público y la solidaridad territorial, puesto que no podría dejar de gravar, al menos con los tributos obligatorios, a los ciudadanos de un Municipio, y nutrirse exclusivamente de ingresos patrimoniales o dependientes”.

### **C) LA HACIENDA PROVINCIAL E INSULAR: RÉGIMEN COMÚN**

La Hacienda provincial que a continuación se expone, abarca no sólo el régimen financiero de las Diputaciones Provinciales, diseñadas para el gobierno y administración de las Provincias de régimen común, también el de las Comunidades Autónomas uniprovinciales, los Consejos Insulares de las Islas Baleares, y los Cabildos Insulares de las Islas Canarias, para los cuales la Ley de Haciendas locales prevé los mismos recursos que para las Diputaciones Provinciales.

El papel que la Constitución Española atribuye a las Provincias es doble: por un lado, se configuran como entidades de colaboración con los Municipios radicados en su territorio y garantes de la prestación de servicios municipales básicos para los ciudadanos de la Provincia; y por otro, constituyen un verdadero nivel territorial dentro de la organización territorial del Estado, y al reconocérsele la autonomía y la personalidad jurídico-pública en

---

del patrimonio privado de la Administración puesto que durante algún tiempo se produjo jurisprudencia encontrada en este aspecto. Finalmente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1998, de 15 de julio, sentó doctrina a favor de la embargabilidad del patrimonio privado de las Administraciones Públicas, y, a raíz de ella, se introdujeron las modificaciones legislativas oportunas (entre otras, se modificó la LHL) para aclarar suficientemente este régimen. Para mayor profundidad puede consultarse *La embargabilidad de los bienes patrimoniales de las administraciones públicas. comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1998, de 15 de julio*, de José Vicente Morote Sarrión, Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, INAP, nº 280. 1999.

las mismas condiciones que a los Municipios, gozan de la misma consideración de poder financiero derivado. Una y otra condición, complementarias entre sí, caracterizan la actuación de la Provincia en el campo financiero, y su sistema de fuentes.

Respecto a la primera actividad, la de fomento municipal, hemos de traer a colación lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen local, que establece entre las funciones propias de estas Entidades, la asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión. Esta cooperación se traduce en el campo financiero, fundamentalmente, a través de dos mecanismos:

- Técnicas de fomento propiamente dichas: El apoyo financiero a actividades, servicios u obras municipales, mediante subvenciones, transferencias, bonificaciones o cualquier otro tipo de auxilio económico.
- Colaboración/sustitución técnica del Ayuntamiento en aquellas funciones que, por su coste o complejidad, no sean susceptibles de prestación por el Municipio, o se hagan antieconómicas, aprovechando las ventajas que ofrece la economía de escala. Especialmente destacable resulta, por su implantación casi universal, los servicios provinciales de recaudación y/o gestión tributaria, encargados de gestionar la recaudación en el territorio municipal los tributos y otros ingresos de derecho público titularidad del Municipio.

En este papel de estímulo municipal, la Provincia se muestra como sujeto activo en el sistema financiero municipal, esto es, sus ayudas se convierten en fuente de recursos para los Municipios de su ámbito territorial.

En cuanto a la segunda vertiente constitucional de las Provincias, su consideración como poder financiero, sigue las mismas líneas que la Hacienda municipal, con dos medios fundamentales para su financiación: los tributos propios y la participación en los tributos del Estado; y una tercera vía a través del resto de ingresos de derecho público, e ingresos de derecho privado.

La configuración que ha hecho el legislador estatal de los recursos tributarios provinciales se encuentra decididamente influida por la implantación en España del Impuesto sobre el Valor Añadido, que supuso un cambio profundo en la imposición estatal indirecta respecto de la cual la tributación provincial tenía gran incidencia (a través, fundamentalmente, del canon sobre la producción de energía eléctrica y de los recargos sobre el impuesto general sobre el tráfico de las empresas y sobre los impuestos especiales de fabricación).

De modo que existe una diferencia fundamental entre la Hacienda municipal y la provincial, y es que esta última tiene un campo tributario realmente limitado por la imprevisión legislativa de impuestos provinciales, lo que limita este tipo de recursos a las figuras de las tasas y de las contribuciones especiales, y a una figura semitributaria, el recargo provincial sobre el IAE, que, por la reestructuración de este impuesto municipal operada con efectos desde el año 2003, y por la escasa cultura de esta figura como recurso

realmente provincial<sup>671</sup>, prácticamente no aporta nada nuevo a las arcas provinciales. La consecuencia de lo expuesto es que nos encontramos ante una Hacienda esencialmente dependiente, donde la participación en los tributos del Estado, y la financiación finalista, marcan decididamente, casi agotadoramente, su régimen de financiación. De ahí que coincidamos con Calvo Ortega, en concebir la Hacienda provincial como un conjunto de figuras aisladas, más que como un sistema financiero propiamente dicho<sup>672</sup>.

Al carecer de impuestos, pues, los recursos tributarios de las Provincias se estructuran en tasas, contribuciones especiales y el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Fuera de los recursos tributarios, se mantiene la distinción entre ingresos de derecho privado e ingresos de derecho público, cuyas regulaciones se han llevado a cabo siguiendo los mismos criterios que han inspirado la configuración de estos recursos en el ámbito municipal.

Por tanto, los recursos que establece el TRLRHL, en su Título III, para las Provincias y entes asimilados, son los siguientes: recursos tributarios (tasas, contribuciones especiales y el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas), ingresos de derecho privado, cesión de recaudación de impuestos del Estado y participación en los tributos del Estado, subvenciones, operaciones de crédito, precios públicos, multas y sanciones y otras prestaciones de derecho público.

Dado que estos recursos han sido objeto de análisis detallado en el anterior apartado, únicamente nos vamos a centrar en las particularidades que ofrece el sistema financiero provincial respecto al municipal, entendiendo que, para todo lo no mencionado, es de aplicación lo expuesto en el bloque de financiación municipal.

**1. Los recursos tributarios provinciales.** Los recursos tributarios de las Provincias y entes asimilados se estructuran en tasas, contribuciones especiales y el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Respecto a las tasas, las Diputaciones Provinciales podrán establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia, y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes del dominio público

---

<sup>671</sup> El hecho de que la gestión recaudatoria de este recargo se realice por los Ayuntamientos, como si se tratara de un complemento de la liquidación que corresponde a su cuota tributaria, ha hecho que en algunas ocasiones retarden la entrega de su producto a la Diputación Provincial titular del mismo, incluso que, se resistieran a su entrega con la excusa de la insuficiencia que padecen las arcas municipales. Esto colocaba a las Diputaciones Provinciales en una situación de indefensión que llevó al legislador en el año 1999 a modificar la Ley de Haciendas Locales en este punto con la intención de facilitar la información y garantizar la entrega del producto recaudatorio que los Ayuntamientos debían realizar a la Corporación Provincial, permitiendo, si fuera necesario, la retención con cargo a la participación en los tributos del Estado de los Ayuntamientos “rebeldes”.

<sup>672</sup> CALVO ORTEGA, R.: Constitución y Haciendas Locales. op. cit., pág. 573.

provincial. La ley hace una especial mención a las tasas por la edición de anuncios, suscripción y venta del Boletín Oficial de la Provincia, no sólo porque constituye un recurso específico de la Hacienda provincial, sino también porque la procedencia y legitimidad de este recurso se ha visto cuestionada por diferentes pronunciamientos jurisprudenciales<sup>673</sup> hasta la introducción, ex profeso, del apartado 2º en el artículo 132 TRLHL, y la posterior promulgación de la Ley 5/2002, de 4 de abril, Reguladora de los Boletines Oficiales de la Provincia, que establecen categóricamente la procedencia de la tasa por este tipo de servicios, y su titularidad a favor de las Diputaciones Provinciales.

Por lo que respecta a las contribuciones especiales provinciales se reconocen en los mismos términos que las municipales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios de competencia provincial.

Por su parte, el recargo provincial sobre el IAE se trata de un tributo que las Diputaciones pueden exigir a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que los previstos para los Ayuntamientos de la Provincia por dicho impuesto. Consiste en un porcentaje único, no superior al 40 por ciento, sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en la ley, cuya gestión se lleva a cabo por el Ayuntamiento titular del impuesto matriz, juntamente con las liquidaciones municipales.

Nos encontramos, no obstante, ante una figura atípica, por su excepcionalidad, en el sistema de financiación local, cuya evolución (caracterizada por las dificultades en su recaudación antes comentadas y por su pérdida de aplicación práctica a raíz de la reforma del impuesto operada con efectos desde el año 2003), la ha situado más cerca de la naturaleza de un recurso subvencionado que de un impuesto provincial en sí mismo.

Además de lo anterior, las Diputaciones y entes asimilados perciben las cuotas provinciales del IAE, y la parte proporcional en el reparto de las cuotas nacionales de este impuesto que, aunque se perciben vía presupuestos del Estado, no dejan de ser en su origen ingresos de naturaleza tributaria.

**2. Los recursos de Derecho Público provinciales de naturaleza no tributaria.** Las peculiaridades provinciales de este tipo de recursos se centran en la cesión y participación en los tributos del Estado, y en las asignaciones complementarias con cargo a los presupuestos del Estado.

El TRLHL prevé un sistema dual en función de la naturaleza del Ente subvencionado:

- Provincias de régimen común y Comunidades Autónomas uniprovinciales que, a la entrada en vigor de la ley, no hubiesen integrado su participación en tributos del Estado como entidad análoga a las Provincias en la que les pudiese corresponder con arreglo a su naturaleza institucional como Comunidad Autónoma.
- Provincias no incluidas en el anterior apartado.

---

<sup>673</sup> Entre los pronunciamientos en contra de esta tasa como recurso provincial se encuentran la STSJ de Aragón, de 2 de febrero de 1998, o la STSJ de Castilla y León, de 8 de febrero de 1999.



Respecto a las primeras, la cesión en los impuestos del Estado se realiza por los siguientes porcentajes e impuestos, siempre que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas:

- a) El 0,9936 por ciento de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) El 1,0538 por ciento de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada Provincia o ente asimilado.
- c) El 1,2044 por ciento de la recaudación líquida imputable a cada Provincia o ente asimilado por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.

Las bases o rendimientos sobre los que se aplicarán los porcentajes anteriores se determinan con arreglo a lo dispuesto en los preceptos que regulan la cesión tributaria a los Municipios, y al igual que lo previsto para la cesión municipal, los entes beneficiados no podrán asumir, en ningún caso, competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se les cede, así como tampoco en materia de revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, cuya titularidad y ejercicio corresponde exclusivamente al Estado.

Al igual que para la cesión municipal, el legislador establece un complejo sistema de reglas para determinar el alcance de la cesión de cada uno de los impuestos estatales afectados.

Simultáneamente, se prevé la participación de este tipo de entes provinciales en el Fondo Complementario de Financiación, cuyo importe se determina, para cada ejercicio y para cada Provincia, aplicando un índice de evolución a la participación que le corresponda, por este concepto, en el año 2004 (tomado como año base del nuevo modelo). La fórmula y el índice de evolución funcionan con la misma mecánica que para la participación municipal.

Una tercera vía de ingreso para estas entidades viene determinada por la financiación de la asistencia sanitaria, concretamente para el mantenimiento de los centros sanitarios de carácter no psiquiátrico, que mantengan estas Entidades como servicio público. Su cuantía se determinará, anualmente, aplicando el índice de evolución a la cuantía del año precedente, estableciéndose como cuantía inicial la determinada para el año 2003 en los Presupuestos Generales del Estado para ese año<sup>674</sup>.

Para las Provincias incluidas en el segundo grupo, se prevé el sistema de participación tradicional, basado en el incremento, para cada ejercicio, del montante previsto en el año 2003 -que se adopta como año base- en concepto de financiación incondicionada<sup>675</sup>,

---

<sup>674</sup> Determinada con arreglo a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 66 de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.

<sup>675</sup> Calculada según lo dispuesto en los apartados cuatro, cinco y siete del artículo 66 de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.

mediante la aplicación de un índice de evolución que sigue el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado.

Por lo que respecta a las asignaciones complementarias en los Presupuestos del Estado, diferentes a las ya expuestas, cabe destacar las siguientes:

- Subvenciones del Estado a los Planes Provinciales de Cooperación. Se trata de subvenciones de capital para cofinanciar el plan provincial de obras y servicios que aprueban las Diputaciones Provinciales con carácter anual. Estas cantidades son consignadas por montante global aunque su entrega se realiza individualmente, para cada actuación cofinanciada, conforme va ejecutándose la obra, o estableciéndose el servicio, en el Municipio destinatario.
- Participaciones en las Apuestas Mutuas Deportivas del Estado, según el reparto correspondiente a cada ente del total asignado para la financiación provincial. Este recurso tiene carácter de transferencia corriente para la Entidad provincial o asimilada.
- Participación en las cuotas eléctricas y compensación por la exención del IAE de centrales hidroeléctricas radicadas en el ámbito provincial o insular.

Existe una singularidad provincial respecto a las operaciones de crédito, consistente en que la legislación habilita una operación especial de crédito para aquellas entidades que presten el servicio de recaudación municipal a favor de los Ayuntamientos de su territorio, que tiene por finalidad anticipar a los Ayuntamientos gestionados hasta el 75 por ciento de la recaudación previsible en los impuestos del IBI e IAE. La particularidad de esta operación especial de crédito, que debe concertarse en todo caso a corto plazo, está en que se excluye del cumplimiento de los requisitos generales para acceder al endeudamiento público local<sup>676</sup>.

Además de estos ingresos de procedencia estatal, cada Comunidad Autónoma suele incluir en sus respectivos presupuestos dotaciones a favor de los entes provinciales o insulares radicados en su territorio, destinados a sufragar gastos de obras o servicios ordinarios (como la cofinanciación autonómica del plan de obras y servicios provincial) y, especialmente, los gastos generados por servicios propios de las Comunidades Autónomas, que son prestados, impropriamente, por el ente provincial (como el mantenimiento de centros de información turística o institutos de la mujer).

**3. Los ingresos de Derecho Privado.** Aunque el TRLHL no prevé este tipo de ingresos en el Título III, dedicado a la financiación provincial, hay que entenderlo disponible por la remisión genérica del citado Título al artículo 2 de la misma ley. Por lo que constituyen ingresos de derecho privado de las entidades provinciales y entes asimilados, los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. Estos ingresos gozan de la misma afectación que vincula a los ingresos patrimoniales de los Municipios.

---

<sup>676</sup> Sobre la especialidad de esta operación ya se pronunció el Tribunal Supremo en sentencia de 7 de octubre de 1996.

## D) LOS BENEFICIOS FISCALES

La regulación de los beneficios fiscales es otro de los elementos esenciales de la estructura de un tributo que goza de reserva de ley estatal<sup>677</sup>, por la vinculación de estos al poder tributario originario del Estado. De ahí la redacción originaria del artículo 9 TRLRHL que declara como regla general que «*No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales*».

Las conclusiones que sacamos en la lectura del precepto se pueden sintetizar en las siguientes:

- Los beneficios fiscales en los tributos locales podrán aparecer previstos en cualquier norma legal, incluyendo, además de la propia Ley de Haciendas Locales, las leyes de presupuestos del Estado<sup>678</sup>, y los Tratados Internacionales.
- Las Comunidades Autónomas no podrán declarar, en ningún modo, beneficios en los tributos locales de los Municipios y Provincias de su territorio. Así, además, lo ha entendido conjuntamente la doctrina y la jurisprudencia<sup>679</sup>.

Desde luego, se trata de un principio general excesivamente prudente, y restrictivo, con el margen de autonomía financiera local, que no encajaba en la doctrina del Tribunal Supremo<sup>680</sup> según la cual la reserva de ley en el establecimiento de bonificaciones tributarias es perfectamente compatible con la graduación de la cuantía y determinación de los beneficios por vía reglamentaria.

Tampoco esta visión excesivamente restrictiva del legislador originario ha encontrado seguidores en la doctrina local, más bien al contrario. Y así Lozano Serrano<sup>681</sup> sostiene que, en un planteamiento de *lege ferenda*, puede sostenerse la posibilidad, e incluso la conveniencia, de reconocer a los Entes locales la posibilidad de introducir beneficios en sus propios tributos, basándose en los siguientes argumentos:

- El contenido material de la autonomía financiera local permite adaptar a las condiciones particulares de gestión económica del Ente los instrumentos a través de los cuales obtienen sus recursos estos entes.

---

<sup>677</sup> Sobre las exigencias de la legalidad tributaria en el establecimiento y modificación o supresión de beneficios fiscales, el Tribunal Constitucional ha sentado doctrina a partir de la sentencia 6/1983, de 4 de febrero.

<sup>678</sup> La redacción de la originaria Disposición adicional novena habilitaba también a las Leyes de Presupuestos del Estado para establecer beneficios fiscales en los tributos locales.

<sup>679</sup> RUBIO DE URQUÍA, J.L. recoge expresamente esta conclusión en *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Abella, Madrid, 1989, pág. 86.

<sup>680</sup> STS 22 de marzo de 1995, Sala Tercera, FJ 5º.

<sup>681</sup> LOZANO SERRANO, C.: *La concesión de exenciones en los tributos locales*, op. cit., pág. 556.

- Resulta imposible separar la competencia en el establecimiento de tributos y la competencia en la introducción de beneficios en los mismos.
- La reserva de ley estatal no puede llegar a definir exhaustivamente los tributos locales hasta el punto de no dejar margen de actuación a la autonomía financiera local.
- Es preciso conciliar el principio de reserva de ley y el de autonomía local.
- Para conseguir la “subsistencia equilibrada” de ambos principios, podría utilizarse la fórmula empleada en la conciliación financiera Estado/Comunidades Autónomas, a través de una ley marco (similar a la LOFCA), que acotara las materias imponibles respecto de las que las Entidades locales pueden ejercer su poder tributario, dejando en manos de estos la concreción de los elementos configuradores del tributo, entre ellos las exenciones.

Quizá por alguno de estos argumentos, el legislador estatal “matizó” posteriormente el artículo -mediante la Ley 51/2002-, introduciendo un segundo apartado según el cual: *«No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la Ley»*.

Esta concesión a la autonomía local por el legislador ya se había iniciado por medio de la reforma operada por la Ley 50/1998, mediante la que ampliaba el margen de maniobra para conceder o no y, en su caso, graduar, otros beneficios fiscales en los tributos locales que los que inicialmente marcaba la Ley de Haciendas Locales.

También es creación de la Ley 51/2002 la introducción de un supuesto general de beneficio fiscal, que permite, en las condiciones que puedan prever las ordenanzas fiscales, establecer una bonificación de hasta el 5 por 100 de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos, o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

Creemos realmente acertada esta introducción puesto que la experiencia en la gestión recaudatoria local demuestra que la domiciliación bancaria de tributos contribuye a la eficacia recaudatoria, de modo que la posible merma de ingresos que provoca la bonificación, tiene menos repercusión que las dificultades que origina el cobro de estas deudas por el procedimiento ejecutivo. Además, no abundan en la legislación financiera local instrumentos flexibles con los que la Entidad local pueda graduar su política fiscal, puesto que otro de los aspectos que ofrece la concesión de beneficios fiscales es su consideración como instrumento de política fiscal (o de economía) local, que permite que la Corporación local adapte las exigencias tributarias a las condiciones particulares de su población o de su territorio<sup>682</sup>.

Como consecuencia de las sucesivas reformas que se han producido en el sistema tributario local, primero con la promulgación de la propia Ley de Haciendas Locales, y más

---

<sup>682</sup> Este particular ha sido analizado en *Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica*, por MARTÍN QUERALT, J., Revista Española de Derecho Financiero, núm. 6. 1975.

tarde con sus sucesivas modificaciones, se ha hecho necesario crear un régimen transitorio específico para los beneficios fiscales locales. Inicialmente, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, en su disposición transitoria primera, declaró suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de régimen local, sin que su vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en ese texto refundido. Junto a esta previsión genérica, se establece un régimen transitorio específico para los impuestos municipales en las disposiciones transitorias tercera, cuarta y quinta del Texto Refundido de la Ley.

Un último aspecto de los beneficios fiscales viene definido por la correlativa compensación que comporta su introducción por el Estado para las Entidades locales perjudicadas, al sentar la obligación de que las Leyes estatales que establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinen las fórmulas de compensación a favor de las Entidades Locales que procedan, con el fin de que no soporten éstas la menor recaudación derivada de los beneficios fiscales establecidos por el Estado en los tributos locales<sup>683</sup>.

#### **E) LOS RÉGIMENES ESPECIALES Y EXCEPCIONALES**

El TRLHL recoge bajo la denominación Regímenes Especiales, una serie de reglas especiales y/o excepcionales al sistema de financiación expuesto para los Municipios y las Provincias de régimen común. Estos regímenes especiales se justifican por el ámbito geográfico y/o demográfico de los territorios afectados, que le acarrea desigualdades o perjuicios adicionales en la prestación de los servicios a los que les obliga la legislación de régimen local. Por esta razón, el legislador habilita un régimen especial (a veces unas simples compensaciones adicionales), con la intención de situar en términos de igualdad la hacienda de los territorios afectados respecto a la del resto de Entes locales españoles. Se trata de unos regímenes especiales *ex lege*, por encontrar su legitimación en la legislación ordinaria de financiación local.

Pero, además de estos, el sistema financiero local español prevé un segundo tipo de regímenes especiales, que debemos calificar más bien de excepcionales, cuya justificación se encuentra en el reconocimiento constitucional a unos derechos históricos o forales que tradicionalmente han arrastrado las haciendas de algunos territorios españoles. En este caso, las especialidades derivan directamente del reconocimiento constitucional al hecho singular de los territorios forales, por lo que el legislador estatal articula unas leyes especiales, fuera del ordenamiento básico y común que se supone sienta la ley de haciendas locales, que regulan particularmente la Hacienda foral en armonía con el sistema de cupos que históricamente ha regido sus respectivas haciendas.

---

<sup>683</sup> No obstante, por razones de sistemática, esta previsión ya ha sido analizada en el apartado dedicado a las ayudas compensatorias del Estado a favor de los Municipios, por lo que a ella nos remitimos.

**1. Los regímenes especiales.** El Título V del TRLHL regula los regímenes especiales a través de cinco capítulos que corresponden a otros tantos ámbitos geográficos y/o demográficos concretos. La distinción subjetiva es variable, puesto que en unos casos se hace corresponder con una ciudad, en otros con el ámbito insular equiparable a la Provincia, y en otros afectan a todos los entes locales que integran un determinado territorio. Siguiendo la sistemática de la ley, se distinguen los siguientes regímenes:

**a) Baleares.** Según el TRLHL, los Consejos Insulares de las Illes Balears dispondrán de los mismos recursos que se reconocen a las Diputaciones Provinciales. Se trata de una regla propia del sistema de financiación provincial puesto que afecta a los Consejos Insulares, que son los órganos de gobierno insular, por lo que se equiparan a las Diputaciones Provinciales de régimen común<sup>684</sup>. En realidad, de la redacción del precepto no se desprende que exista una regla especial para estas entidades locales, más bien al contrario, por lo que no se justifica muy bien su ubicación en este Título. Quizá la intención del legislador haya sido la de mencionar expresamente estos territorios en la ley para evitar la confusión que pudiera generar la falta de alusión al gobierno (cuya única particularidad administrativa radica en su doble condición de órganos representativos de una Entidad local y órganos autonómicos<sup>685</sup>) y territorios insulares en el resto de los preceptos.

**b) Canarias.** Las Entidades Locales Canarias gozan de un sistema complejo que parte del sistema de recursos regulados en la ley básica, enriquecido con las previsiones recogidas en la legislación reguladora del régimen económico-fiscal especial del archipiélago (Ley 20/1991, de 7 junio)<sup>686</sup>.

La única previsión especial que regula expresamente el TRLHL -en su disposición adicional undécima- afecta a la participación de los Cabildos y de los Ayuntamientos canarios en los impuestos del Estado, estableciendo -por reenvío a su ley especial-, que únicamente se les cederá el porcentaje correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los Impuestos Especiales sobre Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, cuyas cuantías se deducirán de su asignación con cargo al fondo complementario de financiación.

---

<sup>684</sup> Las peculiaridades jurídicas y administrativas de estos órganos se encuentran reguladas en la Ley 8/2000, de 27 de octubre, de los Consejos Insulares de la Comunidad Autónoma Balear, y en la Ley 30/1998, de 29 de julio, del Régimen Especial de las Illes Balears.

<sup>685</sup> La STS de 26 de junio de 1998 diserta sobre la doble naturaleza de estos órganos.

<sup>686</sup> El Tribunal Constitucional, en la sentencia de 30 de enero de 2003, se pronuncia sobre la constitucionalidad de algunos de los aspectos que regula la legislación económica-fiscal canaria. Véanse también las SSTCC 62/2003, de 27 de marzo; 72/2003, de 10 de abril; y 137/2003, de 3 de julio. Para un análisis doctrinal, puede consultarse *Código Fiscal de Canarias. Régimen económico-fiscal. Comentarios y formularios* de ROMERO PI, J., Canarias. 1994.

Por su parte, la legislación del régimen económico-fiscal especial de Canarias<sup>687</sup> establece como ingresos propios de sus haciendas el Impuesto General Indirecto Canario, que se trata de un impuesto estatal de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios, con carácter oneroso, realizadas por empresarios y profesionales, de manera habitual u ocasional, así como las importaciones de bienes cualquiera que sea la condición del importador, que se devenguen en el territorio insular; y el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, que es un impuesto estatal indirecto que grava la producción o elaboración, así como la importación de toda clase de bienes muebles corporales en las islas Canarias, de acuerdo con la Ley y sus disposiciones de desarrollo.

**c) Ceuta y Melilla.** La financiación de las ciudades de Ceuta y Melilla se encuentra integrada por los recursos previstos en sus respectivos Estatutos.

Su participación en los tributos del Estado se rige por mismas reglas aplicables a la participación de las Provincias en dichos tributos.

La única particularidad marcada por el TRLHL viene dada por el establecimiento general de una bonificación especial del 50 por ciento de las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales que se devenguen en ambas ciudades.

Por su parte, la legislación sectorial -Ley 8/1991, de 25 de marzo, en la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de 1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social-, introduce la más importante singularidad del sistema de financiación de estas ciudades con la articulación del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla<sup>688</sup> (antiguo Arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla), que es un impuesto local aplicable en el ámbito territorial de las Ciudades de Ceuta y Melilla, pero que se integra en la normativa general recogida de Haciendas Locales (TRLHL) en todos los aspectos relativos a la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos. Este impuesto grava, además de la importación, la producción interna de toda clase de bienes muebles dentro de los territorios de ambas ciudades.

**d) Madrid y Barcelona.** Finalmente, en atención a la especial dimensión de estas ciudades, y por los servicios que acogen y prestan, el legislador habilita la posibilidad de un régimen especial para los Municipios de Madrid y Barcelona, del que la ley básica de Haciendas locales será supletoria.

---

<sup>687</sup> Creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, y desarrollado por el Real Decreto 2538/1994, de 29 diciembre.

<sup>688</sup> Sobre la procedencia de este impuesto se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Europea en sentencia de 7 de diciembre de 1995, en el recurso interpuesto por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ceuta contra el Ayuntamiento de la misma ciudad. También el TSJ de Ceuta y Melilla declaró, en sentencia de 13 de julio de 1998, que el impuesto no constituía exacción equiparable al derecho de aduana no vulnera los artículos 9, 12 y 95 del Tratado CEE.

Esta previsión especial para las grandes ciudades no es una invención de la Ley de Haciendas locales, ya en el régimen preconstitucional se dictó a tal efecto el Texto Articulado de la Ley Especial para el Municipio de Madrid y el Texto Articulado de la Ley Especial para la ciudad de Barcelona (mediante sendos Decretos 1674/1963, de 11 de julio; y 1166/1960, de 23 de mayo), cuyos Títulos III se encargaban de regular un régimen financiero especial para una y otra. Sin embargo, pese a la previsión del legislador (de la que los Estatutos de Autonomía aplicables se hacen eco<sup>689</sup>), lo cierto es que durante mucho tiempo no se ha promovido ningún proyecto normativo que abordara estas cuestiones, a pesar de las continuas reivindicaciones desde los sectores afectados pidiendo su regulación. Para salvaguardar la contingencia de un vacío legal, la disposición transitoria séptima TRLHL establece que, en tanto no se aprueben las leyes especiales, serán de aplicación directa a los Municipios de Madrid y Barcelona los preceptos contenidos en esta ley.

Este inmovilismo se ha roto recientemente, mediante la aprobación por el Consejo de Ministros, en sesión de 29 de julio de 2005, de la Carta Municipal de Barcelona<sup>690</sup>, una norma que reconoce un estatus especial a la ciudad, con más competencias para el Ayuntamiento y, en lo que aquí interesa, con una nueva financiación.

**e) Municipios con población no superior a 5.000 habitantes.** Al margen del Título V, dedicado expresamente a los Regímenes municipales especiales, encontramos algunas alusiones dispersas en el articulado de la ley para los Municipios con población no superior a 5.000 habitantes (especialmente la que regula las prestaciones personal y de transporte para la realización de obras locales), que permiten hablar de un régimen especial para los Municipios de esta dimensión, a pesar de no haberlo declarado como tal la Ley de Haciendas Locales. No obstante, las principales particularidades de estos Municipios se encuentran en su régimen contable y fiscalizador.

---

<sup>689</sup> En el caso de la ciudad de Madrid, la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, en su artículo 6 se refiere específicamente a este régimen especial.

<sup>690</sup> Aunque durante esta etapa de inmovilismo se evacuó la Ley 22/1998, de 29 de diciembre, de la Carta Municipal de Barcelona, en su articulado no se hacía ninguna mención al régimen financiero municipal, únicamente se regulaba el régimen orgánico, funcional y competencial de la ciudad. Sin embargo, su aprobación marcó el inicio de las peticiones formales de una nueva financiación municipal, por lo que han pasado ocho años desde que el Pleno municipal y el Parlamento de Cataluña demandaron una legislación financiera específica para la capital de la Comunidad Autónoma. El texto definitivo, consensuado por las tres Administraciones territoriales, será tramitado como proyecto de ley mediante su remisión a la Cortes para la aprobación definitiva.

En cuanto al contenido en sí del texto, el régimen financiero especial propuesto incluye especialidades en la regulación de algunos tributos municipales, y en materia contable y control de la Hacienda municipal. Asimismo, se regula una nueva fórmula de participación en los tributos del Estado, que incluye como novedades la financiación de instituciones con amplia proyección y relevancia para el Municipio, y la financiación de su área metropolitana de influencia.



**2. Los regímenes excepcionales.** Además de los regímenes especiales anteriores, la Constitución Española ampara la existencia de sistemas financieros disímiles, derivados del hecho diferencial que los territorios forales han conservado a lo largo de su evolución histórica. Se trata de verdaderos sistemas financieros, que coexisten con el sistema común, puesto que, al contrario que los anteriores, no parten de éste y regulan especialidades, sino que profundizan en la autonomía financiera local de sus beneficiarios, y su regulación se realiza fuera de la norma básica. Por ello la propia ley establece, en su artículo 1.2., que su ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

Nos encontramos ante un título constitucional (y no autonómico como ha precisado el Tribunal Constitucional<sup>691</sup>), cuya actualización ha de llevarse a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, sin que pueda extenderse por analogía a otros territorios autonómicos<sup>692</sup>. De modo que lo que garantiza la Constitución es la foralidad, esto es, un régimen propio de autogobierno territorial para cada territorio histórico, consistente en un haz de facultades, potestades o privilegios, ejercidos históricamente en forma de derechos subjetivos, susceptibles de traducción a competencias, que transmiten una imagen identificable con este régimen foral tradicional.

Sobre esta base, ya la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local contuvo, en su Disposición Adicional 2ª, una salvaguarda general a favor del régimen foral de los territorios históricos del País Vasco -que reitera el TRLHL en su Disposición Adicional 8ª<sup>693</sup>-, y otro tanto, en su Disposición Adicional 8ª, para Navarra.

**a) País Vasco.** El Régimen Foral de los Territorios Históricos del País Vasco (Vizcaya, Álava y Guipúzcoa) fue actualizado de conformidad con la disposición adicional primera de la CE, y en lo que se refiere a su vertiente financiera, por el Título III -«Hacienda y Patrimonio»- de su Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica de 18 de diciembre de 1979. En base a este reconocimiento, se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (inicialmente mediante la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y posteriormente con la actual Ley 12/2002, de 23 de mayo), que es el instrumento encargado de regular las especialidades de los impuestos estatales y locales en estos territorios.

---

<sup>691</sup> STC 123/1984, de 18 de diciembre.

<sup>692</sup> La STC 214/1989, de 21 de diciembre, negó su extensión a las Comunidades de Cataluña y Galicia, que reivindicaron el mismo tratamiento basándose en la asunción del mismo nivel de competencias en materia de régimen local que la Comunidad del País Vasco.

<sup>693</sup> Según la DA 8ª: «Los Territorios Históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás corporaciones locales, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma».

En lo que afecta a los tributos locales, el Concierto establece normas específicas para la ordenación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Y para los restantes tributos locales, se manifiesta la potestad de los territorios históricos para mantener, establecer y regular un régimen tributario propio, con sujeción a la estructura general de los tributos y precios públicos locales vigente en territorio común. Como limitación genérica, se prohíbe la creación de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas de las vigentes en territorio común, cuyo rendimiento pudiera ser trasladado o repercutido fuera del País Vasco.

Fue la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de Territorios Históricos, la que atribuyó a las Diputaciones Forales de las tres Provincias la competencia exclusiva para la regulación de la Hacienda local en los términos previstos en el Concierto Económico, de modo que las normas que regulan las Haciendas locales en estos territorios entran en vigor con su publicación en el Boletín Oficial de cada una de las Diputaciones Forales.

**b) Navarra.** En materia de Haciendas locales, Navarra ha contado siempre con un régimen propio y específico. La Ley Paccionada de 6 de agosto de 1841 todavía mantiene la atribución a los Ayuntamientos navarros de las facultades relativas a la administración económica inferior de los fondos, derechos y propiedades de los pueblos, que se ejercen bajo la dependencia de la Diputación Provincial, con arreglo a su legislación especial.

La Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico con el Estado (actualizada por la ley 25/2003, de 15 de julio), que se dicta también al amparo de la disposición adicional primera de la CE, legitima la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (con sus sucesivas modificaciones), la cual, a su vez, acoge la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Fuero Navarro, que toma en consideración el espíritu de la Ley Paccionada. Este enjambre normativo viene a garantizar, como mínimo, la autonomía financiera que se reconozca para los demás Municipios de la Nación, mediante la existencia de la imposición municipal autónoma y de la participación de las Haciendas locales en los tributos de la Comunidad Foral y en los del Estado, y regula un sistema competencial compartido entre la Comunidad Foral de Navarra y los Ayuntamientos navarros en el establecimiento y regulación de los tributos locales. No obstante, la jurisprudencia ha acotado el poder tributario foral, aceptando la imposición de límites al mismo que impidan establecer diferencias que afecten al principio de seguridad jurídica, a las condiciones básicas del deber de contribuir, y al tratamiento común de los contribuyentes frente a la Administración<sup>694</sup>.

Para evitar lagunas en el sistema foral, se acude con preferencia al carácter autointegrador del régimen tributario foral y, sólo en su defecto, al régimen común que sienta la Ley de Haciendas Locales.

---

<sup>694</sup> Especialmente esclarecedora resulta la STSJ Navarra de 9 de febrero de 1998.

## F) RECURSOS DE LAS RESTANTES ENTIDADES LOCALES

El Título IV TRLHL agrupa, bajo la denominación «*Recursos de otras entidades locales*», la regulación financiera de las Entidades supramunicipales e inframunicipales, en sus capítulos I y II, respectivamente.

Al encontrarnos con entidades intermedias, se superponen las fuentes normativas, cuya aplicación va de abajo hacia arriba (norma de creación, normativa autonómica y, con carácter supletorio, las disposiciones que prevé el Texto Refundido para los recursos de los Municipios), con el respeto obligado a las previsiones básicas de la normativa de haciendas locales.

No obstante, dado que la generalidad de Comunidades Autónomas ha asumido competencias en materia de régimen local (entre las que se encuentran la posibilidad de regular el régimen de este tipo de entidades, y concretar su régimen económico y financiero), el legislador estatal se muestra cauteloso y parco en las previsiones financieras para las mismas<sup>695</sup>.

**1. Entidades supramunicipales.** Como denominador común al régimen económico de estas entidades de base asociativa, podrán establecer y exigir tasas, contribuciones especiales<sup>696</sup> y precios públicos, así como contraer ingresos de derecho privado y operaciones de crédito. En ningún caso podrán exigir los impuestos municipales, ni la participación en los tributos del Estado.

A continuación de esta regla general se establecen una serie de especialidades para cada una de las entidades supramunicipales “típicas”, que complementan sus recursos genéricos:

- Las Áreas Metropolitanas podrán establecer un recargo máximo del 0,2 por 100 sobre la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de su territorio<sup>697</sup>, y podrán recibir subvenciones finalistas, vía Presupuestos Generales del Estado, para

---

<sup>695</sup> La STC 233/1999, de 16 de diciembre, ratificó la preponderancia de la normativa autonómica para acometer la regulación de estas entidades. Y sobre la constitucionalidad de las previsiones del TRLHL para regular el régimen financiero de estas Entidades, puede consultarse la STC 233/1999, de 16 de diciembre.

<sup>696</sup> En los supuestos de establecimiento de contribuciones especiales por estas Entidades, los Ayuntamientos asociados ostentan la condición de sujetos pasivos. Las cuotas señaladas a los Ayuntamientos, en calidad de contribuyentes, son compatibles con las que los propios Ayuntamientos puedan imponer con motivo de los gastos ocasionados por las subvenciones, auxilios o cualquier otra forma de cooperación que hayan prestado a las obras públicas, instalaciones o servicios de las Entidades a que pertenezcan.

<sup>697</sup> Esta posibilidad ha permanecido en desuso, con la excepción del recargo exigido por la Entidad Municipal de Transporte de Barcelona, sobre procedencia se pronunció el Tribunal Supremo, en sentencia de 6 de julio de 2000.

la financiación de aquellos servicios específicos que constituyan el objeto de las mismas.

- Las Mancomunidades y otras Entidades asociativas dispondrán de las aportaciones de los Municipios que las integran, de acuerdo con lo establecido en los Estatutos de creación.
- La alusión al régimen financiero de las Comarcas se hace por exclusión, prohibiéndose la posibilidad de exigir impuestos, recargos o participar en los tributos del Estado.

**2. Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio.** Las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio carecen de impuestos propios y de participación en los tributos del Estado, pero, en compensación, el legislador les dota de la posibilidad de participar en los tributos del Municipio al que pertenezcan. En todo caso, corresponde al legislador autonómico determinar sus recursos entre los restantes previstos para los Municipios, incluida la prestación personal y de transporte.

El problema que se plantea en torno a la financiación de este tipo de entidades está en la dependencia del Municipio de origen, de modo que su sistema de financiación requiere previamente el beneplácito del Ayuntamiento matriz. Esta sumisión a la discrecionalidad del Ayuntamiento concesional ha planteado en numerosas ocasiones, y plantea aún, situaciones de conflicto e indefensión para el Ayuntamiento pedáneo que pretenda la emancipación financiera al margen de la voluntad de aquél. Esta falta de autonomía financiera contrasta con la relativa autonomía funcional y competencial con que dota el legislador estatal las Entidades sometidas a este régimen, lo que hace aconsejable acompañar una y otra legislaciones.

### **III. LA GESTIÓN Y APLICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES. LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA LOCAL**

En este apartado vamos a abordar los procesos que envuelven la gestión de los ingresos locales anteriormente expuestos, concibiendo la gestión en un sentido amplio e integrador, que incluya el procedimiento jurídico (tributario) de gestión del ingreso que informa toda actividad financiera pública sometida a reserva de ley; así como el proceso de gestión financiera (que se refiere al aspecto dinámico de esta actividad), y su planificación, entendidas como instrumentos de política económica local.

#### **A) IMPOSICIÓN, ORDENACIÓN Y REVISIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES. LA APLICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES**

El proceso genérico de gestión<sup>698</sup> de ingresos de la Hacienda pública española se encuentra sometido a un estricto sistema de previsiones normativas -especialmente en el caso de los ingresos de naturaleza tributaria-, amparado por el principio de reserva de ley estatal, que debe presidir toda intromisión en la esfera patrimonial de los particulares en el marco de un Estado de Derecho.

En base esto, y a la necesidad de articular un marco común a todas las Haciendas territoriales que regule el proceso de aplicación y ordenación de los ingresos públicos, el TRLHL al referirse a las funciones de gestión, inspección, recaudación y revisión de los ingresos de naturaleza pública local, hace una remisión en bloque a la normativa estatal.

No obstante, la doctrina ha matizado distintos grados en la técnica de reserva de ley, en función de la regulación más o menos agotadora que realice el legislador estatal de la materia. Y así, en los procedimientos de aplicación de los ingresos locales, las Entidades locales mantienen la posibilidad de intervenir en el proceso regulador, completando las disposiciones estatales en aquellos aspectos en los que estas no llegan al detalle normativo, de modo que se logra el difícil equilibrio entre la autonomía local y la reserva de actuación del Estado.

Esta mediación normativa local se instrumenta a través del acuerdo de imposición (excepto en el caso de los impuestos obligatorios), que, a su vez, podrá ir seguido de las Ordenanzas -manifestación directa de la potestad reglamentaria de las Entidades locales que nace del poder tributario derivado de las Entidades locales, *ex* artículo 133.2 CE-, que se configuran como el instrumento local oportuno para adaptar la normativa estatal al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de esta normativa.

---

<sup>698</sup> La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha introducido el concepto de “aplicación de los tributos” en la regulación del sistema tributario, para referirse al conjunto de actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios; a la gestión, inspección y recaudación; y a las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones.

**1. Imposición de ingresos públicos locales.** La regla general del sistema financiero local parte de la exacción voluntaria de los ingresos locales, de modo que el legislador estatal habilita un cuadro de figuras, y las autoridades locales deciden, en virtud de su autonomía constitucional, cuáles de ellas serán de aplicación en el ámbito territorial de influencia. Únicamente rompen esta regla los denominados impuestos obligatorios, esto es, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Según esto, con carácter general el Ente local impositor deberá adoptar un acuerdo de mediación para que el ingreso elegido sea de aplicación en su territorio -hasta ese momento virtualmente exigible-, y a esta actuación se le denomina acuerdo de imposición, de contenido y voluntad distinta al acuerdo o acto por el que la Entidad ordena ese ingreso, denominado acuerdo de ordenación. Consecuentemente, la supresión del ingreso necesitará, igualmente, de un acto formal de declaración expresa por la Corporación, en ambos casos reservada al Pleno como órgano colegiado máximo de representación de la voluntad local.

Todo acuerdo de imposición irá precedido del oportuno expediente que incluya los informes jurídicos y estudios económicos precisos para conocer las consecuencias de la entrada en vigor del acuerdo.

Por el contrario, los ingresos de exacción obligatoria son exigidos por los Ayuntamientos sin que medie voluntad local, por lo que resulta ocioso el acuerdo de imposición para estos supuestos.

**2. Ordenación de los ingresos públicos locales.** La ordenación reglamentaria de cualquier ingreso público local resulta obligada para concretar los supuestos de gestión, ordenación, liquidación, inspección, recaudación y revisión que afectan a esa figura, así como en la modificación de cualquiera de estas tareas, resultando, más que compatible, complementario al acuerdo de imposición que necesitan los ingresos públicos locales no impuestos directamente desde la normativa estatal.

La potestad reglamentaria financiera de las Entidades locales presenta manifestaciones diferentes en función de la naturaleza del tributo objeto de regulación, de modo que podemos distinguir las siguientes posibilidades de ejercicio de la misma:

**a) Ingresos públicos locales de naturaleza tributaria.** Se regulan a través de las Ordenanzas Fiscales, que es una variante jurídica especialmente diseñada para los recursos tributarios, por su carácter garantista, y por estar sometida a un procedimiento reforzado de aprobación y/o modificación.

Las Ordenanzas fiscales podrán dictarse con carácter general, para el desarrollo de la gestión, recaudación e inspección tributaria local (denominadas Ordenanzas fiscales generales); o con carácter particular, para regulación de una figura concreta, que, a su vez, podrá acordar su mera imposición, y/u ordenar la aplicación de la misma. Su contenido mínimo aparece definido en TRLRHL en función del supuesto en el que nos encontremos:

- Tributos obligatorios: El contenido de las Ordenanzas se limita a los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias de los respectivos impuestos, las fechas de su aprobación, y del comienzo de su aplicación. No media ningún acto previo de aplicación puesto que la exigencia del tributo deriva *ope legis* (IBI, IAE, IVTM).

- Tributos potestativos: La Ordenanza fiscal deberá contemplar, al menos, la determinación de los elementos esenciales del tributo; el régimen de declaración e ingreso; y las fechas de aprobación y el comienzo de su aplicación. Además, la aplicación del tributo necesitará la previa aprobación de la imposición, mediante el que los gestores locales acuerdan la exigencia del ingreso en su ámbito de influencia (resto de impuestos, tasas y contribuciones especiales).

**b) Ingresos públicos de naturaleza no tributaria.** Aunque el procedimiento para su establecimiento no se encuentra reglado en el TRLHL, en general, se acepta como procedimiento válido el previsto para la aprobación de las Ordenanzas comunes<sup>699</sup> (o no fiscales) cuyos trámites resultan menos restrictivos. Este sería el procedimiento adecuado para precios públicos, multas y sanciones o cánones, y en general, para los ingresos que pudieran afectar a una generalidad de receptores.

En otras ocasiones, el ingreso puede afectar a un o unos obligados al pago determinados, por lo que no se precisa el requisito de publicidad y generalidad, y su exacción se perfecciona con un mero acto o con un conjunto de actos administrativos singulares, como convenios o conciertos, o procedimientos de contratación (este sería el caso de los ingresos provenientes de subvenciones, operaciones de préstamo o depósitos a plazo).

**c) Ingresos de Derecho Privado.** Aunque su previsión se remite a las normas de derecho privado, su establecimiento suele necesitar de una actuación previa de normativa administrativa, instrumentada a través del correspondiente expediente administrativo. Tal es el supuesto de enajenación o arrendamiento sobre bienes patrimoniales, cuya efectividad necesita de un procedimiento previo de adjudicación regulado en la normativa contractual para las Administraciones Públicas.

El procedimiento para la aprobación y entrada en vigor de las Ordenanzas fiscales (reguladoras de los recursos de naturaleza tributaria), se encuentra definido en el TRLRHL con las siguientes fases:

---

<sup>699</sup> Según el artículo 84 LRBRL, Las Corporaciones locales podrán intervenir la actividad de los ciudadanos a través de los siguientes medios:

- a) Ordenanzas y Bandos.
- b) Sometimiento a previa licencia y otros actos de control preventivo.
- c) Órdenes individuales constitutivas de mandato para la ejecución de un acto o la prohibición del mismo.

El artículo 55 del TRRL amplía los Reglamentos como medio de intervención.

- Acuerdo provisional. Los acuerdos provisionales deben ser adoptados por acuerdo emitido por la mayoría simple del Pleno local<sup>700</sup>.
- Exposición pública y reclamaciones. El acuerdo provisional debe ser objeto de exposición en el tablón de anuncios de la Entidad durante treinta días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados (definidos en la propia ley<sup>701</sup>) podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

Para garantizar el principio de publicidad, las Entidades locales deberán publicar, los anuncios de exposición en el Boletín Oficial de la Provincia, o, en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial. Como refuerzo de esta garantía, las Diputaciones Provinciales, los órganos de gobierno de las Entidades supramunicipales y los Ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes deberán publicarlos, además, en un diario de los de mayor difusión de la Provincia, o de la Comunidad Autónoma uniprovincial.

- Acuerdo definitivo. Finalizado el período de exposición pública, las Corporaciones locales adoptarán los acuerdos definitivos que procedan, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado, en su caso, y aprobando la redacción definitiva de la Ordenanza, su derogación o las modificaciones a que se refiera el acuerdo provisional. En el caso de que no se hubieran presentado reclamaciones, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo hasta entonces provisional, sin necesidad de acuerdo plenario<sup>702</sup>.
- Publicación. En todo caso, los acuerdos definitivos, incluyendo los provisionales elevados automáticamente a tal categoría, y el texto íntegro de las Ordenanzas, o de sus modificaciones, habrán de ser publicados en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación.

Las Diputaciones Provinciales, Consejos, Cabildos Insulares y, en todo caso, las demás Entidades locales cuya población supere los 20.000 habitantes, editarán el

---

<sup>700</sup> Una de las novedades más destacables introducida por la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local en la legislación básica de régimen local fue la supresión del requisito de mayoría absoluta para la aprobación de este tipo de Ordenanzas tan vinculadas al presupuesto (que se aprueba por mayoría simple). Con esto se flexibiliza el régimen tributario local, que en muchas ocasiones se mantenía anquilosado y falto de adaptación por la dificultad que supone la concurrencia de la mayoría cualificada en la vida pública local.

<sup>701</sup> Ostentan la consideración de legitimados a los efectos de las reclamaciones:

- a) Los que tuvieran un interés directo o resulten afectados por tales acuerdos.
- b) Los Colegios Oficiales, Cámaras Oficiales, Asociaciones y demás Entidades legalmente constituidas para velar por los intereses profesionales, económicos o vecinales, cuando actúen en defensa de los que le son propios.

<sup>702</sup> Lo que constituye una nueva concesión para agilizar el procedimiento.



texto íntegro de las Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico correspondiente.

Los textos vigentes se mantendrán a disposición pública, debiendo expedirse copias de las Ordenanzas Fiscales publicadas a quienes las demanden.

- En cuanto a la entrada en vigor, se produce al día siguiente de su publicación<sup>703</sup>. En el caso de las Ordenanzas y Reglamentos de naturaleza no fiscal, se hace preciso el transcurso de 15 días hábiles desde la recepción de la comunicación del acuerdo por la Administración estatal y autonómica para su entrada en vigor.

Por su parte, el procedimiento de aprobación y modificación de los restantes ingresos locales, será el previsto con carácter general en la legislación administrativa local para las Ordenanzas y Reglamentos comunes<sup>704</sup> (cuando estemos ante un ingreso de efectos generales), o para el resto de los actos administrativos, si se dirige a unos destinatarios particulares o concretos.

**3. Revisión de los ingresos de Derecho Público local.** La reforma operada por la Ley 50/1998 en el artículo 14 del TRLRHL, ha consolidado un sistema de revisión propio de los Entes locales, y diferenciado del régimen de revisión que se prevé con carácter general en la normativa tributaria del Estado, a través del recurso de reposición local.

Este recurso especial tiene carácter preceptivo u obligatorio en el ámbito local para la impugnación de los actos dictados por las Entidades Locales en vía de gestión de sus tributos propios y de los restantes ingresos de Derecho público de carácter no tributario, y constituye un paso previo a la vía jurisdiccional contencioso-administrativa, aunque no siempre se ha entendido así por la jurisprudencia<sup>705</sup>.

---

<sup>703</sup> La Disposición Adicional primera de la LRHL ha modificado los artículos 107.1 y 111 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, omitiendo el plazo de reclamación que se concede al Estado y Comunidad Autónoma para posibles impugnaciones del acuerdo.

<sup>704</sup> Según el artículo 49 de la Ley 7/1985:

- a) Aprobación inicial por el Pleno -o Comisión de Gobierno en caso de delegación-.
- b) Información pública y audiencia a los interesados por plazo mínimo de treinta días para la presentación de reclamaciones y sugerencias.
- c) Resolución de todas las reclamaciones y sugerencias presentadas dentro del plazo y aprobación definitiva por el Pleno.
- d) Si no se hubiera presentado ninguna reclamación o sugerencia, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo hasta entonces provisional.

<sup>705</sup> Para un análisis jurisprudencial detallado sobre la preceptividad de este recurso puede consultarse *La nueva configuración del recurso de reposición en el ámbito local. Naturaleza preceptiva o potestativa* de VALENZUELA VILLARRUBIA, I., El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, nº 14, 1999.

La excepción a la regla general de procedencia de este recurso administrativo viene de la mano de los actos de gestión censal y de determinación de cuotas realizados por la Administración Tributaria del Estado en el Impuesto sobre Actividades Económicas, y los de gestión catastral en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para cuya revisión se articula la vía económico-administrativa, por encontrarnos ante competencias titularidad del Estado. En estos casos, el recurso de reposición actúa con carácter potestativo y previo a la vía económico-administrativa, que en todo caso resulta obligada antes de acudir a la jurisdicción especializada.

Este régimen general de impugnación puede verse alterado por el régimen de delegación de competencias habilitado en el TRLRHL, de modo que los actos de gestión dictados en el ejercicio de competencias delegadas, serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al ente titular de la misma.

Por su parte, contra los acuerdos de aprobación definitiva de las Ordenanzas reguladoras de ingresos, cabrá directamente el recurso contencioso-administrativo, en los plazos y forma previstos en la Ley de esta jurisdicción, sin perjuicio de la vía indirecta que admiten los tribunales y juzgados contra su articulado, a través de la impugnación de un acto de aplicación de la misma que se fundamente en la antijuridicidad de la Ordenanza.

La Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local vino a romper este sistema de revisión común, ya de por sí excepcionado, estableciendo un régimen especial para los Municipios de gran población que se incluyen en el ámbito subjetivo del nuevo Título X de la ley de bases, e introduce la reclamación económico-administrativa en estos ámbitos<sup>706</sup>.

Además de esta revisión a instancia de parte interesada fundada en causa de nulidad o anulabilidad, el Ente local tendrá la posibilidad de iniciar un procedimiento de revisión de oficio de sus actos de gestión de tributos y demás ingresos de derecho público, mediante acuerdo propio, o mediante solicitud de interesado, cuando infrinjan el ordenamiento jurídico.

Las posibilidades que ostentan los Entes locales para revisar sus ingresos de derecho público se completan, al igual que para el resto de Administraciones financieras, con la rectificación, de oficio o a instancia del interesado, de los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

---

<sup>706</sup> La Ley prevé la existencia de un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, cuya composición y funcionamiento pretende garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia, tan patentemente requeridas por los ciudadanos en este ámbito. Este órgano surge con la intención de abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, así como para reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa, con el consiguiente alivio de la carga de trabajo a que se ven sometidos los órganos de esta jurisdicción.

Fuera de los supuestos anteriores, la Administración tributaria local no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción.

## **B) LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE GESTIÓN E INSPECCIÓN DE INGRESOS LOCALES**

En concordancia con el principio de autonomía local, la gestión e inspección de los distintos tributos se reconoce con carácter exclusivo para la Entidad local, y la misma conclusión afecta al resto de ingresos públicos o privados locales. Las únicas excepciones a esta materia vienen, de nuevo, de la mano de la gestión catastral del IBI y de la gestión censal del IAE, y de la inspección de ambos tributos, cuya competencia reservó el legislador al Estado en la redacción de la Ley de Haciendas Locales, como tradicionalmente había ejercido.

No obstante, dada la capacidad técnica que requiere la gestión e inspección de algunos tributos locales (cuyo ejercicio eficaz puede provocar serios problemas en el caso de entes poco dotados personal y materialmente), el legislador ha ofrecido dos mecanismos dirigidos a la superación de este problema: la delegación de competencias y la colaboración interadministrativa. Ambas técnicas aportan la ventaja de mantener la titularidad de las competencias de gestión en manos del Ente local.

**1. La delegación de competencias.** Las Entidades locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades locales, en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos propios, (excluidas las competencias reservadas al Estado), así como del resto de sus ingresos de Derecho público.

El acuerdo plenario de delegación fijará el alcance y contenido de la misma (que podrá referirse a uno o varios ingresos de Derecho público, y a alguna o todas las facultades inherentes a cada uno de ellos) y, una vez aceptado por el órgano de gobierno del órgano delegado, será objeto de publicación en el diario oficial correspondiente.

Mediante esta técnica, el Ayuntamiento delegante mantiene la titularidad del crédito y cede (generalmente a cambio de una contraprestación determinada por un porcentaje sobre el volumen de recaudación) sus facultades de gestión al delegado (habitualmente desempeñado a través de los servicios provinciales de gestión tributaria y recaudación dependientes de las Diputaciones Provinciales o Comunidades uniprovinciales<sup>707</sup>), que es el

---

<sup>707</sup> Este tipo de servicio ha sido prestado por las Diputaciones Provinciales, generalmente, mediante gestión directa encomendada a un Organismo Autónomo de carácter administrativo, creado, ex profeso, para este fin. No obstante, la práctica ofrece modos de gestión distintos, ya sean directos (a través de los propios órganos y servicios preexistentes en la Diputación o Comunidad Autónoma; a través de sociedad mercantil de capital íntegramente público, o a través de las entidades públicas empresariales, recientemente introducidas en la gestión local); ya indirectos (principalmente,

que asume los actos dictados en el ejercicio de esa delegación, por lo que la revisión de los mismos se realiza conforme a las normas y procedimientos del ente gestor.

Esta delegación consigue las ventajas de las economías de escala de las empresas privadas, de modo que el equipamiento, infraestructuras y personal que necesita la puesta en funcionamiento de un servicio de recaudación, se hace una sola vez, y aprovecha a todos los usuarios de la misma.

**2. La colaboración.** Con carácter más genérico que la delegación de competencias, el TRLHL traslada al ámbito tributario, y en general al resto de los ingresos de derecho público, el principio de colaboración interadministrativa (uno de los pilares en que se fundamenta el Derecho Público). Y en este sentido, establece que las Administraciones tributarias del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales y de los restantes ingresos de derecho público. En particular:

- Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten.
- Se prestarán recíprocamente la asistencia que interesen.
- Se comunicarán inmediatamente los hechos con trascendencia para los tributos y demás recursos de derecho público que conozcan en el ejercicio de su actividad.
- Podrán elaborar y preparar planes de inspección conjunta o coordinada sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos.

Para completar el principio, y hacerlo efectivo, se permite la actuación de las Administraciones interesadas en un ámbito territorial distinto al suyo en el que necesiten actuar en el ejercicio de sus funciones de gestión, inspección y/o recaudación.

### **C) LA GESTIÓN FINANCIERA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES. LA TESORERÍA LOCAL DINÁMICA**

El conjunto de recursos financieros antes expuestos tiene como común destino las arcas locales, y junto con los valores y créditos titularidad de la Entidad, constituyen la Tesorería de la Entidad Local.

El TRLRHL dedica el Capítulo II del Título VI (artículos 194 a 199) a recoger las normas relativas a la tesorería de las Entidades locales, siendo su referente directo el Capítulo III del Título IV de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Si bien los criterios y la estructura general son similares en ambas Leyes, la ley local introduce las adaptaciones orgánicas necesarias para una correcta aplicación al sector local de los principios generales de la LGP. No obstante, falta un desarrollo reglamentario de la

---

concesión administrativa o sociedad de capital mixto), aunque existe una consolidada opinión jurisprudencial y doctrinal en torno a la necesidad de prestar este tipo de servicios de modo directo, justificadas en el ejercicio de autoridad que requieren la gestión, inspección y recaudación tributarias. Esto ha hecho que, para salvar el requisito legal, algunas Entidades recaudadoras circunscriban la colaboración privada a tareas de trámite, y reserven los actos administrativos a los funcionarios y autoridades del Ente gestor.

ley en materia de tesorería, que adapte las previsiones estatales a las peculiaridades, y la menor dimensión, de la caja local, sin perjuicio de que esta iniciativa pueda ser suplida con la potestad reglamentaria de la Entidad local mediante la aprobación de un reglamento financiero o, en su defecto, mediante previsiones parciales en las Bases de Ejecución del Presupuesto local.

Precisamente la imprevisión de este desarrollo reglamentario y, sobre todo, la escasez de recursos en la tesorería local, son los motivos por los que hasta hace poco tiempo, y aún hoy en algunas Corporaciones, no se puede hablar de gestión financiera en sentido propio, sino, únicamente, del mero flujo de ingresos y pagos en función de cuándo se recibían aquellos, y de cuando obligan estos. Se trata, pues, de una materia muy poco desarrollada, por poco experimentada, en la gestión local.

**1. La Tesorería local. Funciones y organización.** Son funciones expresamente encomendadas a la tesorería local:

- Recaudar los derechos y pagar las obligaciones.
- Responder de los avales contraídos.
- Servir al principio de unidad de caja, mediante la centralización de todos los fondos y valores generados por operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias.
- Distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones.
- Realizar las demás que se deriven o relacionen con las anteriormente numeradas.

De todas ellas, sólo la tercera y la cuarta función entrarían dentro de lo que conocemos hoy como gestión financiera, y las restantes entran en el entorno de actos obligados por ley o reglados.

Desde el punto de vista subjetivo, la función de gestión financiera y, con carácter más amplio, la de tesorería y la de recaudación, son funciones públicas, por implicar su actividad ejercicio de autoridad, cuyo cumplimiento queda reservado exclusivamente a personal sujeto al estatuto funcionarial, para la mejor garantía de la objetividad, imparcialidad e independencia en el ejercicio de la función. Aún más, por el carácter particularmente reservado de esta función, su ejercicio en las medianas y grandes Corporaciones se reserva a una categoría especial de funcionarios de carrera locales - funcionarios con habilitación de carácter nacional-, que mantienen cierta dependencia orgánica de la Administración estatal<sup>708</sup>.

---

<sup>708</sup> Según el artículo 18 del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el Régimen jurídico de los Funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, en las Corporaciones Locales cuya Secretaría esté clasificada en primera o segunda clase (Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, Ayuntamientos, Capitales de Provincia y Municipios con población superior a 20.000, o 5.000 habitantes, respectivamente), existirá un puesto de trabajo denominado tesorería, al que corresponde la responsabilidad administrativa de las funciones propias encomendadas a los funcionarios de la subescala de Intervención-Tesorería.

Sin perjuicio de lo anterior, la tendencia moderna a prestar los servicios públicos locales mediante modos de gestión indirecta, ha generalizado la recaudación de ingresos de titularidad local por las empresas gestoras del servicio. Esto ha dado pie a una copiosa corriente jurisprudencial y doctrinal<sup>709</sup> en torno a la naturaleza del ingreso percibido por la sociedad gestora (concesionario, sociedad de capital mixto, etc.), para el que han acuñado el término tarifa (o precio, o contraprestación), por contraposición al ingreso que afluye directamente a la tesorería local. Este concepto alegal (no concebido en el TRLHL), se reservaría para los recursos de titularidad local que pueden percibir personas de Derecho privado, para su posterior transferencia o regularización con la tesorería local, y que se diferencian con los ingresos propios del Derecho mercantil por su carácter “intervenido”.

Como alternativa al órgano unipersonal, se permite la constitución por la Entidad de una Unidad Central de Tesorería, como órgano administrativo de naturaleza colegiada, que asumirá las funciones antes enumeradas por delegación, genérica o específica, del Presidente.

Esta posibilidad constituye una singularidad en relación con los procedimientos ordinarios de delegación en el sector local (con carácter general las competencias sólo pueden ser delegadas en "órganos políticos" y nunca en órganos administrativos), y responde a la intención de trasladar a la gestión local la agilidad administrativa que la LGP permite en el ámbito del Estado al delegar, con carácter permanente, las funciones de ordenación de pagos que corresponden al Ministro de Economía y Hacienda y que se atribuyen al Director General del Tesoro y Política Financiera, efectuándose una auténtica descentralización funcional.

Sin embargo, esta figura no solo ha tenido escasa, por no decir que nula, aplicación, sino que la Sentencia del Tribunal Constitucional en el recurso de inconstitucionalidad 572/89 contra la LHL estableció el carácter no básico de esta figura

---

Por parte, la LMMGL ha introducido para las grandes ciudades la posibilidad de constituir un órgano de gestión económica-financiera, que podrá sustituir al tesorero, cuyas funciones se entiende coinciden con las asumidas por la tesorería local.

<sup>709</sup> Por citar las más esclarecedoras, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 27 de septiembre de 1997, entendió que para calificar la contraprestación como pública (ya sea precio público, ya sea tasa) no basta que el servicio sea de competencia local, también precisa que la Entidad sea preceptora de la contraprestación. Igual línea apunta en las Sentencias de 29 de enero y 4 de marzo de 1998, aunque no siempre se pronunció en idéntico sentido.

Para opiniones doctrinales, puede consultarse GARCÍA ENTERRÍA, E. *Sobre la Naturaleza de la Tasa y las Tarifas de los Servicios Públicos*, Revista de Administración Pública, nº 12, 1953; o FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Tasas y Precios. Los Precios Públicos*, en *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1991).

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en consulta de fecha 4 de noviembre de 1998, mantuvo la naturaleza de tasa en todo caso atendiendo a su presupuesto material, que implica coactividad con independencia del sujeto receptor del recurso.

por invasión de las competencias de otras Entidades. Por ello, si bien puede mostrarse todavía como una técnica útil para Entidades locales determinadas, debería matizarse su funcionamiento, incluso preverla sólo para Entidades con gran volumen de gestión.

**2. La gestión de la Tesorería local. Principios e instrumentos.** En la actualidad, la tesorería de los Entes locales se encuentra inmersa en un proceso de cambio, en el que pretende desprenderse de la función tradicional de mera custodia de fondos, y pasar a un papel más dinámico, para convertirse en el órgano local que dirija la gestión financiera del Ente local, dentro del marco de lo que se ha denominado “cash management”.

A este proceso de modernización, cuyo grado de avance varía según las dimensiones de la Corporación y de la propia cultura económica de la Corporación y del titular del órgano de tesorería, han contribuido dos circunstancias:

- En primer lugar, el tráfico monetario impuesto por el mercado, y particularmente por las entidades de crédito, ha relegado el dinero metálico a un carácter meramente residual, casi excepcional, (y sometido, en todo caso, a las limitaciones reglamentarias que se establezcan), siendo suplido por los instrumentos monetarios de uso bancario, particularmente por las cuentas corrientes (que se impone como regla general en la legislación presupuestaria estatal) y, en menor medida, por los cheques. A esta dinámica ha sido perfectamente permeable la tesorería local.
- En segundo lugar, dada la escasez de recursos disponibles en el subsector local (particularmente en el ámbito municipal) y el paulatino aumento del gasto público local, obliga a rentabilizar, cada vez más, las disponibilidades de tesorería fin de cumplir con las obligaciones de pago exigibles en el tiempo evitando, al tiempo, el atesoramiento de fondos en las arcas locales.

En todo caso la gestión financiera local aparece informada por una serie de pautas o principios que, aunque no aparecen denominados ni sistematizados como tales en la legislación local, informan el desarrollo de la administración de tesorería:

- Principio de legalidad. Es un principio inherente a cualquier actuación de la Administración Pública. Circunscrito a este ámbito implica la necesidad de adaptar la totalidad de los pagos, ingresos y contratos intervenidos por la tesorería local a las prescripciones del ordenamiento jurídico, particularmente a los preceptos del TRLHL, de la LGP (de aplicación supletoria), y de las propias disposiciones dictadas por la Corporación en el ejercicio de su potestad reglamentaria.
- Principio de intervención y contabilidad pública. Las disponibilidades de la tesorería, y sus variaciones, quedan sujetas a intervención, y al régimen de la contabilidad pública. Además del cumplimiento material de esta obligación (reflejo contable de las operaciones que atañen a la tesorería local), formalmente implica la necesidad de rendir cuentas de la actividad realizada, en su caso, ante los órganos de fiscalización externa (Tribunal de Cuentas y homólogo autonómico).

o Principio de unidad. La caja local es única e implica, desde el punto de vista material, la centralización de todos los ingresos y pagos de la Corporación a través del mismo cauce: la tesorería. Se trata de una consecuencia lógica de la unidad del presupuesto local, sin embargo, este principio ha resultado matizado, cuando excepcionado, por la propia descentralización administrativa. Pese a la idea originaria lanzada por la Ley de Haciendas Locales de una caja común para la Entidad y sus entes instrumentales dependientes, como ha acertado a poner de manifiesto ARNAU BERNIA<sup>710</sup> el principio de caja única se encuentra relativizado o minimizado por la personificación de los sujetos contables de la entidad local. Así, la existencia de Organismos Autónomos, Entidades Públicas Empresariales y Sociedades Mercantiles de ámbito local, dotadas de presupuesto y tesorería propias, provoca la parcelación del principio de unidad de caja a la tesorería de cada ente, con la consiguiente pérdida del carácter omnicomprendido de los fondos y valores de la entidad local. Además de esto, en otras ocasiones concurren razones de desconcentración y eficacia administrativas que excepcionan este principio.

Pese a esta interpretación imperante, hemos de admitir que la integración, tanto formal como material, de las cajas de los distintos integrantes del grupo local permitiría una optimización de la tesorería ajustando excedentes y déficits de caja de los distintos Entes del grupo. Quizá por ello resultaría conveniente habilitar mecanismos de "préstamos intragrupo", cuentas unitarias y otros mecanismos similares, que permitieran nivelar la situación global de la Entidad mediante trasvases internos, máxime en el nuevo contexto de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales<sup>711</sup>.

o Principio de desconcentración. La existencia de ámbitos territoriales (desconcentración territorial) y/u órganos o delegaciones (desconcentración funcional) alejados de los servicios administrativos centrales aconsejan desconcentrar la gestión de tesorería (especialmente apto para la recaudación de tributos locales). Se trataría de la creación de cajas desconcentradas, integradas y bajo el mando de la tesorería local, cuya función es la de dar proximidad a las operaciones de ingresos que no pudieran encauzarse a través de la caja principal. Esta práctica, que aparece tipificada bajo el principio de actuación administrativa, a nuestro juicio, respeta la unidad de tesorería por

---

<sup>710</sup> ARNAU BERNIA, S.: *Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*. Lex Nova. Madrid. 1991.

<sup>711</sup> La reciente Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, endurece sensiblemente las penalidades por la demora de las Administraciones Públicas en el pago a sus proveedores. De modo que se prevé un montante indemnizatorio que incluye: un interés moratorio -exorbitante respecto del que hasta ahora conocía nuestro ordenamiento-, equivalente al tipo de interés aplicado por el Banco Central Europeo a su más reciente operación principal de financiación efectuada antes del primer día del semestre natural de que se trate, más siete puntos porcentuales; y una indemnización por los costes de cobro debidamente acreditados por el acreedor, que no podrá superar el 15 por ciento de la cuantía de la deuda, o el montante de la misma si ésta no supera los 30.000 euros.



no implicar la creación de órganos con personalidad diferente, al tiempo que se muestra útil para hacer efectiva la Administración Pública próxima al ciudadano.

o Principio de eficacia. Es la esencia de la propia gestión financiera y el germen de su existencia. El órgano de gestión tesorera debe procurar la máxima rentabilización jurídica y económica de las disponibilidades y el mínimo coste jurídico y económico de la gestión de los pagos.

A pesar de la precariedad de la legislación local en este campo, es posible encontrar algunos instrumentos que posibilitan la gestión financiera en el ámbito local. Tal es el caso del principio de unidad de caja. El principio de unidad de caja no debe entenderse en la mera disponibilidad de los fondos para la totalidad de las obligaciones de pago, sino que ha de conjugarse con la afectación a la que obliga el TRLHL para algunos ingresos, en el sentido de que cualquier corriente dineraria, independientemente del derecho que la origina, puede utilizarse indistintamente para cualquier obligación de pago, si bien, garantizando que al vencimiento de las obligaciones financiadas con ingresos afectados (se entiende afectación presupuestaria, no financiera) existan disponibilidades suficientes en la tesorería para atenderlas<sup>712</sup>. Se trata pues de conjugar la rentabilización de las desviaciones positivas de financiación con el cumplimiento puntual de las obligaciones de pago, que, inevitablemente, se realiza dentro de un marco de planificación financiera que debe presidir la gestión de la tesorería local.

Además del instrumento de la caja única, hay que entender a lo largo del ordenamiento local la existencia de otras herramientas aptas para asistir al órgano de tesorería en una gestión financiera eficiente (algunas expresamente referidas, y otras “permitidas” o compatibles con la normativa vigente):

- La concertación con entidades de crédito del depósito de los efectivos de caja, manteniendo la titularidad de los fondos para el Ente local.
- Los convenios con entidades de crédito (en cuyo caso se trasforman en Entidades colaboradoras de la recaudación local), para recoger los ingresos procedentes de tributos y otros ingresos de derecho público, exigidos a los contribuyentes.
- La apertura de cuentas de depósito y gestión de activos para la colocación de excedentes de tesorería, garantizando la liquidez y la seguridad de la colocación (el texto habla expresamente de la posibilidad de cuentas de colocación de excedentes de tesorería).

---

<sup>712</sup> Este criterio parece apoyado por la IGAE en su Consulta nº 6/1992, de 6 de enero, en la que defendía que el producto de estos recursos afectados se entiende integrado en las disponibilidades líquidas de la Tesorería, sirviendo indistintamente para la atención de los pagos derivados de cualesquiera obligaciones contraídas conforme a derecho.

Sobre este particular, también resulta de interés el *Manual de Gestión tributaria y financiera de las Entidades locales* de TORIBIO LEMES, M. y FARFÁN PÉREZ, J.M., Editorial Valbuena; Adams, 1993.

- La realización de operaciones de tesorería, en forma de pólizas de crédito a corto plazo, para cubrir déficits transitorios de caja.
- El plan de disposición de fondos y el presupuesto de tesorería como instrumentos de planificación financiera local.
- El uso de sistemas de transmisión electrónica de datos y de fondos locales (banca electrónica), que aporta rapidez a las transacciones y reduce sus costes, sin llegar al automatismo de las operaciones para que exista siempre seguridad y mediación de los habilitados al pago.
- La aplicación automática de compensaciones de crédito contra deudas vencidas, líquidas y exigibles, evitando el flujo y reflujo de fondos.
- La apelación a las nuevas formas de endeudamiento que ofrece el mercado crediticio como los préstamos estructurados, la emisión de empréstitos, los préstamos sindicados, y las variantes en la concertación de tipos (swap, swap in arrears, floor, cap, collar, warrants, etc.), así como formas combinadas de compra, arrendamiento y financiación (leasing operativo, financiero, mobiliario e inmobiliario, lease back, renting, etc.).
- La adopción de nuevas formas de gestión de pago con los proveedores que garanticen la puntual satisfacción de obligaciones conforme a la planificación de la tesorería (confirming, purchasing, etc.).
- La constitución de cajas pagadoras, pagadurías y habilitaciones, para atender con celeridad órdenes de pago cuyos justificantes no se pueden acompañar en el momento de su expedición.

Todas estas prácticas evidencian un proceso paulatino de “importación” de los usos y costumbres del tráfico mercantil propio del Derecho privado (especialmente del ámbito bancario), que la dinámica financiera ha mostrado y muestra como herramientas perfectamente aptas y adecuadas para una gestión eficaz de la tesorería local, pero que no han sido formalmente reconocidas como instrumentos válidos en la legislación local, por lo que se impone una revisión normativa que adopte, y regule, estas técnicas, y que sirva de referencia común. Hasta tanto, se hace recomendable el uso de la potestad reglamentaria local para dar cobertura, y reglamentar, estos instrumentos financieros.

## **D) LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES**

Los objetivos de la tesorería deben ser en todo momento la consecución del equilibrio financiero de la Entidad local, y la optimización de los recursos financieros locales. Para la consecución de estos objetivos se hace necesario, casi obligado<sup>713</sup>, la planificación financiera como instrumento básico de la gestión financiera de la Entidad, que permita una planificación adecuada de sus recursos. Una planificación adecuada implica:

---

<sup>713</sup> Piénsese que el artículo 196.1.c. TRLHL impone entre las funciones de la tesorería local la de distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones.

- La satisfacción puntual de sus obligaciones, evitando con ello la situación de demora en el pago de las deudas de las Entidades locales y los elevados costes financieros que se generan.
- La rentabilización de los recursos ociosos, evitando el estancamiento financiero.

La actual regulación de la tesorería local, si bien permite la obtención de estas finalidades, presenta ciertas limitaciones. Así, el TRLHL sólo acoge de modo expreso, como instrumento de ordenación financiera, el plan de disposición de fondos, que ordena en el tiempo el cumplimiento de los pagos. Sin embargo, este instrumento necesita complementarse con lo que se ha denominado “Presupuesto de Tesorería” (o “Presupuesto monetario”, como ha acuñado la actual Ley General Presupuestaria para su aprobación por el Ministro de Economía a propuesta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera), entendido como el instrumento integral de planificación financiera. (No obstante, la aplicación supletoria de la ley estatal permite su incorporación al ordenamiento local, sin perjuicio de su regulación específica mediante el uso de la potestad reglamentaria local).

**1. El Plan de Disposición de Fondos (PDF).** El TRLHL se limita a prescribir que la expedición de las órdenes de pago con cargo al Presupuesto habrá de acomodarse al Plan de disposición de fondos de la tesorería (aprobado por el Presidente), Este plan deberá recoger las únicas prioridades previstas en el texto para los gastos de personal y las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores, dejando en manos del ordenador de pagos la graduación del resto de las obligaciones en función de los criterios de oportunidad, eficacia y economía (se entiende). No obstante, la actual LGP ha llenado en gran medida este “hueco” exigiendo la adopción de criterios objetivos para el libramiento de fondos tales como la fecha de recepción, el importe de la operación, aplicación presupuestaria y forma de pago, entre otros.

Según esto, el PDF se concibe originariamente como un instrumento de ordenación racional de los pagos, que recoge las existencias de tesorería (existencias iniciales más cobros previstos) y las distribuye en el tiempo para atender los pagos que se deben producir en ese mismo periodo.

No obstante, la propia dinámica y necesidad de la gestión local ha hecho que estos planes se perfeccionen y terminen siendo verdaderos instrumentos de planificación financiera, del estilo del que a continuación se exponen.

**2. El Plan Financiero (PF).** El PF no es un mero instrumento de ordenación de pagos, se trata de un verdadero instrumento de planificación financiera (más complejo, pues, que el PDF), que tiene por objeto realizar una previsión verosímil de los ingresos de la Entidad, sistematizar y distribuir sus pagos de acuerdo con el PDF, y, por diferencia, estimar con antelación suficiente los excedentes de tesorería o las necesidades de financiación de la Corporación, proponiendo las medidas adecuadas para gestionar la situación futura con el fin de mantener en todo momento la liquidez adecuada.

El horizonte temporal que enmarque el PF va a definir sus objetivos, su sistemática y los trámites necesarios para su elaboración y aprobación. Siguiendo una clasificación temporal lógica, acorde con la gestión económica local, podríamos distinguir hasta tres herramientas:

- *El Presupuesto de Tesorería o Plan Financiero a corto plazo (PT)*: Se concibe como un instrumento a corto plazo (diario, en el mejor de los casos; o mensual, en el peor, dependiendo de la constante de flujos de la caja de la Corporación), revisable con la misma periodicidad.

Este plan, junto con el PDF, constituirían las herramientas de gestión diaria de la tesorería, y además de fijar las previsiones ingresos y pagos, debe ser capaz de determinar el stock mínimo de tesorería para evitar rupturas o retrasos de los pagos.

- *El Presupuesto Financiero o Plan Financiero Anual (PFA)*: Siguiendo el ciclo presupuestario, su aprobación ha de coincidir con la aprobación del presupuesto anual, y debe seguir en su actualización al presupuesto (incorporando las modificaciones que este experimente).

Para ello se hace aconsejable que el PFA se apruebe por el Pleno junto con el Presupuesto General -por o que podría integrarse como un estado, documento o anexo más del Presupuesto General-, en tanto que las modificaciones posteriores serían aprobadas por la Presidencia de la Corporación. Al formar parte el Presupuesto financiero del Presupuesto General, su ejecución debería ser objeto de control y seguimiento, y acompañaría a la liquidación presupuestaria y a la cuenta general cada año.

No obstante, dado que el TRLHL nada prevé a este respecto, podría aprobarse por el Presidente, al margen del Presupuesto General, al inicio del ejercicio, o simultáneamente a la aprobación del PDF y se aparecería como un mero documento informativo sin carácter normativo.

Entendemos que criterios como el volumen del presupuesto o la población de cada Corporación deben marcar su naturaleza preceptiva o voluntaria, así como su procedimiento de aprobación/revisión más o menos reglado.

Este plan, además de fijar las previsiones ingresos y pagos (con carácter menos restrictivo que el PT), debe determinar las necesidades de financiación de la Entidad y proponer las medidas para corregirlas (operaciones de tesorería necesarias, volumen, plazos de disposición y amortización, etc.), y otro tanto con sus excesos (inversión temporal de activos, clase, plazo de depósito, volumen, plazo de reembolso, etc.).

- *El Plan financiero a largo plazo o Plan Financiero Estratégico (PFE)*: Sigue la duración natural del mandato local (cuatro años). Se trata de una planificación táctica a determinar por la Corporación, de acuerdo con sus objetivos de políticas públicas. Necesita coordinarse, en todo caso, con otro tipo de planes económicos-financieros, con los planes de saneamiento y/o con los escenarios de consolidación

presupuestaria, a largo plazo, que fueran aprobados por Pleno. En definitiva el PFE constituiría un elemento fundamental de la planificación estratégica de la Corporación.

Este plan no se debe centrar tanto en la distribución puntual de las obligaciones de pago e ingresos, como buscar objetivos de estabilidad presupuestaria, saneamiento de la tesorería, e influir en la política impositiva y en la política inversora de la Corporación.

Después de lo aquí expuesto, se concluye con la necesidad de actualizar la gestión local con los nuevos instrumentos de gestión y planificación financiera (que tan buenos resultados vienen dando en el tráfico privado), lo que impone la urgencia de una revisión de la legislación local que sienta un marco común sobre el que las Entidades locales, en función de sus competencias y su capacidad organizativa y funcional, puedan regular su adaptación a la nueva gestión pública.

# **CONCLUSIONES**



CONCLUSIONES A LA PRIMERA PARTE:  
**SIGNIFICADO E IMPORTANCIA DE LA INSTITUCIÓN PRESUPUESTARIA**

**PRIMERA: La presupuestación como necesidad racional del hombre.** La necesidad de elaborar previsiones que permitan anticipar los resultados y reducir al máximo la incertidumbre sobre hechos futuros ha sido y es una necesidad consustancial a la racionalidad humana. Cuando esta previsión o anticipación se realiza sobre hechos económicos venideros, surge una de las principales funciones que históricamente se ha encomendado a los gobernantes públicos: la presupuestación. Claro está que presupuestar significa decidir la actuación económica pública, y esto, hoy en día, es poco menos que orientar la política global de gobierno, ya que en el momento presente difícilmente encontramos un texto legislativo, una medida parlamentaria o una decisión gubernamental, que no tenga repercusiones financieras. De ahí, la creciente importancia y complejidad de la institución presupuestaria y, por consiguiente, de su disciplina jurídica, sobre la que se empieza a regular y a debatir, una vez ha tomado identidad propia como ciencia de la Hacienda Pública.

**SEGUNDA: La evolución histórico-política del presupuesto.** Puesto que hemos admitido la previsión económica como una inquietud histórica del hombre, evidentemente, la pronosticación de gastos existe desde los orígenes de la civilización y de la vida en comunidad (piénsese al respecto que el diseño de las primeras grandes obras públicas de las civilizaciones antiguas -egipcia o azteca- ya pretendían emplear el menor consumo de medios para alcanzar la finalidad deseada); aunque el presupuesto público, tal y como lo concebimos actualmente, tiene su origen formal, al igual que la mayoría de las instituciones democráticas, en el Estado constitucional que se fragua en Europa durante el siglo XIX.

No obstante, no sería justo atribuirle todo el protagonismo al Estado Moderno pues, al igual que otras instituciones democráticas, el presupuesto es resultado de una larga evolución histórico-política en la que cabe distinguir con claridad dos periodos, cuyo punto de inflexión se sitúa en el referido Estado decimonónico. En el primer periodo, concretamente hacia fines del siglo XII, se fragua la “necesidad presupuestaria” como consecuencia de la insuficiencia del patrimonio monárquico para hacer frente a los crecientes gastos ordinarios de la Corona y, sobre todo, a los gastos extraordinarios que causaban las frecuentes campañas bélicas (en España, además, la escasez económica se agrava por la pérdida de las sumas entregadas por los Reinos de Taifas y por los apremios fiscales originados por la división de la monarquía leonesa). Estas circunstancias fuerzan a los Reyes territoriales a solicitar prestaciones extraordinarias a sus súbditos (especialmente a una incipiente clase burguesa), en algunas ocasiones, a cambio de protección; la participación económica del pueblo llano en los asuntos regioes a partir de este momento no deja de crecer, y con ella su protagonismo político (democracia económica/democracia política).



El proceso histórico sufre una involución con la monarquía absolutista pero, afortunadamente, se trató de un estado transitorio, y con la llegada de la Ilustración en Francia, y por extensión en toda Europa durante los albores del siglo XVIII; asistimos, tal y como coincide la mayoría de la doctrina, al nacimiento de un verdadero Derecho Presupuestario.

**TERCERA: El nacimiento del presupuesto moderno.** La idea moderna de presupuesto puede concebirse como la conjunción de tres factores que concurren en esta época: la teoría de la división de poderes; la centralización del poder político, que va a permitir diseñar una planificación desde el poder central para irradiarla al resto del territorio; y, finalmente, la conciencia social y política de introducir dosis de racionalidad en la actividad de la Hacienda Pública. No es de extrañar pues, que se produzca en estos años la aprobación, por primera vez en la historia político-económica, de un presupuesto (Francia, 1807). La doctrina española ha resaltado también como factor desencadenante la eclosión en nuestro Derecho de una regla: la llamada “bifurcación del principio de legalidad financiera”, nacida constitucionalmente con la Constitución Española de 1869, y que más tarde ha ratificado la doctrina comparada como pieza clave en el nacimiento del Derecho Presupuestario.

En definitiva, de la trayectoria histórica presupuestaria se concluye que, pese a que el Derecho romano ya previó la técnica del consentimiento en el otorgamiento de tributos, hasta que las asambleas representativas no profundizaron en la gestión de la Hacienda Pública, ciñendo la discrecionalidad financiera del poder monárquico y dictando normas que controlaban la actividad financiera del Gobierno, no provocan la creación del Derecho Presupuestario en su actual significación jurídica y contable, en el marco del cuál, no sólo consienten o rechazan, sino que también regulan y ordenan. Y a esta concepción se llega después de un largo y dificultoso proceso de reivindicaciones políticas y sociales de la comunidad, que cuaja definitivamente en el Estado liberal de Derecho.

Conforme se consolida este emergente constitucionalismo, se van introduciendo cambios que afectan al desarrollo presupuestario: en el plano subjetivo (teoría de la división de poderes), el Ejecutivo ha pasado a ocupar un papel más protagonista, no sólo en el ámbito de la gestión y ejecución (que ya ostentaba históricamente), sino también en el propio ámbito de confección del presupuesto, con la posibilidad de aprobar algunas modificaciones al presupuesto inicial. Y en el plano objetivo, como consecuencia de la tendencia creciente e irreversible en el volumen del gasto público, el presupuesto se empieza a concebir como un instrumento de planificación económica (como un documento que no se limita a plasmar la realidad, sino que además es un instrumento de programación en el que se fijan apriorísticamente una serie de objetivos); y también como un instrumento de control (junto con el control parlamentario), pues se idean nuevas técnicas y estructuras de control acordes con la idea de un instrumento flexible.

**CUARTA: Los nuevos campos de la teoría presupuestaria.** La cuestión última sobre la evolución en el significado del presupuesto, estriba en determinar si nos encontramos en la actualidad, ante una nueva filosofía presupuestaria, que se centra en el gasto público y su control; de hecho, se puede observar cómo la mayoría de las mutaciones legislativas que se han producido en la última década en materia presupuestaria, han

apuntado directamente al gasto público. Nueva filosofía que aspira: de un lado, a introducir los principios de eficacia, eficiencia y economía en la actuación pública (principios que, hasta ahora, no han pasado de su mera proclamación en los textos normativos y/o constitucionales); y de otro, a encauzar las nuevas expresiones de la democracia, esto es, fórmulas que tratan de llevar la máxima información de la actividad pública a los ciudadanos, incluso implicarles en la gestión, para ocupar definitivamente el papel activo que la democracia demanda (tales como el control y censura popular de la actividad económica de los Entes Públicos; la comunicación administrativa vía Internet u otros medios de comunicación social; o lo que empieza a denominarse presupuesto “participado” o “participativo”, en el que los ciudadanos, representados mediante asociaciones, se convierten en promotores presupuestarios). Por último, aspira también a responder a nuevos principios y objetivos que, en el caso español, vienen marcados cada vez más desde el ámbito supraestatal que supone el Derecho comunitario (de lo que es buen ejemplo la Ley General de Estabilidad Presupuestaria).

Precisamente por estas razones, la concepción actual del presupuesto no hay que buscarla en el concepto legal o doctrinal conocido y tratado en los últimos años, sino que, más bien, dimana de las nuevas técnicas presupuestarias que se han usado con carácter experimental en algunos países, o en algunos sectores de nuestro país a modo de experiencia piloto. En base a esto, nos atrevemos a hablar de una nueva realidad presupuestaria, aún incipiente, en la que todavía no ha tomado parte la mayoría de la doctrina ni, mucho menos, el ordenamiento jurídico.

#### **QUINTA: La dificultad de una concepción global e integradora del presupuesto.**

Pero ciñéndonos ahora a la realidad jurídica vigente para explicar la concepción doctrinal y legal de presupuesto, las vicisitudes históricas por las que ha atravesado el presupuesto y las continuas transformaciones que ha experimentado (precisamente por estar su evolución íntimamente unida a la de la historia democrática) lo han convertido en una institución extraordinariamente compleja y, por tanto, de difícil definición global e integradora. La doctrina española, como toda la concepción clásica del presupuesto, ha girado en torno a los distintos enfoques desde los que se estudiaba la materia; incluso hoy en día el presupuesto continúa siendo un lugar de encuentro entre las distintas corrientes teóricas, que se han agrupado tradicionalmente según su naturaleza política, sociológica, técnica o contable, económica y jurídica. Con ello queda constancia de un hecho claro en la significación de la institución presupuestaria: según el elemento que se tome como referencia para explicar su concepto (presupuesto como plan; como rama del Derecho; como instrumento político; como fenómeno social; o como técnica contable), llegaremos a una u otra definición, que lo que hace no es sino constatar la superposición de planos (a veces incluso confusión) presente en la naturaleza de esta institución. Pero es, sin duda, el prisma jurídico al que mayor atención se ha prestado, por considerarse esencial y unánimemente al presupuesto como una institución perteneciente o vinculada al mundo jurídico.

En cuanto a su concepto legal, como en tantas otras esferas del elenco jurídico español, nuestros constituyentes, en su momento, no consideraron oportuno entrar en el concepto de Presupuestos del Estado, ni mucho menos en los de las restantes Administraciones Públicas; de ahí que haya que acudir a la correspondiente legislación

sectorial para conocer la definición de presupuesto estatal, autonómico, local o comunitario, según el caso. Aún así, existen unas notas claves y comunes a cualquier presupuesto institucional, que lo conciben como una relación cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, puede reconocer el ente presupuestario, junto con los ingresos que prevea liquidar, ambos durante un periodo de tiempo determinado que, generalmente, se hace coincidir con el año natural.

**SEXTA: El enfoque del presupuesto desde la ciencia jurídica.** Esto, precisamente, nos da pie para hablar de una cuestión polémica en la institución presupuestaria, como es su ubicación dentro del ordenamiento jurídico; a la hora de estudiar el bloque de disposiciones normativas que regulan la materia presupuestaria, surgen básicamente dos interrogantes: si todas ellas forman un sistema compacto, un *corpus* normativo; y si así fuera, si este bloque tiene autonomía, entidad suficiente, para considerarlo como rama independiente dentro del ordenamiento jurídico. Ambas cuestiones han sido, y continúan siendo, tratadas por la doctrina española y comparada con opiniones muy dispares al respecto.

Parece claro que el Estado de las Autonomías español desarrollado en los últimos años ha generado, al mismo tiempo, la necesidad y la dificultad de la codificación presupuestaria; ya que, junto a la proliferación de disposiciones presupuestarias dictadas desde distintos centros con poder normativo, convive la búsqueda de un denominador común a esta normativa, que va más allá de una conquista histórica o una preocupación doctrinal; cuál es la necesidad que reclaman, desde hace años, los principios de igualdad, de justicia y de seguridad que inspiran el sistema financiero español y, desde otro frente más reciente, los compromisos de convergencia comunitarios. En este panorama, debemos conformarnos con encontrar un denominador común, sentado a través de la Ley General Presupuestaria, en el que las Leyes de Hacienda autonómicas se han inspirado, y que ha sido impuesto, por mor de la legislación básica, a los Entes locales. Esto, precisamente (junto con la idea de que la institución presupuestaria desciende históricamente y se encuentra íntimamente unida a una función estatal de mayor proyección como es la actividad financiera de la Hacienda Pública), justifica la postura ecléctica (que parece también mayoritaria) dentro de la doctrina española, de considerar al Derecho Presupuestario como uno de los sectores en que se puede dividir el Derecho Financiero, aceptando su condición de apéndice jurídico.

Por estas mismas razones no podemos sino rechazar las opiniones más conservadoras que niegan al presupuesto público su condición de ordenación jurídica, y lo siguen considerando como antaño se entendiera: una relación contable de los ingresos públicos (por cuanto ni crea ni disciplina el régimen de su establecimiento y exacción). Y en base a los mismos argumentos, se puede plantear, sin más, la última pregunta en torno al Derecho Presupuestario; y es si podemos dar un giro más de tuerca y planteármolo como una rama independiente del ordenamiento jurídico. No obstante, con el ánimo de, como mínimo, dejar el debate abierto, apuntamos dos notas a favor de la postura más progresista: en primer lugar, la intensa actividad normativa desarrollada en los últimos años desde los distintos centros de poder normativo (Estado, Comunidades Autónomas y Entes locales) (y, con ello, la incipiente preocupación de la doctrina más “joven” por el tema); y en segundo lugar, las tendencias de convergencia normativa que impone la Unión Europea. Ambos empiezan a ser motivos suficientes para plantear la existencia de un Derecho

Presupuestario, de ahí que tampoco hayan faltado concepciones del Derecho Presupuestario desvinculadas del Derecho Financiero.

**SÉPTIMA: ¿Un Derecho Presupuestario?.** Sea como derivación del Derecho Financiero, sea como rama del ordenamiento jurídico, más unánime ha sido la disquisición doctrinal en torno a su vasto contenido, que lo ha considerado integrado por cuatro sectores: el gasto público, la contabilidad pública, las operaciones de crédito público y el patrimonio público (este con incrustaciones en el Derecho Administrativo). Tampoco han faltado voces para demandar la autonomía didáctica de alguna de estas materias (especialmente la del gasto público), sin embargo, resulta más que forzado plantear la independencia de una parte cuando se duda de la propia autonomía del todo.

Por todo lo anterior, hoy en día nos parece preferible la exposición del Derecho Presupuestario como un conjunto homogéneo de normas integrado, por ahora, en el Derecho Financiero y que, no obstante, contiene diversos objetos de estudio, lo que permite introducir diferencias y singularidades por razón de la materia. Especialmente ocurre esto con el gasto público, que por ahora se mantiene como parte específica y sobresaliente del Derecho Presupuestario, pero que, dada la especial atención social y la intensa, pero inacabada, actividad normativa de la que ha sido objeto en los últimos años, constituye un objetivo doctrinal deseable y cercano, especialmente para el sector más dinámico de la doctrina.

**OCTAVA: Las polémicas “Leyes de Acompañamiento”.** Otra cuestión polémica, esta sí tratada por la doctrina y la jurisprudencia constitucionalistas abundantemente, ha sido la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos anual, y de su acompañante Ley de medidas fiscales, administrativas y sociales (recientemente desterradas del ordenamiento jurídico). Tres son las conclusiones a las que llevó el debate: la Constitución entiende la función presupuestaria como un poder bifronte y equilibrado entre Legislativo y Ejecutivo, y el presupuesto no puede concebirse como acto separado y de naturaleza distinta a la Ley que lo aprueba; las Leyes presupuestarias anuales tienen un contenido constitucional necesario e indispensable (los ingresos y gastos públicos, y los beneficios fiscales), y un contenido eventual o posible, no acotado ni legal ni doctrinalmente, y que ha sido aprovechado por el legislador para “desbordar” estas leyes en contra del principio de seguridad jurídica, pero con grandes dosis de eficacia y celeridad legislativas. En la actualidad, el debate ha perdido las dosis de polémica que tradicionalmente ha enfrentado a la doctrina, por haber perdido protagonismo la polémica distinción entre Ley formal y Ley material sobre la que se sustentaba, que tiene más de artificio que de base constitucional. Además, en los últimos años se ha recuperado el sentido originario de la Ley de Presupuestos, en sintonía con la jurisprudencia que reprochaba este desbordamiento objetivo, y se ha prescindido de la “Ley de acompañamiento” cuya presencia se había instalado en la práctica legislativa española.

**NOVENA: Los principios presupuestarios y su crisis actual.** La esencia de la institución presupuestaria se encuentra definida y condicionada por un conjunto de principios en los que se basa desde el contenido, pasando por su forma de elaboración, hasta su gestión y ejecución; cumpliendo así una función análoga a la de los principios generales del ordenamiento jurídico, si bien circunscrita al ámbito presupuestario. Fue la

escuela económica clásica la primera que elaboró una tabla de principios presupuestarios que, aunque no han encontrado tradicionalmente reflejo legal o reglamentario expreso, sí aparecen difuminados en la regulación financiera y, sobre todo, han sido unánimemente acogidos por la doctrina especializada actual. Su carácter variado y múltiple ha llevado a la ciencia jurídica a aportar distintas clasificaciones “abiertas”, en función de su naturaleza (si bien con más diferencias de forma que de fondo), que esencialmente distinguen entre principios políticos (donde se englobarían lo que algunos califican como principios jurídicos), principios económicos y principios contables. Particular mención dentro de ellos merece, a nuestro juicio, el “principio de control”; máxima que aludiría a la necesidad de observar el sometimiento permanente y pleno de la actividad presupuestaria a las premisas de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, precisamente porque no hemos encontrado referencia doctrinal expresa a él, a pesar de que entendemos que merece incluirse como tal por su naturaleza, por su sólido amparo jurídico, y por su extensión.

Estos principios presupuestarios clásicos tuvieron que pasar por una etapa de crisis para continuar explicando la institución presupuestaria, debido a la evolución que siguió el Estado democrático a final del siglo XIX y a lo largo del XX; las causas de este trance fueron de índole económica (el Estado había dejado de ser un mero espectador en el proceso económico y apuesta por intervenir, por acción u omisión, en la actividad económica, lo que multiplica y complica los estados de gastos e ingresos, y su gestión); y de índole política (la crisis del parlamentarismo y la tecnificación de la actividad administrativa han fortalecido al Gobierno, que adquiere la capacidad normativa en materia de gestión y ejecución presupuestarias, y otras prerrogativas que desfiguran el contenido y funcionamiento del presupuesto clásico). La nueva dimensión que cobra el Estado quiebra la concepción tradicional del presupuesto e impacta contra algunos de los principios sobre los que se erigió, obligando a buscar nuevas reglas presupuestarias.

No obstante, la mayor parte de los principios clásicos continúan teniendo vigencia (no sólo formal), y aún hoy son capaces de explicar la naturaleza presupuestaria; de ahí que las regulaciones actuales hayan conservado gran parte de su contenido, aunque adaptado a la nueva situación. Lo que sí ha quedado trasnochada es la preocupación de la Hacienda clásica por crear una tabla de principios breves, claros, concretos e inflexibles.

**DÉCIMA: Una nueva etapa en la evolución presupuestaria.** Aunque aún no se haya proclamado legal ni doctrinalmente, entendemos que en el momento presente, por las nuevas pautas que marcan el escenario económico en que se desenvuelve el Estado español, se está fraguando una de estas adaptaciones, quizá la de mayor calado desde la citada crisis, caracterizada por un tenue resurgimiento de los principios económicos clásicos. Esta nueva etapa aparece impuesta, en gran parte, por las directrices que se marcan desde el seno de la Unión Europea a los Estados miembros en lo que forma parte de una incipiente política económica comunitaria, y causada por fenómenos como la globalización económica de los mercados. Sus principales manifestaciones están siendo: el retorno a la preocupación por el equilibrio presupuestario (aunque con una nueva denominación: la estabilidad presupuestaria); la preocupación por concebir el crédito público como un recurso marginal y subsidiario; el proceso continuo de “privatización” de empresas y servicios públicos (apreciable a nivel estatal, autonómico y local), mediante la promulgación de una serie de medidas liberalizadoras (como la del mercado del suelo o la liberalización de servicios

públicos antes reservados a la iniciativa pública); la proclamación del principio de subsidiariedad en la intervención pública; la aparición de nuevas “caras” en las Administraciones Públicas, no tipificadas jurídicamente, en lo que se ha denominado de “huída” del Derecho Administrativo; o la tendencia reciente de algunos países avanzados a mitigar los impuestos (principio de neutralidad impositiva), como estímulo de la actividad privada.

No pretendemos con ello poner de relieve los beneficios de estas últimas tendencias, por cuanto han tenido históricamente, y tienen repuesta según la concepción que se tenga de las funciones del Estado; solamente pretendemos exponerlo como corriente actual, y analizar su repercusión en la concepción de los principios presupuestarios. Esta repercusión se puede concretar en la vuelta al principio de nivelación presupuestaria (a través de aportaciones realizadas por la actual Ley General de Estabilidad Presupuestaria), con un nuevo concepto de estabilidad en términos “europeos” de capacidad de financiación, con la fijación de un montante máximo de gasto anual, o con la creación de un fondo de contingencia presupuestaria; la redimensión temporal del presupuesto, que empieza a diseñarse y a desplegar sus efectos en un escenario plurianual, aunque se mantienen la aprobación y ejecución anuales (por ahora); y la proclamación de nuevos principios presupuestarios, como el de transparencia y el de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos que, no obstante, por su ambigüedad, aparecen todavía más como declaraciones de intenciones o programáticas que como máximas jurídicas.

**UNDÉCIMA: La posibilidad de un enfoque subjetivo del presupuesto.** Falta en nuestra teoría jurídica la visión del presupuesto desde una perspectiva subjetiva e integral, que permita conocer todos los sujetos y órganos que actúan en el procedimiento presupuestario. Esto ha sido debido principalmente (a nuestro juicio), a la concepción objetiva o material que tradicionalmente se ha tenido del presupuesto. Para un estudio subjetivo completo proponemos entender la estructura presupuestaria como una relación bilateral (relación jurídico-pública) en la que, como en todas, se aprecian tres elementos constitutivos: los sujetos activo (siempre un Ente Público con poder presupuestario) y pasivo (persona pública o privada receptora u obligada de ese poder); un objeto (un ingreso o un gasto público); y un contenido (donde se encuadran las relaciones de poder y deber, derechos y deberes).

En cuanto al sujeto activo, a su vez, la multiplicidad de entes que lo integran permitiría estudiarlo desde tres ópticas: desde la distribución competencial Ejecutivo-Legislativo, esto es, desde el principio de competencia presupuestaria (lo que podríamos denominar participación institucional o ciclo externo); en desarrollo de lo anterior, desde la distribución interna de funciones entre los órganos o unidades técnicas pertenecientes a la misma persona jurídico-pública con poder presupuestario (el ciclo interno); y desde la naturaleza jurídica del sujeto presupuestario, en el que se trataría de ver la condición jurídica de las distintas personas que se integran en la estructura de la Entidad territorial, su pertenencia al Derecho público o privado, y como influye esto en su régimen presupuestario, esto es, si están sujetos a la normativa contable y presupuestaria obligatoria para los Entes Públicos, o gozan del margen de maniobrabilidad propio de las empresas privadas.

Por la parte del sujeto pasivo, el sometimiento de la Administración financiera a una serie de normas que rigen el modelo presupuestario (algunas de las cuáles las ha dictado ella misma) conlleva el consecuente reconocimiento de unos derechos o facultades a favor de los ciudadanos. Esto permite cualificarlo en sujetos titulares de un poder concreto *ex lege* (de un derecho público subjetivo), oponible frente a la actuación de la Administración presupuestaria, que les permite exigir el cumplimiento de una determinada obligación; o, sujetos titulares de un interés legítimo o indirecto, protegido por el ordenamiento jurídico por su conexión con el interés público o general, en el que no se trataría tanto de perseguir un interés particular, cuanto de satisfacer los principios de buena gestión financiera. Se trata de un interés eventual, pues en tanto no exista actuación lesiva o arbitraria de la Administración, no surgirá una acción contingente de oposición y/o reclamación, por lo que aquí la tutela nace ocasional e indirectamente.

Por último, aunque concibamos la dinámica presupuestaria como una relación jurídica bipolar, ello no impide la presencia de terceros (a los que denominaremos sujetos fiscalizadores), ajenos a esa relación de derechos y obligaciones; que lo que hacen es, precisamente, vigilar la aplicación efectiva de los límites, obligaciones y derechos dimanantes del proceso presupuestario. Como misión común, todos ellos tratan de verificar la presencia de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público. En este caso su clasificación y estudio está en relación con el tipo de fiscalización que se ejerza (control judicial, por los Tribunales ordinarios; contable, por los órganos de control contable externo; político, por los órganos legislativos; interno, por los servicios de intervención; y popular, por los ciudadanos). La evolución moderna del presupuesto se ha encargado de dar entrada, cada vez con mayor variedad y protagonismo, a estos sujetos colaterales, de lo que la legislación ha dado y seguirá, con toda probabilidad, dando cuenta.

CONCLUSIONES A LA SEGUNDA PARTE:  
**LA NECESARIA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA PRESUPUESTARIO  
LOCAL. UNA CORRESPONSABILIDAD PÚBLICA**

**DUODÉCIMA: Sobre el régimen competencial en materia presupuestaria.** Una de las características peculiares del régimen presupuestario local radica en su régimen competencial. La legislación española ha previsto que la iniciativa presupuestaria recaiga en el Ejecutivo, y dentro de él, en el Presidente de la Entidad local (o en la Junta de Gobierno local, para las Entidades locales consideradas de gran población desde la promulgación de la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local), que la ejerce de modo exclusivo y excluyente<sup>714</sup>. De modo que, en el supuesto de rechazo por el Pleno del proyecto de presupuesto, no existe posibilidad alguna de que se introduzcan modificaciones al proyecto originario para su aprobación en el mismo acto, ni, mucho menos, de que otro órgano local, u otros representantes corporativos, pudieran proponer texto alternativo (lo que, sin duda, favorecería la economía procesal), obligando al Presidente o Junta de Gobierno de la Entidad a presentar un nuevo proyecto para su consideración ante el Pleno. Igual veto rige en los procedimientos de aprobación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito.

En base a estas previsiones podemos decir que el cuadro de la legalidad aplicable en materia de aprobación de presupuestos en el ámbito local dibuja un escenario claramente presidencialista, y las alternativas del órgano aprobador (el Pleno) se limitan a aprobar, o a devolver el expediente en su conjunto y sin alteraciones, lo que conlleva la reiniciación del procedimiento en caso de veto, con la consiguiente merma del apremio que rodea este tipo de expedientes<sup>715</sup>.

A este escenario de protagonismo del Ejecutivo han contribuido, además, circunstancias *extra legem*, como la falta de capacidad y formación técnica del órgano político fiscalizador, o el apoyo leal de la burocracia a la decisión política que ejecuta. Ambos hechos ayudan a la “extraparlamentación” de gran parte del proceso presupuestario. Tampoco ayuda la actual legislación presupuestaria, que no corrige (más bien facilita) la expansión competencial del ejecutivo durante el ciclo presupuestario.

---

<sup>714</sup> Este derecho inherente del Presidente de la Entidad, ha sido incluso reconocido como parte integrante del derecho al ejercicio del cargo de Alcalde por la jurisprudencia (entre otras, STS de 6 de julio de 2005, FJ 3º).

<sup>715</sup> El Proyecto de Ley Básica del Gobierno y la Administración Local (texto cerrado a 03/05/2006) prevé un escenario prácticamente idéntico al actual. Así en su artículo 33.1 dispone que: «*La iniciativa para la aprobación del proyecto de Presupuesto general de las Entidades Locales corresponde al Consejo de Gobierno o, en su caso, al Alcalde*».



Aún asumiendo sus defectos, entendemos este régimen competencial acorde con la idea de concebir la figura del Alcalde y la Junta de Gobierno como órganos eminentemente ejecutivos, y al Pleno como órgano supervisor<sup>716</sup>, cuya labor de control del gasto se satisface con la aprobación del presupuesto general (verdadero límite de gasto al poder ejecutivo local) y con la aprobación de las cuentas del ejercicio. De modo que si se permitiera la iniciativa presupuestaria a la oposición o, al menos, la posibilidad de modificación del proyecto en el debate presupuestario, se mejoraría la agilidad del procedimiento, pero quebraría este juego de fuerzas competenciales que se acepta hoy en día como normal en el escenario democrático.

Sin desvirtuar lo anterior, y para evitar esa tendencia expansionista del Ejecutivo local en las labores presupuestarias, quizá sí resultaría aconsejable que el legislador dotara al Pleno local de medios o asistencia técnica suficientes para conocer en profundidad el documento presupuestario antes de prestar su aprobación. Con la misma intención, cabría introducir algunas reservas competenciales en la legislación presupuestaria local a favor del Pleno (como autorizar un montante global máximo en las modificaciones presupuestarias; fijar las directrices de maniobra administrativa; establecer las líneas generales de la gestión y adaptaciones contables; o autorizar previamente cualquier acto de gestión presupuestaria que no esté expresamente o implícitamente contemplado en el presupuesto aprobado).

Esta mayor participación (y control) presupuestario del órgano fiscalizador resultaría compatible con la iniciativa presupuestaria del gobierno local, al tiempo que coherente con la mayor importancia y virtualidad que ha adquirido el presupuesto en la nueva gestión pública.

**DÉCIMOTERCERA: Cambio en los protagonistas del presupuesto.** Precisamente esa redimensión del presupuesto que domina el comportamiento actual de la Administración Pública, junto con el fomento de la participación ciudadana en la vida pública local (idea dominante en las últimas reformas normativas operadas en el ordenamiento local), obligan a dar a los vecinos un papel más activo en los procedimientos presupuestarios.

No podemos olvidar que existe un derecho subjetivo de los ciudadanos a participar en el ciclo presupuestario, tanto en el proceso de toma de decisiones (alegaciones a la aprobación inicial del presupuesto), como en la rendición de resultados (reclamaciones u observaciones a la Cuenta General). En el primer caso, los ciudadanos, como destinatarios directos o indirectos del gasto (según el caso), deben conocer apriorísticamente el proceso de *public choice* mediante el que se reparten los recursos públicos, incluso participar en él, lo que los sitúa en una posición activa. Así, a través del conocimiento y, aún más, de la participación pública en el mismo, se perfecciona esa relación de confianza que mantiene el sistema democrático entre representantes y representados. Para lograr esta interacción resultan especialmente aptas fórmulas como la participación representativa a través de las asociaciones vecinales, la formación y debate en los consejos económicos y sociales de la ciudad, o la puesta en conocimiento del documento presupuestario ante otros grupos de

---

<sup>716</sup> Idea que ha presidido la última reforma de la normativa básica local: la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.

interés de ámbito local (asociaciones empresariales, sindicatos, colegios profesionales, etc.). Además de estas medidas procedimentales, el fomento de la participación ciudadana en el presupuesto se consigue con el uso de técnicas flexibles, como el presupuesto participativo, en el que los ciudadanos interactúan con la Administración, y se convierten en promotores presupuestarios.

El ciudadano vuelve a intervenir en un momento presupuestario posterior, aunque no menos importante, midiendo los efectos del presupuesto con ocasión de la exposición pública de la Cuenta General. Esta medición no responde a una censura legal del gasto (cuyos sujetos principales son los órganos de control), lo que interesa aquí a la sociedad (y debiera importar a los propios gestores públicos) es si el gasto empleado en una determinada política local mejora o no su calidad de vida. Esto es, que sus contribuciones obligatorias se vean recompensadas con un avance o un aumento en la eficacia de la actuación pública. Para realizar esta medición resulta necesario conocer los resultados del presupuesto en términos de gestión (a través de indicadores o medidores de la eficacia y eficiencia en la prestación de servicios públicos o en la realización de las actividades administrativas), y no estrictamente económicos, como sucede hoy en día con los datos que arrojan la liquidación del presupuesto o las cuentas anuales.

Por las razones expresadas, este proceso de “democratización” del presupuesto necesita de adaptaciones legales como las expuestas (tanto en el procedimiento de elaboración como en el de rendición del presupuesto general) que sitúen al ciudadano en el centro del proceso presupuestario.

Y si el principal objetivo de este tipo de reformas es el de reconducir el presupuesto al ámbito del ciudadano, la Administración necesita para esta tarea la ayuda de expertos y/o formar sus cuadros directivos en este campo, lo que constituye otra de las claves del nuevo escenario presupuestario. Admitida la competencia formal del ejecutivo para la elaboración del presupuesto general, la confección del documento presupuestario, cada vez más complejo y con más funcionalidades, desborda al cuerpo técnico que tradicionalmente ha formulado el documento, y necesita la concurrencia de expertos que formen el proyecto a debatir en el Pleno. Ante este panorama, las opciones que propone la doctrina pasan por la utilización de equipos redactores ajenos a la propia Administración actuante, bajo las órdenes del equipo de gobierno, de modo que la intervención técnica local se reduzca a un papel de “objeto público”; o, la que parece seguirse hasta ahora, formación y adaptación del personal interno a esta función, lo que pone en primera línea al directivo público. A su vez, el organigrama funcional podrá complicarse con la creación de un órgano *ad hoc*, de naturaleza estrictamente presupuestaria (a modo de oficina presupuestaria), con o sin personalidad jurídica, pero, en todo caso, dependiente del Ejecutivo, y cuya única y excluyente función sea la de ejercer materialmente las competencias presupuestarias asignadas al Gobierno local.

**DÉCIMO CUARTA: Cambio en la forma de elaborar el presupuesto.** Este nuevo panorama presupuestario no sólo requiere nuevos artífices en el proceso, también implica cambios en el modo en que se elabora el proyecto presupuestario.

La negociación presupuestaria debe superar las insuficiencias del incrementalismo automático y dejar de entenderse como un mero “reparto de tarta”, para concebirse como una asignación de recursos asociada a objetivos que satisfacer, y para ello se impone la técnica contractual, más que la competitiva. Se trataría de buscar zonas de acción compartida (gastos comunes) entre las distintas áreas; introducir el sistema de negociaciones multilaterales; utilizar las unidades horizontales del área de hacienda presentes en las demás áreas (gestoras) para difundir la cultura presupuestaria; dotar de mayor autonomía y responsabilidad a los responsables de los programas de gasto; observar la asignación de recursos con elementos de racionalidad económica, de eficacia y de eficiencia; y concienciar a los mismos sobre la plurianualidad del presupuesto y, en consecuencia, de sus políticas sectoriales; en definitiva, de tener una visión global de los fines de la organización. Esto sitúa a las áreas de gobierno en un papel activo y decisorio en la elaboración de la sección presupuestaria que les corresponde, acorde con los principios de autonomía y responsabilidad que deben regir la gestión del gasto, quedando el área de hacienda en un papel coordinador y director del proceso.

Además de la multilateralidad de la negociación presupuestaria, el nuevo modo de presupuestar requiere la adopción de técnicas presupuestarias más actuales, que pasan a convertirse en la piedra angular de la elaboración presupuestaria. Estas técnicas presentan evidentes ventajas frente a la presupuestación tradicional, rígida por definición, que ofrece un estrecho margen de maniobra a los poderes locales para la toma de decisiones<sup>717</sup>.

En este sentido el legislador estatal ya ha hecho un llamamiento explícito a estas nuevas técnicas con el establecimiento de la gestión por objetivos, incluso se intuye en la actual Ley General Presupuestaria una cierta inclinación por el presupuesto por programas, como técnica especialmente apta para ello. No obstante, nosotros nos quedamos con la idea genérica de la gestión por objetivos<sup>718</sup> (con independencia del método concreto para alcanzarlo), para lo que existen diversas técnicas disponibles, todas con el denominador común de fijar apriorísticamente objetivos, y de establecer indicadores de logro de los mismos<sup>719</sup>. Por ello, quizá lo mejor sea que una futura modificación de la legislación presupuestaria local imponga la idea genérica de la presupuestación por resultados, y deje en manos de los poderes locales la decisión concreta de qué técnica o técnicas deben

---

<sup>717</sup> A este respecto, pautas actualmente vigentes como la afectación legal de algunos recursos o las subvenciones finalistas, suponen la indisponibilidad práctica de los capítulos 1, 3, 6 y 9 de la clasificación económica del presupuesto de gastos, y estrechan sustancialmente el margen de decisión sobre otros capítulos del gasto, ya de por sí cercenados por los gastos de obligada consignación (ya sea por imperativo legal o contractual). Por ello, una flexibilización de la Ley en esta materia contribuiría, también, a mejorar el margen de decisión (autonomía) presupuestaria.

<sup>718</sup> Objetivos medidos no tanto por el conjunto de servicios públicos o de actividades administrativas que permitan implementar (*output*), como por el aumento en la calidad de vida que conlleve a sus destinatarios (*outcome*).

<sup>719</sup> Aunque no queremos con ello obviar que la presupuestación programática se presenta como la más experimentada, y ha demostrado su eficacia para poner en juego una gran cantidad de recursos (y para emprender nuevos programas y acciones) a la hora de elaborar el presupuesto.

adoptarse para conseguirlos (aparte de que la implantación de una teoría que regule cómo se forma el presupuesto sería tanto como disciplinar la actuación gubernativa). Además, la disponibilidad de varias técnicas permitiría adaptarse a las peculiaridades de cada Entidad (y dentro de ella, experimentar con cada una en función de la naturaleza del organismo público local), y evitaría repetir los errores o fracasos a los que puede conducir la adopción de un modelo único.

A pesar de lo expuesto, las modernas técnicas presupuestarias no dejan de ser un mero instrumento para mejorar el proceso de asignación de recursos públicos. Y es que no podemos perder de vista que nos encontramos ante un proceso esencialmente decisorio, por lo que el principal cambio vendrá de la mano de quienes ostentan legítimamente el gobierno (como ha manifestado, entre otras conclusiones, la OCDE en su informe para la implantación de un sistema presupuestario orientado a los resultados). Esto es, se trata de una concienciación por los órganos presupuestarios locales de este nuevo modo de presupuestar y, en general, del nuevo modo de gestión pública por objetivos al que se dirige la Administración Pública en bloque.

**DÉCIMOQUINTA: Cambio en la gestión presupuestaria local. Autonomía y responsabilidad orgánicas y funcionales.** Uno de los principios que se derivan de este nuevo escenario es, sin duda, la autonomía y, al mismo tiempo, la responsabilidad de los centros gestores en los procedimientos de asignación y gestión del gasto. Si consideramos que las clientelas de las políticas públicas incumben, en especial, a cada uno de los departamentos de gasto, y si hay una tendencia reciente a hacer partícipes de los costes de los servicios públicos a los usuarios, parece más lógico que los recursos financieros que se asignan a cada departamento sean también de su incumbencia y, con ello, se les dé una participación activa en la negociación y confección presupuestarias. Y en consonancia con ello, resulta lógico que el mismo centro que propone sus objetivos y demanda unos determinados recursos para cumplirlos sea el llamado a ejecutarlos, pues conocerá, mejor que ningún otro, el modo en el que llevarlo a cabo. Ahondando en esta filosofía, si la gestión de la sección presupuestaria corresponde en buena medida (al menos para los gastos no centralizados) a la dirección de cada unidad gestora, una gestión eficaz y eficiente de sus medios financieros debería ir acompañada de una recompensa en asignaciones futuras o, como mínimo, en la garantía de conservar las acciones sobre las que se ha gestionado con eficiencia. Para ello deben estar presentes y justificar sus opciones en el “reparto presupuestario”, y así sucesivamente (cada año), para que el sistema actúe en toda su plenitud y termine imponiendo un modelo estratégico.

Se trata, en última instancia, de establecer un modelo de asignación que tenga en cuenta el nivel de cumplimiento de los objetivos alcanzados en ejercicios anteriores, para lo que debe dotarse de la suficiente autonomía a los actores del proceso. Este sistema implica directamente al centro gestor, y le hace protagonista en el sistema de asignación de recursos. Como ventaja adicional, la presupuestación por objetivos (al igual que la planificación estratégica) permite definir los centros de responsabilidad en la Corporación (para lo que resultaría conveniente que los centros gestores-responsables coincidieran con los definidos por la organización administrativa en el correspondiente organigrama, según los objetivos programáticos de la Entidad local).

**DÉCIMOSEXTA: Cambio en la concepción de la idea de presupuesto.** En todas las medidas de reforma que hasta ahora hemos expuesto subyace una idea base: la necesidad de redimensionar (o redefinir) el presupuesto en la esfera pública.

En la tradición presupuestaria española, y particularmente en el espacio local, se ha percibido el presupuesto con connotaciones peyorativas, como una carga o imposición legal (en el mejor de los casos como un instrumento de mero control) para satisfacer la labor democrática del control sobre la acción de gobierno por el órgano asambleario o plenario, sin tener presente los destinatarios y censores últimos de la información presupuestaria: los ciudadanos. Podríamos hablar de una “infrautilización” o “minimización” de la idea del presupuesto que, en muchas ocasiones, deriva del desconocimiento de sus potencialidades y, en otras, de la tendencia del ejecutivo a cumplir en lo mínimo el trámite presupuestario.

Por contra, en los países anglosajones (especialmente en Estados Unidos), el presupuesto se ha observado como un instrumento de gestión (sin obviar su condición limitadora del gasto público), de modo que se percibe y utiliza como un mecanismo de organización y dirección.

Aquella concepción restrictiva contrasta hoy en día, y queda desfasada en el nuevo escenario presupuestario, caracterizado por las nuevas posibilidades de las técnicas presupuestarias; por la democratización de los procesos de toma de decisiones del gobierno local, y por la aparición de la planificación estratégica en la acción pública local.

Esta óptica reducida del presupuesto empezó a cambiar en el escenario estatal con ocasión de las reformas sucesivas operadas sobre el antiguo Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, y culminó con la promulgación de la actual Ley General Presupuestaria, en la que se redimensiona el presupuesto para adaptarlo a la gestión estratégica por objetivos. En este sentido, aplaudimos la introducción por esta Ley de la gestión estratégica por objetivos: en la forma (porque se ha utilizado el cauce de Ley); y en el fondo, porque responde a necesidades puestas de manifiesto por la doctrina especializada en los últimos años.

Por las mismas razones se impone una modificación o revisión del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, en lo que concierne al régimen presupuestario<sup>720</sup>, que implemente la planificación estratégica, imponga la asunción de técnicas presupuestarias más acordes con la línea de modernización local iniciada en otros órdenes de la esfera local, y sienta la validez del presupuesto como cauce útil para la planificación estratégica en este sector.

Así pues, el presupuesto se presenta como un instrumento que otorga la legalidad vigente para conseguir los objetivos fijados en el plan de actuación (para facilitar la decisión pública), convirtiéndose en la principal herramienta para la planificación pública

---

<sup>720</sup> Incluso podría aprovecharse la ocasión para bifurcar la legislación de Haciendas locales en dos leyes (al igual que ocurre en otros ordenamientos públicos): una centrada en el régimen presupuestario; y otra en el régimen financiero; lo que, sin duda, aportaría claridad al sistema.

local<sup>721</sup>. Su uso necesita, por tanto, un conocimiento profundo de los medios humanos<sup>722</sup>, materiales y financieros de la Corporación, para procurar la optimación de los mismos.

**DÉCIMOSEPTIMA: Hacia una gestión presupuestaria eficaz, eficiente y económica.** Los cambios propuestos en la concepción, elaboración y tramitación presupuestarias deben complementarse con un nuevo modo de gestionar los recursos, lo que afecta a otro orden: el proceso de ejecución del gasto.

Como ya apuntábamos en la primera conclusión, el régimen competencial local sienta la iniciativa exclusiva y excluyente del ejecutivo para proponer el proyecto de presupuestos, o sus modificaciones. Este funcionamiento veta la posibilidad de que otro órgano local, u otros representantes corporativos, propongan texto alternativo, y obliga, en caso de rechazo, a iniciar el proceso desde el principio, con los consiguientes efectos negativos sobre la economía y la eficacia procesales, y con la merma en la urgencia que rodea algunos de estos expedientes. Por ello, un régimen presupuestario que permitiera la iniciativa presupuestaria a la oposición, o al menos la posibilidad de modificar el proyecto en el debate presupuestario con la anuencia del ejecutivo (en el que seguiría residiendo la iniciativa presupuestaria), daría agilidad al procedimiento, y salvaría trámites repetitivos.

Esta rigidez presupuestaria se acentúa con el marco jurídico que regula el procedimiento de ejecución del gasto público local (que se presenta como un conjunto numeroso de normas imperativas y vinculantes para las Entidades locales). Con una regulación estatal agotadora en materia de gestión del gasto<sup>723</sup>, existe poco margen para ejercer la autonomía normativa local, y mucho menos (por no decir nulo) espacio para la regulación autonómica.

Por otro lado, ya que se ha regulado de forma profusa la “cadena” de gasto local como un proceso de fases subsiguientes, quizá hubiera resultado oportuno que el legislador hubiera previsto una dimensión temporal para el procedimiento de gasto, o hubiera impuesto alguna limitación temporal para finalizar el procedimiento (como regula la legislación básica administrativa en otro tipo de procedimientos iniciados de oficio

---

<sup>721</sup> Casi podría afirmarse como única herramienta en manos del operador local, puesto que el presupuesto, a diferencia de otros recursos locales, es el único que comparte con el plan su naturaleza previsor, y su implementación necesita, también, unas fases de elaboración, aprobación, ejecución y medición de resultados. Por ello, estos “tiempos” o fases presupuestarias pueden ser aprovechadas por el operador local para implementar sus políticas públicas locales.

<sup>722</sup> Aquí se evidencia la necesidad de coherencia entre el presupuesto y los instrumentos de ordenación de los recursos humanos de la Entidad local, particularmente, del organigrama, de la plantilla y de la Relación de Puestos de Trabajo. Esto constituye un ejemplo más del carácter transversal del presupuesto como documento que trasciende a la mera realidad económica para convertirse en uno de los instrumentos base para la realización de las políticas locales sectoriales.

<sup>723</sup> Muestras de esta regulación consuntiva son la afectación de recursos (que más que una excepción a la regla general, se convierte en una regla especial concomitante con la desafectación de recursos), o la observancia de numerosos y taxativos requisitos para la apelación al crédito público, o para los actos de disposición y gestión patrimoniales.

imponiendo su caducidad), instando a la eficiencia y a la calidad en el proceso de gasto público local.

Precisamente en aras de la eficiencia y economía procesal, habría que replantearse el sentido de la fase D (de compromiso del gasto) en la “cadena de gasto”, una vez demostrada su condición de fase mecánica, que no enriquece especialmente el expediente, por lo que llega a convertirse en un automatismo administrativo. De hecho, si no fuera porque concreta en su cuantía el gasto previamente autorizado (cuestión que podría hacerse perfectamente en la fase anterior -autorización del gasto-), devendría innecesaria, de ahí que nos planteemos si en una hipotética reforma del régimen jurídico del gasto público local no sería más conveniente subsumir o concentrar esta fase en la anterior.

Asimismo, en la fase final del gasto (pago material) podrían realizarse adaptaciones legales tendentes a agilizar el pago (aun manteniendo las mismas garantías jurídicas), como la domiciliación bancaria para suministros periódicos, o la sustitución de la firma manuscrita en los instrumentos de pago por la firma electrónica, digital u otros procedimientos de acreditación personal extendidos por las entidades financieras<sup>724</sup>.

También en el campo de la contratación pública, aunque con efectos directos en el ámbito presupuestario y financiero, existen muestras de la regulación rígida y completa a la que se someten las Entidades locales. Así, la imposibilidad de negociar por parte del órgano de contratación local las condiciones para el pago a sus proveedores (como el tipo de interés acreedor en caso de demora, la posibilidad de provisionar fondos a cuenta de futuras prestaciones, los descuentos por pronto pago, los propios plazos de pago, o el aplazamiento en el pago bajo determinados requisitos y límites porcentuales y anuales) no contribuye a mejorar la autonomía presupuestaria local. Una regulación contractual permeable a las prácticas del tráfico privado evitaría moras encubiertas, y disciplinaría más el calendario de pagos de la Entidad, máxime cuando alguna jurisprudencia ya se ha pronunciado a favor de posturas más flexibles<sup>725</sup>.

**DÉCIMO OCTAVA: Una reflexión sobre la estabilidad presupuestaria.** Sin duda, el principal acontecimiento que ha marcado las políticas presupuestarias comunitaria, estatal, autonómica y local en los últimos años ha venido dado por la implantación del principio de estabilidad presupuestaria. En el caso concreto de la economía pública española, y al menos hasta hoy, este principio se ha mostrado como un potente instrumento

---

<sup>724</sup> La generalización de los pagos mediante teleprocesos es una dinámica que se impone por razones de economía y de eficacia, y por la propia dinámica que está creando el mercado financiero y el nuevo marco de las relaciones comerciales.

<sup>725</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2004, declara la admisibilidad y conformidad a Derecho de la cláusula prevista en un contrato de gestión de servicios públicos mediante la que se establecían descuentos del 5% por pronto pago del servicio cuando las certificaciones son abonadas dentro de los tres meses desde su fecha, fundándose en el principio de autonomía de la voluntad en la contratación administrativa.

de intervención pública en la política económica nacional (quizá el más importante una vez cedida la política monetaria al Banco Central Europeo).

Frente a la fragilidad en la aplicación de este principio por algunas de las grandes economías de Europa<sup>726</sup>, en España el legislador optó desde un primer momento y mantuvo (entendemos, de modo acertado) una línea ortodoxa en todos los niveles territoriales (si bien, se ha suavizado en última instancia con la reciente entrada en vigor de las leyes de reforma sobre esta materia). Y en este sentido, resulta incontestable y empíricamente demostrado, que una política presupuestaria orientada a la estabilidad incrementa sustancialmente el margen de maniobra de la política económica, especialmente en momentos difíciles, y ofrece dividendo suficiente para la reducción de impuestos o necesidades de gasto imprevistas. Esto permite, en gran medida, que los acontecimientos no determinen la política económica, sino que sea ésta la que se adelante y marque el curso del desarrollo económico.

Al igual que ha sucedido en las otras Haciendas territoriales, en el nivel local los objetivos dictados al amparo del principio de estabilidad presupuestaria han supuesto una importante contención del gasto público, y para ello ha sido necesario que las Entidades locales mantuvieran o disminuyeran los niveles de endeudamiento financiero que presentaban antes de la entrada en vigor de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Esto ha significado, en los casos en los que se ha cumplido efectivamente con el principio, un relativo saneamiento de las Haciendas locales y el aumento del margen de maniobra presupuestaria, sobre todo en los gastos corrientes (que era donde más se necesitaba una actuación de este tipo tras el crecimiento constante de los gastos estructurales experimentado en las décadas de los 80 y 90 del pasado siglo con ocasión del desarrollo del Estado autonómico y el crecimiento del gasto social).

Por todo ello la política presupuestaria de futuro debiera orientarse a la profundización, al menos a la consolidación, de esta línea (exitosa hasta el presente), garantizando el equilibrio y estabilidad, para, de este modo, continuar dominando el crecimiento del gasto corriente al tiempo que se contiene el endeudamiento.

---

<sup>726</sup> Nos referimos al debate que se abrió en el otoño de 2002 sobre reconsideración de la vigencia del principio a raíz del incumplimiento por parte de Francia y Alemania de los compromisos a los que obligaba el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de julio de 2004, en torno a los procedimientos de déficit excesivo respecto a estos dos países (Asunto C 27/04), el principio de estabilidad coge nuevo impulso, y la Comisión Europea, apartándose de los criterios previamente adoptados por el Consejo de Europa, adoptó en septiembre de 2004 una Comunicación sobre el refuerzo de la gobernanza económica y sobre la clarificación de la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. En esta Comunicación propone una serie de mejoras posibles del Pacto, y dirige su atención principalmente a la evolución de los factores económicos en los Estados miembros y a la viabilidad a largo plazo de las finanzas públicas. Con ello se salva la efectividad del principio (particularmente para el caso francés y el caso alemán) aunque se interpreta desde una perspectiva menos ortodoxa que la que había informado la celebración del pacto en el año 1997.



En este nuevo escenario presupuestario, la moderación del gasto público puede lograrse no sólo desde la pura contención del gasto, también desde otros dos frentes: mediante el aumento de las fuentes de financiación que compensen nuevas consignaciones (aunque teniendo en cuenta la antipopularidad del aumento de la presión fiscal, y lo gravoso que supone cualquier nuevo endeudamiento, no parece que sea la línea de futuro); o, lo que parece más acertado, consiguiendo mejores resultados en su gestión. Hoy por hoy existen mayores posibilidades (más campo de actuación) para controlar el gasto público asegurando y legislando un empleo de los recursos públicos eficaz y eficiente, que procurando su reducción (en la que ya se han realizado importantes avances), y para esto el presupuesto resulta el instrumento ideal de racionalidad pública. Por ello estamos en el momento de introducir las reformas oportunas para que el presupuesto, además de superar el control de legalidad del gasto público, sea sometido, antes de su aprobación, a un examen verdadero (a través de indicadores o límites explícitos) de eficacia, economía, eficiencia y racionalidad de los recursos públicos.

**DÉCIMONOVENA: Redimensión de las modificaciones presupuestarias. En búsqueda de la calidad presupuestaria local.** La promulgación de la actual Ley General Presupuestaria ha supuesto una modificación sustancial de la concepción de las modificaciones en los presupuestos estatales. En síntesis, esta Ley reorganiza y sistematiza la normativa relativa a las modificaciones de crédito; simplifica sus clases; y concreta más sus supuestos. La nueva regulación de las modificaciones de crédito se enfoca desde la perspectiva del principio de estabilidad presupuestaria (que tan trascendente resulta para la gestión presupuestaria), impidiendo que su realización resulte transversal y afecte a masas presupuestarias heterogéneas (esto se consigue prohibiendo que operaciones financieras se conviertan en recurso para financiar gastos no financieros), con la intención de que se mantenga en todo caso la estabilidad del presupuesto. Esta regulación ha abierto un desfase importante entre la legislación local y la estatal también en este campo, por lo que urge, una vez más, la adaptación del ordenamiento local.

En la nueva normativa estatal destaca, particularmente, la subsidiariedad con la que son concebidas las operaciones de crédito extraordinario y suplemento de crédito (sin duda, las modificaciones que producen efectos más alteradores sobre la voluntad presupuestaria original), que aparecen sólo para los supuestos en los que no quepan las restantes modificaciones.

También se reconfigura la generación de créditos en el sentido de considerarla como un supuesto de gestión (de técnica, si se quiere) presupuestaria, más que como una modificación cuantitativa del presupuesto expresamente adoptada. Así, mostrando gran capacidad de síntesis, el legislador estatal ha introducido expresamente entre los supuestos de generación de crédito los ingresos legalmente afectados a la realización de actuaciones determinadas. La introducción de un apartado de este tipo en la legislación local solucionaría los problemas que ocasionan en la gestión presupuestaria algunos ingresos de afectación legal (como los procedentes de la actividad urbanística o los derivados del establecimiento de contribuciones especiales), y evitaría la generación de créditos como un aumento incondicionado (y casi automático) de la capacidad de gasto del Ente local ante nuevos o mayores ingresos.

Pero, sin duda, la aportación más interesante de la Ley General Presupuestaria en esta materia viene dada por la creación del fondo de contingencia de ejecución presupuestaria. Se trata de un fondo de maniobra, por importe del dos por ciento del total de gastos, para atender gastos no financieros (y de carácter no discrecional) que respondan a necesidades inaplazables, para las que no se hubiera previsto ningún tipo de dotación presupuestaria, o esta hubiera resultado insuficiente. El fondo permite financiar futuras ampliaciones e incorporaciones de crédito, así como créditos extraordinarios y suplementos de crédito. La finalidad última de este instrumento es la de reducir (puede que eliminar y sustituir) este tipo de modificaciones, y presentar un presupuesto más flexible, que tenga capacidad de reacción ante situaciones imprevistas sin necesidad de modificarlo (por tanto, aporta la ventaja adicional de no alterar la voluntad presupuestaria original)<sup>727</sup>.

Precisamente, junto con la objeción típica que siempre se ha realizado de las modificaciones presupuestarias por su excepcionalidad a los principios presupuestarios, una segunda tacha viene dada por el creciente abuso de esta herramienta en la gestión presupuestaria local, con el consiguiente efecto desvirtuador de la voluntad presupuestaria original. Esto es, el proceso de aprobación del presupuesto pierde relevancia si durante su periodo de ejecución se incorporan al mismo un número tal de modificaciones que a su cierre la liquidación muestra resultados sustancialmente desviados de las previsiones iniciales (con lo que, en la práctica, el presupuesto aprobado por el Pleno se va rediseñando durante el ejercicio presupuestario al dictado del Ejecutivo local). Sin duda, la introducción de este instrumento en la gestión presupuestaria local aumentaría sensiblemente la *ratio* de calidad presupuestaria.

Puestos a abordar legalmente la redimensión de las modificaciones presupuestarias en el ámbito local, sería conveniente aprovechar la ocasión para introducir algunas alteraciones puntuales, por razones de técnica presupuestaria, del siguiente tenor:

- El funcionamiento de la incorporación de remanentes aconseja, si es que no exige, evitar la interferencia de otros gastos o ingresos en el expediente incorporado, para lo que resultaría necesario exigir (aunque podría regularlo la Entidad local mediante las Bases de Ejecución del Presupuesto) una vinculación de los créditos incorporados al máximo nivel de detalle (partida).

- Existe una clara falta de sintonía entre la normativa contable y la presupuestaria en cuanto aquella acepta los ajustes del presupuesto prorrogado como verdaderas modificaciones presupuestarias, por implicar aumentos y disminuciones que alteran, y consolidan, el presupuesto original (en este caso el presupuesto prorrogado). Por lo que entendemos que el mismo trato deberían recibir

---

<sup>727</sup> En realidad, la legislación local actual no impide la creación de partidas de gasto corriente más o menos genéricas que, a través de la vinculación jurídica, pudieran desempeñar un papel parecido al del fondo de contingencia, pero, sin duda, su introducción en la legislación básica generalizaría en todas las Entidades locales este instrumento, que tantas ventajas presenta frente a las modificaciones presupuestarias.

en la normativa presupuestaria, aun cuando se realicen sobre un presupuesto “excepcional” (aunque sólo) por su modo de aprobación.

- La reforma de la Ley de Bases operada en 1999<sup>728</sup>, atribuyó al Pleno de la Entidad local la competencia para la «...*aprobación y modificación de los Presupuestos*». Al utilizar una expresión genérica (“modificación de los Presupuestos”), y no establecer ninguna limitación o excepción al respecto, podría concluirse con la competencia del Pleno para aprobar cualquier tipo de modificación presupuestaria. Esto choca frontalmente con el régimen competencial vigente, por lo que sólo se puede interpretar como una desacertada redacción que interesaría corregir para evitar confusión al intérprete local.

En definitiva, la Ley General Presupuestaria expone una regulación avanzada recogiendo mecanismos de gestión presupuestaria más dinámicos y flexibles, también más respetuosos con la técnica presupuestaria, que los previstos en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Urge, por tanto, la adaptación de la Ley local para modernizar la gestión económica local, y para dar coherencia al sistema presupuestario global de las Administraciones Públicas.

**VIGÉSIMA: Concienciación y corresponsabilidad en la modernización presupuestaria local.** Las propuestas de reforma de la normativa local que hasta ahora hemos expuesto afectan a un proceso (el de la presupuestación) que se configura como un proceso esencialmente decisorio. Por ello, el primer y principal cambio debe venir de la mano de quienes ostentan legítimamente el gobierno, como ha manifestado, entre otras conclusiones, la OCDE en su informe para la implantación de un sistema presupuestario orientado a los resultados, al que nos hemos referido anteriormente. El proceso de modernización presupuestaria local (como necesidad que demandan los ciudadanos, y como práctica que se extiende entre los países de nuestro entorno), necesita de adaptaciones legales pero, al mismo tiempo, del liderazgo y apoyo desde los niveles más altos de gobierno para que resulte eficaz.

Para ello, la primera etapa de este proceso pasa por la concienciación del nuevo escenario presupuestario y por la asunción de nuevos métodos y técnicas, como la presupuestación programática o la gestión por objetivos, por parte de los gobernantes y directivos públicos locales. Se trata, en suma, de aceptar una nueva cultura económica basada en el presupuesto como instrumento para la gestión pública por objetivos.

Una vez se “interiorice” la nueva dimensión del presupuesto público, los poderes actuantes en el nivel local deben ejercitar sus respectivas potestades para lograr este objetivo. Por un lado, los gobiernos locales deben ejercitar sus recursos jurídicos en esta línea (adaptación de la organización local a una gestión autónoma basada en la responsabilidad en la gestión; establecimiento de planes de formación de sus cuadros directivos; fijación y seguimiento de indicadores de gestión; control de eficacia, economía,

---

<sup>728</sup> La Ley 11/1999, de 21 de abril, de reforma LRBRL, dio nueva redacción a los artículos 22.2.e y 33.2.c, referidos a las competencias del Pleno del Ayuntamiento y de la Diputación, respectivamente.

racionalidad y eficiencia del gasto; y adecuación de la regulación local a través de las Bases de Ejecución del Presupuesto y, en general, de la potestad reglamentaria local); y, al mismo tiempo, instar una modificación legislativa en aquellos aspectos con reserva de ley.

Y, derivado de ello, el legislador estatal, competente para dictar la legislación básica, debe acometer la revisión legislativa que generalice el modelo, y sienta un marco jurídico presupuestario común en todos los niveles de gobierno territorial. Esta labor, si cabe, se hace especialmente necesaria con el nuevo horizonte competencial que pretende sentar la futura Ley del Gobierno y Administración Local, en el que se redimensiona la autonomía local, y se exigen nuevos retos a los Gobiernos locales.

También al legislador autonómico, en su función de desarrollo de la legislación básica estatal, y dentro del contexto de reforma generalizada de los Estatutos de Autonomía, corresponde perfilar el marco presupuestario y financiero que necesita el gobierno local para asumir los nuevos retos competenciales.

Por todo lo expuesto, la modernización presupuestaria local se presenta como una corresponsabilidad pública, en la que se conciba el presupuesto como un instrumento útil para implementar una planificación estratégica, global, evaluable, participada, y orientada al aumento de la calidad de vida de los ciudadanos.

CONCLUSIONES A LA TERCERA PARTE:  
**REFLEXIÓN CRÍTICA SOBRE EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN  
ACTUAL. HACIA UN NUEVO MODELO**

**VIGÉSIMO PRIMERA: La garantía institucional de las Haciendas locales.** Tras un análisis profundo y teleológico del marco constitucional en el que se desenvuelven las Haciendas locales españolas, se puede deducir la configuración constitucional de la Hacienda local española.

Como premisa básica, no existe un concepto positivo ni unívoco de Haciendas locales, por lo que su definición está condicionada por la perspectiva desde la que se plantee. En todo caso, cualquier concepto debe contemplar las vertientes del ingreso y del gasto como dos caras de una misma moneda.

A pesar de la falta de conceptualización, la Constitución Española no sólo garantiza las Haciendas locales como institución personificada, sino que establece que estas deberán disponer de recursos suficientes en relación con los fines a los que deben atender, por lo que es vindicable, invocable en sede judicial, y jurídicamente legítimo, exigir al Estado y a la Comunidad Autónoma respectiva (responsables de garantizar este derecho) que establezcan una regulación de las bases del régimen económico-financiero, que garantice la cobertura de los servicios mínimos exigibles a las Entidades locales. Esto hace las reivindicaciones de mayor dotación financiera que se demandan desde el mundo local no sólo justas, sino amparadas jurídicamente por el ordenamiento actual.

Además, el texto constitucional apunta un sistema básico de fuentes de financiación entre las que están la participación en los tributos del Estado (que constituyen el salvavidas de muchas Haciendas locales); y la participación en los tributos de las Comunidades Autónomas que, de no atender el mandato constitucional, incumplirían una obligación jurídica y, paralelamente, vulnerarían un derecho de los Entes locales. Esta dejación de funciones permitiría el amparo constitucional (por ejemplo, impugnando los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma para cada año, si no incluyeran partidas destinadas a su financiación).

Junto con estas fuentes principales de financiación, el núcleo básico, indisponible, de las Haciendas locales está integrado por los dos principios que constituyen la piedra angular del régimen financiero local: la autonomía financiera, que se trata de un concepto multívoco, cuyas vertientes ha ido configurando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; y el principio de suficiencia, íntimamente ligado al anterior, y que el Estado debe respetar al dictar las bases del régimen jurídico financiero local y/o al elaborar sus presupuestos generales para cada año; pero también las Comunidades Autónomas cuando dictan la normativa de desarrollo o aprueban sus propios presupuestos.

Además de estas previsiones expresas, se encuentran otros apoyos indirectos en la Constitución para amparar otras fuentes de recursos locales, pero su invocación y su defensa judicial resultan más discutibles. Podría decirse de estos apoyos que “adornan” la garantía constitucional de las Haciendas locales. También el texto constitucional se refiere a la otra cara de las Haciendas locales: el gasto público. Pero las alusiones a él referidas no van en la línea de garantizar su existencia (toda vez que su presencia no hay que asegurarla, es espontánea o consiguiente a la existencia de ingresos públicos), sino de cercarlo.

En el ámbito supraestatal, la Carta Europea de Autonomía Local ha ido más allá que la Constitución Española, profundizando en la realidad de las Haciendas locales, y construyendo un catálogo financiero más desarrollado y perfecto para los Entes locales.

En el régimen de responsabilidades, y habida cuenta de la coparticipación de estos tres agentes en la formación del sistema tributario local, lo más acertado resulta considerar la autonomía y suficiencia financieras locales como principios realizables a voluntad conjunta de las partes implicadas: estatal, autonómica y local; y esto es lo que proponemos denominar como “la corresponsabilidad financiera local”.

**VIGÉSIMO SEGUNDA: Reflexión crítica sobre el actual sistema de financiación local. La reforma de las Haciendas locales como punto de la agenda local.** La evolución histórica de la Hacienda local española, desde que ésta pierde definitivamente su carácter patrimonialista, durante la primera mitad del siglo XIX, y se convierte en una hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por la insuficiencia financiera endémica. Y esta crónica situación financiera ha sido, y continua siendo, una de las cuestiones más preocupantes desde que se proclamara el Estado autonómico que predica nuestra Constitución.

Prueba de ello son las continuas reformas introducidas por el legislador estatal en la normativa financiera local a partir de la Constitución de 1978. A lo largo de esa trayectoria de reformas legislativas, cabe distinguir dos periodos cuyo punto de inflexión se sitúa en la aprobación de la Ley Reguladora de Haciendas Locales en 1988. Hasta la entrada en vigor de esta ley, el sistema financiero local (si es que se podía hablar formalmente de sistema) se encontraba fuertemente impregnado del centralismo que presidía el régimen preconstitucional. De modo que, aunque se adoptaron diversas reformas legislativas que realizaban concesiones, lo cierto es que se incumplía notoriamente el mandato de autonomía financiera local que ampara nuestra carta magna. Todas estas reformas, parciales, asistemáticas y tan apresuradas que a veces restablecían medidas derogadas recientemente, resultaron infructuosas, acaso porque no existía una decidida voluntad de diseñar un verdadero sistema de financiación local basado en la autonomía y suficiencia financieras o, admitiéndose la necesidad de un nuevo sistema desde muchos sectores, su puesta en práctica debió esperar por la prioridad que se dio, desde un primer momento, a la construcción de las Comunidades Autónomas y, por ende, a la financiación de sus haciendas.

Una vez culminada y vigente la ley básica de régimen local, que abordó el tema competencial pero se pospuso a una ley posterior la financiación del sistema, se promulgó la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en 1988, con la que se ponía fin a este largo

periodo de transitoriedad. La propia ley se autoproclamó cumplidora del mandato constitucional al establecer como nota caracterizadora, en su vertiente material, «...*la ordenación de un sistema financiero encaminado a la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera*»<sup>729</sup>.

La Ley, que es la actualmente vigente en forma de Texto Refundido aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, cumple formalmente con las previsiones constitucionales, reconociendo a lo largo de su articulado los principios de autonomía y suficiencia financieras, y diseña, por primera vez en la historia del régimen local, un verdadero sistema de financiación para nuestras Corporaciones locales.

A este cumplimiento formal, no obstante, hay que objetarle el mantenimiento de algunos controles en la gestión económica local, especialmente en materia de disposición patrimonial y acceso al endeudamiento, que ya no ostenta en exclusiva el Estado como antaño, también participan de ellos las Comunidades Autónomas. Aunque la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha legitimado los mismos, declarándolos compatibles con el ejercicio autónomo de funciones, en ellos se puede apreciar una herencia del sistema centralista al que se han visto sometidas las Haciendas locales durante gran parte de su historia. Este recelo, o desconfianza, hacia los gestores locales (recelo que heredan, en general, las normativas autonómicas que han regulado sobre la materia), impide proclamar con plenitud un modelo autonómico de financiación, al menos en el grado con el que se ha abordado el modelo diseñado para las Comunidades Autónomas.

En la misma dirección contraria hace fuerza el principio de reserva de ley que afecta a la materia tributaria, que termina de hacer a las Haciendas locales una institución inevitablemente dependiente de la voluntad del legislador estatal y, en menor medida, del autonómico. Por cierto que ambas circunstancias, condicionan la evolución de la Hacienda local española, además de a su propia voluntad, en función de las tendencias presentes en cada momento en la Administración estatal y autonómica.

En lo que afecta a su aplicación material, transcurridos casi diecisiete años desde su entrada en vigor, la ley se ha mostrado insuficiente para sacar a las Haciendas locales españolas de la crisis financiera permanente en la que se encuentran envueltas.

Las numerosas reformas introducidas en la ley en los últimos años, todas ellas con la intención de dotar de mayores recursos y/o autonomía a las Haciendas locales (en especial la operada por la Ley 51/2002, por su profundidad y extensión), son muestra de la debilidad del sistema originario de la ley y, aunque muestran una decidida voluntad y esfuerzo de superar esta situación tanto por la Administración General como por la Administración local (en mucha menor medida por las Administraciones autonómicas), al cabo del tiempo han resultado insuficientes, manteniéndose la difícil situación económico-financiera local, y en particular, la municipal.

De ahí las continuas reivindicaciones que desde el ámbito local se realizan, con unanimidad, demandando la reforma del modelo actual, cuando no un nuevo modelo de

---

<sup>729</sup> Exposición de Motivos II de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

financiación local, que se base en una auténtica autonomía financiera que, a su vez, pueda conducir a la suficiencia de recursos. Reivindicaciones que, además de estar legitimadas por criterios de justicia, solidaridad y equilibrio territorial, están amparadas constitucionalmente.

Quizá el fondo del asunto se centre en la escasa virtualidad jurídica del principio de suficiencia como principio rector de las Haciendas locales. Un principio, por otro lado, no conocido en otros ámbitos financieros (quizá por las distorsiones que provoca su proclamación en los formulados de la actividad financiera general), y que, por su “rareza” en el orden jurídico, mantiene fricciones con los otros principios configuradores de las Haciendas locales.

Además, el principio de suficiencia es de por sí un principio abstracto, que necesita estar encadenado y definido en relación con los servicios y actividades que ampara. Esto conduce, pues, a abordar la suficiencia de las Haciendas locales, y con ella de todo el sistema financiero, conjuntamente con el debate sobre las competencias que deben prestar los Entes locales.

Tampoco la aparición de las Comunidades Autónomas (nuevas “invitadas” al proceso de construcción financiera local) ha contribuido a mejorar el sistema. La Constitución apunta un sistema básico de fuentes de financiación entre las que están la participación en los tributos del Estado (que constituyen, en muchas ocasiones, el verdadero sustento de muchas Haciendas locales), y la participación en los tributos de las Comunidades Autónomas que, salvo excepciones, no han atendido el mandato constitucional, incumpliendo con un deber propio y, simultáneamente, vulnerando el derecho de los Entes locales a disponer de una hacienda solvente. Entendemos, además, esta dejación de funciones, susceptible de amparo constitucional, al igual que otras demandas que se realizan desde el mundo local, aunque la estrategia reivindicativa, por ahora, se ha mantenido en el debate público.

Se impone pues una revisión integral, acaso mejor una nueva construcción, del sistema de financiación local, en el que se prevea la suficiencia ponderada de medios de dichas Entidades en relación con las actividades y servicios que prestan, y se profundice en la autonomía financiera local.

En este momento, más que en cualquier otro, se justifica esta necesidad. Las Haciendas locales, como conjunto, pasan por un momento crítico “de transición” al existir decisiones de Estado que pueden modificar ampliamente su *status*, como es la culminación de los trabajos para la redacción del “Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local” que debería desembocar en una nueva ley de Gobierno y Administración local; el replanteamiento del papel que a futuro deben jugar tanto las grandes ciudades y sus áreas de influencia (después de su separación del régimen general a través de la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local), como las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares; así como la materialización de los pactos locales autonómicos, una vez finalizado el traspaso de competencias desde el Estado a las Comunidades Autónomas; pero sin olvidar, por otra parte, que estos nuevos entornos de competencias y financiación, para que tengan el alcance deseado, deberán ir acompañadas de las necesarias adaptaciones



en la organización de las Corporaciones locales, de manera que la prestación de servicios se mejore en aras de una gestión más eficiente y eficaz, en un entorno dinámico, tecnológico, de estabilidad presupuestaria y de rebajas impositivas. Gran parte de estos cambios que pudieran afectar a los pequeños Ayuntamientos, deberían impulsarse desde las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, como niveles de promoción del equilibrio intraterritorial, y/o desde los niveles territoriales intermedios (Mancomunidades, Comarcas o Áreas Metropolitanas) cuyo papel supramunicipal está aún por desarrollar.

**VIGÉSIMO TERCERA: Hacia un nuevo modelo de financiación local: Principios inspiradores y líneas de avance futuro.** Aceptada la necesidad y la conveniencia de hacer un replanteamiento de los postulados financieros de la hacienda local española, procede definir los principios que deben inspirar la reforma (y que podrían informar las futuras modificaciones legislativas), y determinarse posibles líneas de financiación diferentes a la imposición tradicional, que tengan la menor repercusión posible en los ciudadanos, máxime en un entorno de huida de la imposición directa.

El debate, incluso el propio proceso de revisión del nuevo modelo de financiación local, hoy en día ya se encuentra abierto. En el Acuerdo de 18 de julio de 2005, suscrito por el Ministerio de Economía y Hacienda, en representación del Gobierno de la Nación, y por la Federación Española de Municipios y Provincias, y tras el oportuno debate sobre las prioridades a abordar de manera inmediata en relación con la suficiencia financiera de la Administración Local, se alcanzaron tres compromisos que repercuten decididamente en la financiación local. Los dos primeros afectan, respectivamente, a la compensación adicional por la exención parcial del IAE, y al estudio del coste de los denominados servicios “impropios”, y en el tercero, sin duda el de mayor trascendencia y proyección, se acordó la creación de la Comisión técnica bilateral Gobierno-FEMP en materia de financiación local al objeto de abordar el estudio sobre la revisión del modelo de financiación local (prestando especial atención a las necesidades y situación financiera de los Municipios con población inferior a 20.000 habitantes), si bien, se supedita su eventual reforma al nuevo ámbito competencial que establezca el actual "Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local" que, previsiblemente, acabe en una nueva Ley sobre el Gobierno y la Administración local.

Sin ánimo pretencioso, a continuación se proponen algunos principios o pautas generales, que al mismo tiempo son conclusiones del estudio aquí abordado, que pudieran inspirar la futura revisión de la Hacienda local española:

- El estudio sobre las necesidades financieras de los Entes locales debe realizarse necesariamente unido a la determinación de las competencias que prestan los Entes locales. Pero no sólo a las competencias legalmente exigibles y reconocidas formalmente a las Entidades locales, también a las denominadas competencias o servicios “impropios”, determinados por el conjunto de actividades y servicios que prestan, de hecho, los Entes locales, y cuya competencia pertenece o debiera pertenecer a otra Administración Pública.

Con ello, además de realizarse una valoración más justa del coste de los servicios y actividades locales, se da cumplimiento al contenido de la Carta Europea de Autonomía Local (cuyo artículo 9, dedicado exclusivamente a las Haciendas locales,

debiera acogerse íntegramente aprovechando las futuras reformas legislativas), que en su momento ya optó por el principio de adecuación a costa del principio de suficiencia *estricto sensu*, que tiende a buscar la suficiencia en relación con el haz de competencias que, en cada momento, ostenten los Entes locales. Se trata de un principio de un corte realmente progresista y clarividente, puesto que está concibiendo el sistema financiero local como un sistema vivo, que debe ser lo suficientemente autónomo (automático) como para evitar desajustes con las propias necesidades de los Entes locales. Esta flexibilidad se debe alcanzar mediante los recursos provenientes de otras Administraciones (por ejemplo, a través de una participación variable en los tributos del Estado y de la Comunidad Autónoma, que aumente por tramos competenciales y no sólo por el criterio aséptico de la población, o mediante subvenciones finalistas que cubran el nuevo o mayor servicio), dado que tienen por objeto atender servicios que dejan de ser prestados por las Administraciones subvencionantes.

- Como ya se ha anunciado, debe profundizarse en la flexibilidad del sistema financiero, aumentando los márgenes de decisión (especialmente en materia tributaria) del Gobierno local sobre la determinación de sus recursos, tanto de la capacidad de recaudación de cada uno de ellos en concreto, como de su libre elección entre una “lista” de recursos potenciales extraordinarios, salvando la unidad e igualdad del sistema tributario en todo el territorio nacional. Esto, no sólo permite a las Haciendas locales adaptarse a las necesidades del momento, acompasando en cada momento sus ingresos y sus gastos, sino que también desarrolla el principio de autonomía financiera en un entorno cada vez más favorable a la gestión autónoma. Se trata, pues, de construir un sistema de financiación local de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitir seguir, en la medida de lo posible, y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias.

- El sistema propuesto por la Ley de Haciendas Locales se mostraba, originariamente, como un sistema único, con independencia de la dimensión y características particulares de cada Municipio o Ente local, salvo las excepciones obligadas de los territorios forales, y unos regímenes especiales para Madrid y Barcelona y para los pequeños Municipios que aún no han llegado a desarrollarse. Sin embargo, la previsión de un sistema de organización y funcionamiento diferenciado para las grandes ciudades (introducido por la mencionada Ley 57/2003, de 16 de diciembre); la reciente aprobación de la Carta Municipal de Barcelona que acepta la existencia de reglas especiales de financiación para esta ciudad; y, especialmente, la reforma introducida por la Ley 51/2002 en la participación local en los tributos locales a favor de un sistema diversificado, reabren el debate entre el sistema plural o la unidad del sistema financiero local, particularmente para los Municipios. Hoy en día la regulación de las Haciendas locales en España se encuentra en la encrucijada entre un sistema y otro, si bien parece más lógico pensar que, una vez abierta la brecha de la diferenciación local, no hay vuelta atrás. Además, el régimen local español es rico y plural, mucho más que el autonómico (de menor tradición histórica), por lo que resulta insostenible no atender al hecho diferencial de las grandes aglomeraciones urbanas, con más capacidad de gestión (que debiera estar amparada por mayor grado de autonomía), o de los Municipios de reducida dimensión, en los que la dependencia de las transferencias de otras Administraciones se convierte en vital. Apostamos, pues, por un sistema

competencial diferenciado en función de los tramos de población, y de otras circunstancias socioeconómicas (como la explosión demográfica estacional, o la especial expansión urbanística del Municipio), y, con él, de un modelo financiero que, respetando un marco común, especialmente en materia tributaria, se complete con varias opciones (no más de cinco o seis para evitar el atomismo o sistema “a la carta”) atendiendo al tramo en el que se sitúe el Municipio (para esto podría ser válida la técnica de una ley básica o de una ley marco). Entre estas diferenciaciones deben estar, necesariamente, las de las grandes aglomeraciones urbanas (especialmente los Municipios de Madrid y Barcelona, cuyo tratamiento diferenciado ya se ha iniciado con la aprobación, primero, de la Carta Municipal de Barcelona y, seguidamente, de la Ley especial para el Municipio de Madrid, y sus menciones a los “gastos de capitalidad” y a la financiación de infraestructuras de amplia proyección); la de los Municipios de reducida dimensión; y la de las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio, cuya falta de autonomía financiera contrasta con la relativa autonomía funcional y competencial de las que le dota el legislador estatal, lo que hace aconsejable acompañar una y otra legislaciones. Un último tramo, podría referirse a los municipios que son objeto de aplicación de la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.

- En un sistema centralista, el peso de la financiación externa (participación en los tributos estatales y autonómicos, transferencias y subvenciones de otras Administraciones) es mayor que el procedente de la financiación endógena, determinada por los recursos propios. Un sistema que profundice en la autonomía local debe confiar en “la mayoría de edad” de los Entes locales españoles, y procurar la solvencia sobre la prioridad de los recursos propios, relegando la financiación externa al complemento que garantice la suficiencia financiera. Esta teoría se fundamenta mejor cuanto más se diversifique el sistema financiero local, de modo que la explotación de los recursos propios debería ser superior en las grandes Corporaciones, con mayor capacidad de gestión y con más materia imponible, que en las pequeñas, donde el escaso “activo” tributario ni siquiera llega a cubrir el coste de los servicios públicos “vitales”, ni mucho menos de los demandados en el actual Estado de bienestar social.

- La conclusión anterior conecta con el principio de “corresponsabilidad financiera local”: en un Estado autonómico, la financiación local es responsabilidad conjunta de las tres Administraciones implicadas: Estatal, Autonómica y Local. En los últimos años la preocupación mayor por esta cuestión la ha mostrado el Estado, quizá porque a él le incumbía la realización efectiva de los principios constitucionales, y por la propia “dependencia estatal” a la que conduce el sistema actual. Por su parte, la mayoría de las Comunidades Autónomas se han desentendido de este proceso considerando la financiación local como una “responsabilidad de Estado”. Sin embargo, el Estado autonómico actual se encuentra en fase avanzada de desarrollo, y la transferencia de recursos y competencias desde el Estado hacia estos niveles territoriales está próxima a su culminación (si es que no se encuentra ultimada). En el contexto actual de reforma de los Estatutos de Autonomía, resulta oportuno incluir la financiación local también como un compromiso de realización autonómica, al que sigan el desarrollo de los pactos autonómicos locales (al igual que se ideó en el binomio Estado-Entes locales en 1999) y el cumplimiento, por fin, de la participación local en los tributos de la Comunidad Autónoma respectiva, sacando del ostracismo este mecanismo constitucional. Por

último, los Gobiernos locales deben asumir su rol de instituciones no dependientes, asumiendo el coste público de subir la presión fiscal para mantener y/o ampliar los servicios que prestan. En buena parte, el abuso de la financiación dependiente ha hecho, hasta ahora, que las Corporaciones locales aprecien, sólo parcialmente, el coste de mantenimiento de algunos servicios a los que se han lanzado precipitadamente; y que muchas de ellas encontraran más ventajas en la cultura de “depender” (más cómoda), que en la de “emprender”. En definitiva, se hace necesario, también, la gestión responsable por los gestores locales.

- El nuevo modelo de financiación local debe huir de la existencia de controles puntuales por los órganos estatales y/o autonómicos o, al menos, reducirlos a la mínima expresión. Hoy en día no tienen sentido el control apriorístico de los actos de disposición patrimonial o de las limitaciones de acceso al crédito público más allá de las que impongan la política de estabilidad presupuestaria y, en general, de control de la deuda pública. Todavía se justifica menos en las grandes Corporaciones, donde las operaciones patrimoniales, las urbanísticas en particular, se están mostrando como eficaces para financiar las inversiones locales.

- La actual Ley de Haciendas locales sienta como regla general la desafectación de los recursos locales, pero mantiene excepciones que afectan, básicamente, a los recursos procedentes de su patrimonio, de subvenciones finalistas, de la actividad urbanística y de las operaciones de crédito. Estas afectaciones ocasionan, en gran medida, trastornos y desnivelaciones presupuestarias y financieras, “bloquean” la capacidad de gestión local, y empujan a los gestores locales a su elusión en masa, con los riesgos jurídicos que ello entraña. Y es que, realmente, carece de sentido que un Ayuntamiento en expansión urbanística atesore recursos en su patrimonio municipal, mientras paga a sus proveedores a meses vista o, peor aún, se encuentra con dificultades para atender sus gastos de personal y mantenimiento ordinario de sus servicios y actividades.

- Como complemento de lo anterior, la subvención finalista, utilizada con abundancia en los últimos años (especialmente por algunas Comunidades Autónomas), se ha mostrado como un recurso inválido para la solvencia de las Haciendas locales, e ingerente en la actividad del ente subvencionado. Además de fomentar el “paternalismo público” (para algunos el “clientelismo”) que tan alejado se encuentra de la autonomía local, ha provocado la aparición en cadena de equipamientos locales o el establecimiento de servicios públicos nuevos en Municipios cuyas Corporaciones carecían de recursos para completar la cofinanciación o, peor aún, para mantener el funcionamiento ordinario de la instalación y/o del servicio. Su aparición, pues, en el sistema local de fuentes financieras debe ser esporádica y excepcional.

- Debe reformarse el sistema compensatorio por introducción de beneficios fiscales en la normativa estatal, en dos sentidos: procurando un mayor margen de decisión al establecimiento de beneficios por los Entes locales, estableciendo incluso un sistema de “lista abierta” que les permita realizar política fiscal local y cumplir con fines de parafiscalidad, y concretando la fórmula para determinar el importe compensatorio, de modo que se eviten situaciones como las recientemente vividas con ocasión de la reforma del IAE.

- Paralelamente a la mejora del sistema financiero local, la normativa de gestión local debe imponer controles e indicadores de gestión que tiendan a la eficacia y la eficiencia en la prestación de servicios públicos locales. La regulación presupuestaria y del gasto público ya no concibe la ejecución del gasto público al margen, no ya del principio de legalidad, sino también de los denominados principios de buena gestión financiera: eficacia, economía y eficiencia. Además, una gestión eficiente en la actividad recaudatoria aportará mayores recursos al sistema. Esta gestión eficiente pasa por que calen, también en el ámbito local, los procesos de elaboración de las políticas públicas construidos por la Ciencia de la Administración, y, con ellos, la cultura de la planificación económica y financiera.

- En cuanto a la gestión financiera, todas las prácticas expuestas anteriormente evidencian un proceso paulatino de “importación” de los usos y costumbres del tráfico mercantil propio del Derecho privado (especialmente del ámbito bancario), que la dinámica financiera ha mostrado y muestra como herramientas perfectamente aptas y adecuadas para una gestión eficaz de la tesorería local, pero que no han sido formalmente reconocidas como instrumentos válidos en la legislación local, por lo que se impone una revisión normativa que adopte, y regule, estas técnicas, y que sirva de referencia común. Hasta tanto, se hace recomendable el uso de la potestad reglamentaria local para dar cobertura, y reglamentar, estos instrumentos financieros.

- Tampoco la actual regulación de la tesorería local permite la consecución del equilibrio financiero de la Entidad local, y la optimización de los recursos financieros locales, presentando serias limitaciones respecto a la regulación de la planificación financiera. Así, el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales sólo acoge, de modo expreso, el plan de disposición de fondos, como instrumento de mera ordenación en el tiempo de los pagos. Sin embargo, este instrumento necesita complementarse con lo que se ha denominado “Presupuesto de Tesorería”, entendido como una herramienta integral de planificación financiera, por lo que convendría extender con carácter preceptivo al ámbito local un instrumento de esta naturaleza (al igual que ha hecho la actual Ley General Presupuestaria en el Estado con el denominado presupuesto monetario).

- Por último, aunque no con menos preferencia, en este proceso deben observarse en igual medida las formas y procedimientos. En cualquier proceso negociador sobre financiación local, se hace necesaria la participación y compromiso de todos los actores intervinientes, e interesa el consenso de las partes implicadas, entre otras cosas, para asegurar la aceptación posterior del sistema. Esto, además de resultar conveniente, también es obligado si atendemos al derecho que sienta la Carta Europea de Autonomía Local para las Entidades locales de ser consultadas sobre las modalidades de adjudicación a éstas de los recursos redistribuidos.

Además de estos principios inspiradores de la revisión del sistema financiero local, en los últimos años han empezado a aparecer en el panorama local una serie de “yacimientos” de recursos, o propuestas alternativas a la financiación tradicional, importados la mayoría de las ocasiones del tráfico privado, que junto a las materias

imponibles que actualmente no se explotan por la tributación local, se presentan como líneas de financiación local de futuro. Algunas de las medidas y “activos” que a continuación se proponen, podrían tomarse en consideración en el estudio previo a la revisión del sistema financiero local, ya sea de modo individual, ya de modo colectivo, puesto que algunas de ellas resultan opciones no sólo compatibles, también complementarias entre sí.

- Sobre los recargos tributarios resulta constitucionalmente posible, y legalmente amparado (la Ley de Haciendas locales recoge expresamente esta posibilidad para su imposición sobre los impuestos autonómicos o de otra Entidad local en los casos en los que así lo prevea la normativa autonómica) el establecimiento de recargos locales sobre otros tributos, siempre que exista una ley habilitante (estatal o autonómica, según proceda). Además, la figura del recargo tributario ha sido prevista y/o utilizada en el régimen financiero local precedente<sup>730</sup>, y en el actualmente vigente (recargo provincial sobre el IAE o recargo sobre el IBI para las Áreas Metropolitanas). Estos recargos podrían recaer sobre los tributos del Estado o sobre los tributos de las Comunidades Autónomas (en alguno de los proyectos que se barajaron para aprobar en su día las Bases de la Administración local se preveían recargos sobre los impuestos autonómicos), incluso de otros Entes locales<sup>731</sup> (esto último podría resultar especialmente adecuado para las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio, respecto de los tributos del Municipio matriz).

Se trata de una figura (financiera más que tributaria) que facilita, teóricamente, la recaudación del recurso, en cuanto su gestión es realizada por el Ente titular del crédito tributario (ventaja que se multiplica por cuanto la capacidad recaudatoria del Estado o la Comunidad Autónoma suele ser superior a la del Ente local por disponer de más medios para ello, y por las propias ventajas que demuestran las economías de escala). Estos recursos pueden ser, también, una vía adecuada de financiación y de corrección financiera de desigualdades entre Municipios. En contra, se ha opinado sobre ellos que favorecen principalmente a los Entes locales más ricos, y con mayores recursos en manos de los ciudadanos; que se soportan con mucha resistencia por los contribuyentes a medida que la carga del tributo es mayor y aumenta la tensión fiscal; y que coartan la autonomía financiera local.

- Respecto a la participación en los tributos de las Comunidades Autónomas, como ya se ha anunciado, no sólo es un recurso enumerado en el sistema de fuentes que cita la legislación financiera local, constituye un verdadero derecho constitucional de los Entes locales que aún no se ha desarrollado. El carácter corriente de este recurso (que le permite financiar cualquier tipo de gasto), y el aumento progresivo del volumen

---

<sup>730</sup> La Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de Haciendas Locales permitió a los Ayuntamientos, potestativamente, establecer un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>731</sup> Véase al respecto, la propuesta de recargo sobre el IBI para zonas comerciales incluida en la moción aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados, a propuesta del Grupo Parlamentario de Izquierda Republicana (BOCG, Congreso, Serie D, núm. 178, de 1 de abril de 2005).

de recursos públicos gestionados por las Comunidades Autónomas, convierte a éste en un instrumento imprescindible en la remodelación del sistema financiero local.

- Resulta aconsejable, también, un mayor aprovechamiento de los recursos urbanísticos a través de mayores dosis de autonomía en la gestión urbanística. Como se ha razonado en este estudio, la mayor parte de la tributación local repercute, directa o indirectamente, en la propiedad inmobiliaria, pudiendo decirse que constituye la principal fuente abastecedora de recursos locales. Concretamente, la clasificación del suelo municipal produce como efecto inmediato un aumento real de los inmuebles afectados, que se traduce en aumento, también real, de los recursos propios del Ayuntamiento. Además, este aumento de tributación es siempre menor que el incremento patrimonial de los propietarios, promotores y/o constructores, por lo que existe margen o “recorrido” tributario para aumentar la presión tributaria en este campo. Podría incluso recuperarse para las Haciendas locales una figura similar al desaparecido Impuesto sobre Solares que grave específicamente los solares pendientes de construcción. En todo caso, esta medida, como otras muchas, requiere una conexión entre la redefinición de competencias de los Entes locales y la financiación local.

- La liberalización de los recursos locales también contribuiría a mejorar la autonomía financiera. Ya se ha expuesto en el apartado precedente los inconvenientes que plantean para los gestores locales la afectación de recursos (especialmente los derivados de la actividad urbanística y patrimonial) que, frecuentemente, acaban eludiendo el mandato jurídico. Estas afectaciones, aunque resulten excepcionales en la legislación financiera y presupuestaria, bloquean la actividad económica local impidiendo, en ocasiones, superar situaciones de déficit presupuestario y financiero. Abogamos, por tanto, por la flexibilización de la normativa (particularmente de la autonómica) que, acorde con el principio de autonomía local, deje en manos de los Ayuntamientos respectivos la afectación de este recurso.

- Al mismo tiempo, se impone una redimensión de la materia tributaria local. Hay campos en los que todavía no ha “entrado” decididamente la tributación local y que, además de suponer importantes resultados recaudatorios, pueden contribuir a finalidades parafiscales. Nos referimos a figuras como el gravamen sobre pisos y edificios desocupados; las tasas ecológicas contra contaminaciones acústicas o medioambientales; el gravamen sobre instalaciones de riesgo público; el gravamen sobre colocación de anuncios publicitarios<sup>732</sup>; las tasas sobre establecimientos turísticos; las tasas “globales” sobre grandes compañías suministradoras (gas, luz, telefonía móvil y fija) o sobre aglomerados financieros con extensión nacional (como entidades de crédito y compañías aseguradoras o avalistas); o los cánones progresivos sobre grandes concesionarios de servicios públicos (explotadores de autopistas, de estaciones de servicio, y de otras infraestructuras hidráulicas o ferroviarias). Además de esto, también se han levantado voces reivindicando el restablecimiento del IAE, puesto que la exención introducida en la reforma última del impuesto es recesiva.

---

<sup>732</sup> Sobre su legitimidad, puede consultarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Europea, de 17 de febrero de 2005.

Otro campo en el que aún no participan directamente los Entes locales es en el de la imposición indirecta sobre hidrocarburos, tabaco y alcohol, cuya tendencia es la de ir supliendo poco a poco el “hueco” que dejan la rebajas impositivas sobre impuestos directos.

En cualquier caso, todas estas posibles medidas fiscales pasan por la necesaria armonización y coordinación del sistema tributario general para evitar supuestos de doble imposición.

- Las Entidades locales deben procurar un aumento de la eficacia en la gestión recaudatoria. No sólo se trata de poner más recursos en manos de los Entes locales, también de que estos los rentabilicen al máximo. Los bajos niveles de recaudación municipal, especialmente por la infrautilización del procedimiento ejecutivo de cobro, necesitan de un conjunto de medidas, muchas de ellas en manos de los propios Entes afectados, que incrementen la eficacia recaudatoria. Junto a las medidas organizativas y funcionales que pueden adoptar las propias Corporaciones locales, interesa que la normativa tributaria local profundice en técnicas como la colaboración interadministrativa tributaria; introduzca indicadores en la gestión recaudatoria; flexibilice la forma subjetiva o modo de prestación de este servicio por el Ente local, dando más participación a la iniciativa privada; extienda la figura de los colaboradores (que tan buen resultado han dado en la práctica tributaria); o adopte la creación de tribunales o jurados económico-administrativos de ámbito provincial o similar, que agilicen la gestión.

- En este nuevo marco de financiación resulta conveniente redefinir el papel de los niveles territoriales intermedios. Las Entidades supramunicipales, en particular las Diputaciones Provinciales, se encuentran en un momento crítico en el que necesitan redefinir sus funciones para determinar el papel que han de jugar a futuro en el nuevo contexto local.

Por lo que respecta a la financiación específica de estos Entes territoriales, su actual dependencia casi exclusiva de la financiación externa podría recomendar la introducción de mayor financiación propia a través de nuevas figuras tributarias (incluso impositivas) de ámbito provincial o comarcal. No obstante, esta alternativa pasa por la armonización del sistema tributario general y, aún más, por la redefinición de su papel en el panorama local. En este nuevo papel, los niveles intermedios deben centrar su atención y su cooperación en la asistencia a los Municipios de reducida dimensión, donde la insuficiencia de recursos es mayor.

En lo que afecta a las entidades supramunicipales no territoriales, se están mostrando como fórmulas válidas para abaratar costes en la prestación de servicios de dimensión supramunicipal, por lo que entendemos que su tendencia debe ir más por la vertiente de la gestión eficiente del gasto, que por revisar su sistema de financiación, con las perturbaciones que ello conlleva.

- Pero además de actuar sobre las fuentes de financiación actuales, hay que buscar nuevas fórmulas de financiación. La generalización de infraestructuras y



servicios públicos de amplia dimensión (especialmente de nuevas vías de comunicación, de grandes obras hidráulicas y de los servicios adyacentes a las mismas) ha sido una constante en los últimos años, especialmente concerniente a los grandes Municipios. Este tipo de obras y servicios presentan la particularidad de necesitar una fuerte inversión inicial y de que su rentabilidad económica y/o social se muestra a largo plazo. Por ello, el mercado financiero y las nuevas formas de contratación administrativa han buscado, y ofrecido, nuevas fórmulas de financiación que tengan en cuenta estas circunstancias. Entre ellas merecen destacar el sistema de titulación de activos (previsto en la nueva Ley Reguladora de Concesión de Obras Públicas), que permite instrumentar derechos de crédito que figuran en el activo del cedente, incluso derechos de crédito futuros, mostrándose como opciones atractivas para los inversores locales y para el propio Ente promotor; la tarifa de infraestructura y el “peaje en la sombra” (como modelos de copartición público/privada del gasto en inversión pública); la financiación cruzada (que otorga la concesión al postulante que más inversión oferte en infraestructura complementaria no tarifada); la cesión de derechos de explotación futura al contratista sobre el uso de la infraestructura y/o sobre los servicios adyacentes como parte de pago del importe de la inversión; o la cesión de derechos de edificación y superficie futuros sobre parte adyacente a una obra de utilidad pública.

Estas variantes de financiación se complementan con la utilización de modalidades de préstamo ofrecidas por el mercado financiero, más soportables para la capacidad financiera local, como el contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio o “modelo alemán”; el arrendamiento financiero; la emisión de obligaciones; o los créditos participativos.

- Para completar la reforma no sólo hay que actuar sobre el ingreso local, hay que concebir una nueva gestión del gasto público local. Paralelamente a la revisión del sistema financiero local, aunque de modo separado, la normativa presupuestaria local debe recoger los postulados de la nueva legislación presupuestaria, donde la economía, la eficacia y la eficiencia del gasto público merecen ahora la misma atención que su legalidad. Entre otras medidas, se trataría de introducir indicadores de gestión en los servicios y actividades locales que permitan conocer su rendimiento para, en su caso, modificar la prestación del servicio o de la actividad, o suprimirlo cuando no se trate de un servicio esencial para la comunidad. Para esto, quizá, resultara conveniente en el futuro bifurcar la legislación económica local en dos ramas: la financiera, y la presupuestaria y del gasto público local.

A lo largo de este trabajo se ha analizado el sistema presupuestario y financiero local y su planificación, poniéndose de manifiesto sus características, al tiempo que se proponían un conjunto de medidas que pudieran contribuir a desarrollar y/o mejorar algunos de sus aspectos, y se ha concluido, necesariamente, sobre su importancia para lograr una Administración y un Gobierno locales más capaces, autónomos, suficientes y eficaces, que sepan y puedan atender con celeridad las demandas crecientes de la ciudadanía (que no deja de observar este nivel de gobierno como el más directo y cercano a su ámbito).

El logro de este objetivo no sólo es responsabilidad de las Entidades locales actuantes, que deben mejorar su gestión económica y actuar bajo las pautas que marca una previa planificación estratégica; también necesita de la actuación de los otros niveles de gobierno que, por su capacidad legislativa sobre el entorno local, son los llamados a facilitar un nuevo marco de financiación de las Entidades locales y un nuevo modelo presupuestario, o, cuando menos, la revisión de los vigentes (máxime en el contexto actual de previsible reforma de la financiación autonómica y de revisión de los Estatutos en muchas Comunidades Autónomas), que permita sacar a las Haciendas locales españolas del contexto tradicional de pseudo-autonomía financiera e insuficiencia de recursos.



# **BIBLIOGRAFÍA**



## **BIBLIOGRAFÍA**

AA.VV.: *Cuestionario sobre Presupuestación Local*; Proyecto Ábaco, Serie Estudios de Divulgación; CEMCI, Granada. 1999.

- *Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales XII*; Centro de Estudios Municipales y Cooperación Internacional, Granada. 1998.

- *Estudios sobre la contratación en las Administraciones Públicas* (coord. CASTILLO BLANCO, F. A.); Comares, Granada. 1996.

- *Presupuestos y Contabilidad. Hacienda Local II*; 2ª edición; Aranzadi, Madrid, 1997.

- *Recursos de las Entidades Locales. Hacienda Local I*; 2ª edición; Aranzadi, Madrid. 1997.

AGUILERA GONZÁLEZ, F. P.: “Estudio comparado sobre modificaciones presupuestarias”; *Revista de Estudios Locales Cunal*, nº 11. 2005.

ALARCÓN GARCÍA, G.: *El presupuesto general de los Municipios*; Tecnos, Madrid 1996.

- “La autonomía financiera y el presupuesto General de los Municipios”; Tesis Doctoral, Murcia. 1994.

ALARCÓN GARCÍA, G. y BENITO LÓPEZ, B.: “Financiación privada de obras públicas”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio, Madrid. 2000.

ALBI, E., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ZUBIRI, I.: *Economía Pública I y Economía Pública II*; Ariel Economía, Barcelona. 2000.

ALBINANA CILVETI, C.: “Las ordenanzas fiscales como fuente del Derecho”, en *Organización Territorial del Estado* (Administración Local); vol. I; IEF, Madrid. 1984.

- “La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana”; *Revista del Departamento de Derecho Político*, nº 5, UNED, Madrid. 1980.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Comentario al art. 133 de la Constitución. Potestad tributaria”; *Comentarios a las Leyes Políticas*, EDERSA, Madrid, 1985.

- “La Constitución Española y el Presupuesto del Estado”; *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, nº 1. 1980.- “La evolución histórica del Derecho Presupuestario español”; *Revista Hacienda Pública Española*, nº 11. 1971.

ALIAGA AGULLÓ, E.: “El proceso de reasignación de los recursos públicos en la futura LGP”; *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 120. 2003.

- “Reseña de Jurisprudencia: Competencias de las CC.AA. en la ordenación legal de las Haciendas Locales (Comentario a la STC de 19 de diciembre de 1985)”; *Palau 14*, nº 4. 1986.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “La STC 221/1992 en materia del Impuesto sobre Plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica”; *Revista de*

*Hacienda Local*, nº 74. 1995.

- “Las deudas de la Administración y el principio de estabilidad presupuestaria”; *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 124. 2004.

ALVÁREZ CONDE, E.: *El Régimen Político Español*; Tecnos, Madrid. 1987.

APARICIO PÉREZ, A. y MONASTERIO ESCUDERO, C.: “La imposición local sobre la Renta, Análisis jurídico y económico. Estimación de un caso concreto”, en *Organización Territorial del Estado* (Administración Local); vol. I; IEF, Madrid. 1984.

ARGÜELLO REGUERA, C.: “Reflexiones en torno a las reformas presupuestarias tipo P.P.B.S.”; *Hacienda Pública Española*, nº 31. 1974.

- “Perspectiva actual del proceso presupuestario del gasto público”; *Hacienda Pública Española*, nº 51. 1978.

- “Realidad y futuro de la reforma del proceso presupuestario”; *Hacienda Pública Española*, nº 85. 1983.

ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M.: *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales*, 6ª edición; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid. 2002.

ARNAL SURÍA, S. e IRANZO ALARCÓN, L.: *Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de Derecho público de las Entidades locales*; Siete Grupo Editorial, Valencia. 1990.

ARNAU BERNIA, V.J.: “La gestión Presupuestaria de las Entidades Locales”; *Revista de Presupuesto y Gasto Público*, nº 8. 1992.

- *Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*; Lex Nova, Madrid. 1991.

ARNAU BERNIA, V. y GUERRERO AMIGO, A.: “La consolidación presupuestaria y contable en las entidades locales”; *Revista de Hacienda Local*, nº 68. 1993.

AUSTER, R. D.: “The GPITP and institucional entropy”; *Public Choice*, Fall. 1974.

BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A.: “El gobierno local en España” en *Estudios sobre los gobiernos locales* (coord. CASTILLO BLANCO, F. A.); Unión Iberoamericana de Municipalistas. 1998.

- “Referencia a los preceptos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 1998 y de la Ley de Acompañamiento que afectan a las Administraciones Locales”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 2. 1998.

- “Referencia a los preceptos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 y de la Ley de Acompañamiento que afectan a las Administraciones Locales”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 2. 2002.

BAREA TEJEIRO, J.: “Pasos para la implantación en España de un presupuesto por Programas”; *Hacienda Pública Española*, nº 50. 1985.

BARETTONI ARLERI, A.: *Aspetti finanziari e contabili delle autonomie locali*; Maggiori. 1982.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *El Derecho de los Gastos Públicos*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Derecho Financiero*; tomo I; Librería Compás, Alicante. 1989.

- *Temas de Derecho Presupuestario*; Librería Compás, Alicante. 1990.

BERMEJO SÁNCHEZ, C.J.: "Dos nuevos protagonistas en el sistema de información presupuestaria: la memoria de objetivos y la memoria funcional"; *Hacienda Pública Española*, nº 97. 1985.

BERN, PHILIPPE: "Les aspects financiers de la régionalisation en France"; *Notes et Documentaires*, París. 1974.

BIBLIOTECA DE AUTORES ESPAÑOLES (colección ordenada por CAYETANO ROSELL): *Crónicas de los Reyes de Castilla: desde don Alfonso el Sabio hasta los Católicos don Fernando y doña Isabel*; tomo II; Atlas, Madrid. 1953.

BORRELL FONTELLES, J.: *Bases y estrategia para una reforma presupuestaria*; Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid. 1984.

BOSCH ROCA, N.: "El impuesto local de renta: Análisis teórico y aplicación"; AAVV, *Autonomía y Financiación de las Haciendas Locales*; IEF, Madrid. 1982.

BRETON, A. y WINTROBE, R.: *The logic of bureaucratic conduct*; Cambridge University Press, Cambridge. 1982.

CABALLERO PASTOR, P.: *Manual de Presupuestos y Contabilidad Local, Estudios de Administración Local*; Editorial Comares, Granada. 2002.

CABRERA PÉREZ-CAMACHO, MIGUEL: "Los principios presupuestarios"; *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº. 240. 1996.

CALVO ORTEGA, R.: "Las ordenanzas fiscales", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I; Lex Nova, SA, Valladolid. 1991.

- "Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I; Lex Nova, SA, Valladolid. 1991.

- "La reforma de las Haciendas locales", en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Aranzadi, Pamplona. 2003.

CÁMARA DE COMPTOS: *Informe jurídico sobre el cumplimiento de la legalidad en la prorrogación de la vigencia de los presupuestos generales de Navarra de 2001 para el*



*ejercicio 2002, y, en especial en lo referente a los denominados créditos prorrogados sin aplicación*; Cámara de Comptos Navarra, julio de 2002.

CAPDEVILA SALVA, J.: “La fundamentación normativa de la autonomía (principios generales) (Los sistemas fiscales múltiples)”; *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 36. 1982.

CARPIO GARCÍA, M.: “El objetivo constitucional de la suficiencia financiera de los Ayuntamientos: situación y perspectivas”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

CARRASCO PARRILLA, P.: “Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”; *La Ley: Revista jurídica de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 1. 1999.

- *Consecuencias del retraso en el pago de la deuda tributaria*; Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca. 2000.

- “Elementos integrantes de la deuda tributaria” y “Procedimiento de recaudación” en *Derecho Tributario. Parte general*; Atelier, Barcelona. 2006.

- “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio”; *Carta tributaria. Monografías*, nº 297. 1998.

CARRETERO LÓPEZ, A.: *Derecho Financiero*; Santillana, Madrid. 1968.

CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*; Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Granada. 1981.

- “Extrafiscalidad e incentivos fiscales, la inversión en la CEE”; *Hacienda Pública Española*, nº 96. 1985.

- *Hacienda Local*, 2 vols.; Aranzadi, Pamplona. 1987.

- “Los fines no fiscales de los tributos”; *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 203. 1989.

- “Recargos Locales”, en *Manual de Derecho Tributario Local*; AAVV; Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona. 1987.

- “Sistema financiero Local y Justicia Fiscal”, en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*; vol. I; IEF, Madrid. 1984.

CASAHUGA VINARDELL, A.: “Hacia una teoría económica de la burocracia”; *Hacienda Pública Española*, nº 52. 1978.

CASTELLS, A. y FRIGOLA PÉREZ, R.: “Las subvenciones en la financiación de los Municipios: análisis, experiencia comparada y propuestas para el caso español”; Ayuntamiento de Lleida, Lleida. 1986.

CASTILLO BLANCO, F. A.: “El sistema de recursos administrativos y la revisión de sus actos por la propia Administración”; *Estudios jurídicos. Cuerpo de Secretarios Judiciales*, nº 3. 2002.

- “La configuración de los órganos unipersonales en la reforma del régimen local”; *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, nº 280-281. 1999.

- “La Ley de modernización del Gobierno local: función de Gobierno, funciones directivas y funcionarios con habilitación de carácter nacional”; *Revista de estudios de la administración local*, nº 292-293. 2003.
- “Las Diputaciones Provinciales: ¿un proyecto constitucional de cooperación y coordinación?”; *Jornadas de estudios sobre consorcios locales: temas de administración local* (coord. por Pedro Escribano Collado); Ediciones Adhara, S.L, Granada. 1995.
- “Sistema salarial, gasto público y apuntes para su reforma en el empleo público español”; *Presupuesto y gasto publico*, nº 41. 2005.
- “Los Consorcios Administrativos: especial referencia a los consorcios de las entidades locales en la legislación andaluza”; *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 42. 2001.

CATALÁN SENDER, J.: “La prórroga presupuestaria ilegal y otros defectos que acarrearán la anulabilidad de los presupuestos de las Entidades locales. Comentario a la S.T.S.J. de Andalucía con sede en Granada de 18-11-1996”; *Revista de Hacienda Local*, Madrid, nº 82. 1998.

CAYÓN GALIARDO, A.: “El ámbito del control financiero” en *El marco jurídico-financiero del sector público: perspectivas de reforma*; IGAE, Madrid. 1986.

- “El Tribunal de Cuentas: una perspectiva”; *Presupuesto y gasto público*, nº 9. 1981.
- “La ampliación de la LGT a todas las administraciones públicas”; *Revista técnica tributaria*, nº 63. 2003.
- “La aprobación de los Presupuestos de los entes locales”; en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario*; coord. FERREIRO LAPATZA, J. J.; Marcial Pons, Madrid. 2005.
- “La evolución de la administración institucional en el derecho presupuestario español” en *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*; coord. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; Ministerio de Economía, Madrid. 1987.
- “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Revista técnica tributaria*, nº 60. 2003.
- *La unidad funcional de la Hacienda Pública*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1988.
- “Las obligaciones económicas del Estado en la Ley General Presupuestaria”; *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3.1979.
- “Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalías y la reforma de las Haciendas Locales de 1975”; Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 31. 1981.

CAZORLA PRIETO, L.M.: *El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982.

CHANAMÉ ZAPATA, C. E.: *Informe de Consultoría sobre el Análisis de los alcances y limitaciones de los Indicadores de Desempeño desarrollados por la Dirección Nacional del Presupuesto Público del Ministerio de Economía y Finanzas de Venezuela, en el marco de la Directiva N° 019-2004-EF*; Ministerio de Economía y Finanzas de Venezuela, Caracas. 2005.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”; *Impuestos*, nº 6. 1988.

- “La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales”, y “La revisión de los actos administrativos tributarios en la esfera local”, en AAVV; *La reforma de las Haciendas Locales*, tomo II; *Lex Nova*, Valladolid. 1991.

- *Los presupuestos generales de las Entidades locales*; *Lex Nova*, Valladolid. 1990.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, L.: “Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos (Comentarios a la STC 221/1992, de 11 de diciembre)”; *Cónica Tributaria*, nº 67. 1993.

CHINCHILLA MARÍN, C.: “Nulidad y anulabilidad” en *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirs. LEGUINA VILLA y SÁNCHEZ MORÓN; Tecnos, Madrid. 1993.

COBO OLVERA, T.: “La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de Precios Públicos y sus consecuencias para la Administración Local”; *Revista de Hacienda Local*, nº 78, Madrid. 1996.

COBOS GODOY, J.C.: “Los reintegros de pago en la gestión presupuestaria local”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 10. 2004.

COLLADO YURRITA, M.A. y JIMÉNEZ REINA, E.: “La nueva Hacienda Local Española”; *Cuadernos Civitas*, Madrid. 1990.

COLMEIRO Y PENIDO, M.: *Historia de la Economía Política en España*, vol. II, Capítulo XC; Taurus Ediciones, S.A. Grupo Santillana, Madrid. 1965.

COLOM NAVAL, J.: Los trámites de aprobación del presupuesto desde una perspectiva fines-medios; *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 97, 1985.

CORCUERA TORRES, A.: “Algunas propuestas de reforma del régimen presupuestario de las Corporaciones Locales: Especial referencia al principio de estabilidad”; *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº 2. 2004.

- “El régimen jurídico de los anticipos de tesorería y el poder presupuestario de las Cortes Generales”; *Revista de las Cortes Generales*, nº 39. 1996.

- “Estabilidad presupuestaria y Corporaciones locales: Problemática jurídica”; *Revista de Estudios Locales Cunal*, nº 81. 2005.

- *La reforma de la Ley General Tributaria*; McGraw-Hill, Madrid. 1995.

- “Las limitaciones para modificar las leyes de presupuestos generales del Estado en la Constitución Española de 1978”; *Estudios sobre el ordenamiento jurídico español: libro conmemorativo del X aniversario de la Facultad de Derecho*; Universidad de Burgos. 1996.

- *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*; Centro de Estudios Financieros, Madrid. 1998.

- *Las modificaciones de los créditos presupuestarios competencia del Gobierno*; McGraw-Hill, Madrid. 1996.

CORCUERA TORRES, A. y MENÉNDEZ MORENO, A.: “Algunas propuestas de reforma del régimen presupuestario de las Corporaciones locales: especial referencia al principio de estabilidad”; *Revista jurídica de Castilla y León*, nº 2. 2004.

- “El régimen presupuestario de los entes públicos de Derecho privado” en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*; Lex nova, Valladolid. 2005.

CORRAL GUERRERO, L.: “La disciplina de la Contabilidad Pública y el Derecho Financiero”; *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 3. 1974.

CUBERO TRUYO, A.M.: “Las Leyes de acompañamiento”; *Revista Doctrina Científica*, nº 9. 1997.

D’AMATI, N.: “La autonomía impositiva de los Entes locales en Italia: aspectos históricos y jurídicos”; *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 37. 1983.

D’OCÓN RIPOLL, J.: “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Palau 14*, nº 18. 1989.

- “Sobre la posibilidad de reclamación en vía económico-administrativa contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales”; *CISS Comunicación*, nº 52. 1987.

DE GRAUWE, P.: *The Economics of Monetary Integration*; Oxford Univeristy Press, Oxford. 1992.

DE LA FUENTE Y DE LA CALLE, M. J.: “Los límites constitucionales del ámbito material de las Leyes de Presupuestos. Estudio doctrinal y jurisprudencial”; *Tribunal de Cuentas “Crónica 1994-1995”*, Madrid. 1996.

DE LA PEÑA VELASCO, G.: “El nuevo sistema impositivo local (comentario de urgencia)”; *CISS Comunicación*, nº 72. 1989.

DE VISSCHER, C.: “La actualización de las técnicas presupuestarias y del control financiero”; *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, nº 3. 1989.

DEL POZO DOMÍNGUEZ, J.A.: “Los gastos municipales en un régimen de autonomía”; *Revista Presupuesto y Gasto Público*, nº 4. 1979.

DIRECCIÓN GENERAL DE COOPERACIÓN LOCAL, M.A.P, Registro y Base de Datos de Entidades locales.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, Estadísticas territoriales.

DIRECCIÓN GENERAL DEL TESORO Y PRESUPUESTOS: *Presupuesto por programas de inversión*; Ministerio de Hacienda, Madrid. 1972.

DODERO JORDÁN, A. y DE LEÓN LEDESMA, J.: “Análisis crítico de la clasificación funcional del presupuesto local”; *Análisis local*, nº 60. 2005.

- “Una visión crítica de la clasificación funcional del presupuesto local. Propuesta de solución”; Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad; Universidad de Granada, Granada, 2004.

DUVERGER, M.: *Instituciones Financieras*; Bosch, Barcelona. 1960.

- *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*; Ediciones Ariel, Barcelona. 1970.

ELIZALDE Y AYGMERICH, P.: “Sentencia Constitucional sobre el recargo municipal en el IRPF: problemas de ejecución”; Dictamen elaborado por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado; *Crónica Tributaria*, nº 55. 1985.

ELORRIAGA BERDEGUÉ, J.: “Ética, economía y estabilidad presupuestaria”; *Análisis Local*, nº 33. 2000.

ENTRENA CUESTA, R.: “Comentarios a la Constitución”; *Civitas*, Madrid. 1980.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Los Presupuestos Generales del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”; *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº. 110. 2001.  
- *Presupuesto del Estado y Constitución*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1981.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho Tributario. Parte general*; Tirant lo Blanch, Valencia. 2006.

- “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos: de la presentación a la ficción jurídica”; *Gaceta Fiscal*, nº 108. 1993.

- “Inconstitucionalidad del art. 13.1 de la Ley de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales”; *Impuestos*, nº 2. 1988.

- “El pago de intereses por el Fisco con ocasión de la devolución de ingresos”; *Civitas Revista Española de Derecho Tributario*, nº 47-48. 1985.

- “Las Haciendas Locales ante la autonomía”; *Documentación Administrativa*, nº 187. 1980.

- *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*; Aranzadi, Pamplona. 1999.

- *Temas prácticos de Derecho Tributario. Parte general*; Comares, Granada. 1994.

- “Valor catastral e impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *Catastro*, nº 23. 1995.

FALCÓN Y TELLA, R.: “La compensación financiera Interterritorial”; Congreso de los Diputados; *Monografía n° 7*, Madrid. 1986.

FALOMIR VICIANO, F.: “Implicaciones económicas del urbanismo en la Administración Local”, en ESTEVE BAS, J. Y HERNÁNDEZ PERIS, P.: *Aspectos de la fiscalización en la Administración Local y repercusiones de las novedades introducidas por el euro*; Colegio Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Castellón, Castellón. 1998.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Acerca y del nuevo texto Refundido del Régimen Local en materia de Haciendas Locales en Impuestos”, en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, vol. II.; IEF, Madrid. 1985.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “El sistema de financiación local español: Principios constitucionales que lo delimitan”; *Revista Venezolana de Gerencia*, nº 14. 2001.

- “La reforma de las haciendas locales”, en *Modificaciones y panorama actual del régimen local español*, AAVV; Centro de Estudios Municipales y Cooperación Internacional, Granada. 2000.

- “La suficiencia financiera local: Unas reflexiones de cara a la reforma”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº 69. 2003.

- “Las contribuciones especiales en el Texto Refundido de la LHL”, en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*; AAVV, vol. 2; Lex Nova, Madrid. 2005.

- “Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT”; *Tributos Locales*, nº 52. 2005.

- “Legitimidad de las leyes de presupuestos y de acompañamiento como fuentes del Derecho tributario”; *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, nº 6. 2003.

- “Los presupuestos y su “acompañamiento”: ¿cómo pueden afectar tanto al deber de contribuir?”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 7-8. 2003.

- “Sistema de financiación local: Las tasas tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1999 sobre la Ley de Haciendas Locales”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. y JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “El poder tributario local y reserva de ley ante la próxima reforma del Gobierno local”; *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 1. 2006.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Constitución y Haciendas Locales”; *Revista Jurídica de Catalunya*, nº 4. 1984.

- *Curso de Derecho Financiero Español*; 16ª edición; Marcial Pons, Madrid. 1994.

- “El marco constitucional de las Haciendas Locales”; en *Manual del Derecho Tributario Local*; Escola d' Administració Pública de Catalunya, Barcelona. 1987

- “La financiación de las Entidades Locales en Cataluña”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 45. 1985.

- “Análisis constitucional de la nueva Ley Reguladora de las Haciendas Locales”; *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 55-56. 1989.

FERREIRO LAPATZA, J.J. y AGULLÓ AGÜERO, A.: “Las participaciones provinciales en los ingresos del Estado”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 70. 1991.

FERREIRO LAPATZA, J.J. y SIMON ACOSTA, E.: *Manual del Derecho Tributario Local*; Escola d' Administració Pública de Catalunya, Barcelona. 1987.

FREY, B.: *Modern Political Economy*; John Wiley & Sons, Nueva York. 1980.

FREY, V. A. y POMMERECHE, W. W.: “How powerful are public bureaucrats as voters”; *Public Choice*, vol. 38, nº 3. 1982.

FORTESCUE, J.: *The Governance of England*; reeditada por CHARLES PLUMMER; Clarendon Press, Oxford. 1885.

FUENTES QUINTANA, E.: Discurso de investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Sevilla sobre el tema “El profesor Flores de Lesmus y los problemas actuales de la economía española”.

“Hacienda Pública”, vol. I: *Introducción y Presupuesto*; UNED, Madrid. 1990.

- *La ejecución del gasto público. Procedimientos y control*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1994.

- “La estrategia presupuestaria española: entre el drama del déficit y el deterioro de los servicios públicos”; *Papeles de Economía Española*, nº 37. 1988.

- “Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma”; Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid. 1975.

- *Nuevas técnicas presupuestarias*; Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Diplomados de Tributos, Asamblea. 1967.

GALLEGO ANABITARTE, A.: “Plan y Presupuesto como problema jurídico en España” en *Planificación*; Instituto de Estudios Administrativos, Madrid. 1974.

GARCÉS SANAGUSTÍN, M: *La estabilidad presupuestaria en el Derecho Español*; IEF, Madrid. 2004.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Derecho Presupuestario*; Universidad de Sevilla, Sevilla. 1965.

- “Génesis y desarrollo del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas”; en AAVV, *Estado Federal-Estado Regional: La financiación de las Comunidades Autónomas*; Diputación de Salamanca, Salamanca. 1986.

GARCÍA DE ENTERRÍA, J. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*; Civitas, Madrid. 1983.

GARCÍA FRÍAS, M<sup>a</sup>. A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*; Universidad Salamanca, Salamanca. 1994.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “El impuesto Municipal sobre Cotos de Caza y Pesca”; *Revista de Hacienda Local*, nº 84. 1998.

GARCÍA NOVOA, C.: “Ciclo Presupuestario (II). Ejecución del Presupuesto”, en *Manual General de Derecho Financiero*, vol. I; Comares, Granada. 1999.

- “Fundamento de la Ley de Estabilidad Presupuestaria”; *Presupuesto y Gasto Público*, nº 27. 2001.

- *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona. 2000.

- “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho Imponible. Sujetos Pasivos. Exenciones”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Barcelona. 1993.

- *El silencio administrativo en Derecho Tributario*; Aranzadi, Pamplona. 2001.

- *La devolución de ingresos tributarios indebidos*; Marcial Pons, Madrid. 1993.  
- “La devolución de los precios públicos indebidamente cobrados” en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*; Marcial Pons. Madrid 1991.

GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública General y de España*; 3ª edición; Tecnos, Madrid. 1994.

GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución Española*; Civitas, Madrid. 1985.

GARZÓN PAREJA, M.: *Historia de la Hacienda en España*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1984.

GIANNINI, M.S.: “Enti locali territoriali e Programmazione”; *Rivista trimestrale di Diritto Pubblico*, nº 4. 1973.

GIARDINA, E.: *L'autonomia tributaria e le compartecipazioni delle istituzioni locali*; Università degli Studi Di Catania, Catania. 2003.

GIDE, C. y RIST, C.: *Historia de las doctrinas económicas*; 3ª edición; Reus, Madrid. 1927.

GIL JIMÉNEZ, F.J. y CANTOS CANTOS, J.Mª.: “Gestión financiera de los desequilibrios presupuestarios de las administraciones territoriales españolas desde la óptica francesa”; *Hacienda Publica Española*, nº 153. 2000.

GIL JIMÉNEZ, F. y OLAYA INIESTA, A.: “El futuro de la hacienda local: Reflexiones sobre los recursos ordinarios”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.  
- “El futuro de la hacienda local: Reflexiones sobre los recursos financieros extraordinarios”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: “La fijación del tipo impositivo de las Contribuciones Territoriales”; *Revista de Estudios de Administración Local*, nº 49. 1987.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., GUIJARRO ARRIZABALAGA, J. y ZURDO y RUIZ AYUCAR, J.: “Situación actual y perspectivas de reforma de la Hacienda Local”; *Documentos de trabajo*; Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social, nº 3. 1988.

GIULIANI, G.: “Compendio della finanza locale”; *Giuffré*, Milano. 1989.

- *Derecho Financiero*; Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1970.

- Ordenamenti tributara della Corte Costituzionale (1956-1985); *Giuffre*, Milano. 1986.

GÓMEZ GUADALAJARA, F.: “El artículo 126.3 del Texto Refundido de Régimen Local”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº 81. 2005.

GONZÁLEZ DEL CAMPO, L.: “Las Leyes de Presupuestos en la Constitución española”; *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 236. 1995.



GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al Derecho Presupuestario: Concepto, Evolución histórica y naturaleza jurídica*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1973.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “La problemática constitucional del recargo municipal sobre el IRPF”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 52. 1986.

GONZÁLEZ PÁRAMO, J.M.: *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: la ley de estabilidad presupuestaria en perspectiva*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 2001.

GONZÁLEZ PÁRAMO, J.M. y RAYMOND BARÁ, J.L.: “¿Porqué tiende a crecer el gasto público?”; *Papeles de Economía Española*, nº 37. 1988.

- “La información contenida en los Presupuestos Generales del Estado”; *Papeles de Economía Española*, nº 37. 1988.

GONZÁLEZ PUEYO, J.M.: *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*; INAP, Madrid. 1990.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Consideraciones sobre el poder financiero y los entes locales en el ámbito de la Constitución Española”, en AAVV, *Colección de Estudios jurídicos*. Las Cortes Generales. 1988.

- “Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución Española”; *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 241. 1989.

GONZÁLEZ VAQUÉ, L.: “La jurisprudencia relativa al artículo 28 CE (antiguo artículo 30 TCE) sobre la libre circulación de mercancías después de Keck y Mithouard”; *Gaceta Jurídica de la UE*, nº 206. 2000.

GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: “El Tesoro público español: sus funciones”; *Hacienda Pública Española*, nº 14, 1972.

GRASSOTTI, H.: *Las Instituciones feudo-vasalláticas en León y Castilla*; vol. II; Centro Italiano di Studi sull'Alto Medioevo, Spoleto. 1969.

GRIZIOTTI, B.: *Principios de ciencia de las finanzas*; traducción por Dino Jarach; R. Depalma, Buenos Aires. 1959.

GUERRERO AMPARÁN, J. P. y PATRÓN SÁNCHEZ, F.: *Manual sobre la clasificación administrativa del presupuesto federal en México*; Centro de Investigación y Docencia Económicas, A.C. México D.F. 1995.

GUITAIN DE LUCAS, J. M.: “Evolución de la Institución Presupuestaria española a través de los textos constitucionales”; *III Jornadas de Administración Financiera*, Universidad de Alcalá de Henares. 1970.

- *Procedimientos presupuestarios. Elaboración, modificaciones y ejecución del presupuesto*; Escuela Nacional de Administración Pública, Madrid. 1970.

HERRERO SUAZO, S. y QUEROL BELLIDO, V.: *Técnicas presupuestarias en la Administración Pública*; Instituto de Administración Pública, Madrid. 1984.

HUTCHISON, T. W.: “La situación contemporánea ; ¿vuelta a la economía política?. La configuración política de la política económica”; *Revista Española de Economía*, nº 2. 1978.

IBÁÑEZ CASADO, J. y ROMANO VELASCO, J.: “Hacia un nuevo modelo de financiación de las Haciendas Locales”; *Revista de Estudios de la Administración Local*, nº 49. 1987.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *BADESPE*, referida a los ejercicios 1998, 1999 y 2000.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: *Boletines informativos*. Ministerio de Economía y Hacienda.

- *Guía para el control operativo de programas*; Ministerio de Economía y Hacienda. 1985.

- *Las operaciones no presupuestarias en la contabilidad del Estado*; Ministerio de Economía y Hacienda. 1994.

- *Principios contables públicos*; Ministerio de Economía y Hacienda. 1994.

- *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. Proyecto C.A.N.O.A.*; Ministerio de Economía y Hacienda. 1994.

- *Manual de procedimiento para la operatoria contable de la ejecución del gasto en el Estado*; Ministerio de Economía y Hacienda. 1997.

JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Debate sobre la gestión tributaria local: ¿interesa la reforma italiana?”; *Tributos locales*, n. 16. 2002.

- “Financiación de los Municipios franceses”; *Tributos locales*, nº 57. 2005.

- *La gestión impositiva municipal en la nueva Ley General Tributaria*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid. 2005.

- “La notificación del valor catastral”; *Tributos locales*, nº. 61. 2006.

JELLINEK, G.: *La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*; (traducción de A. Posada); Librería general de Victoriano Suárez, Madrid. 1908.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*; Serie Derecho Público; BOE, Madrid. 1994.

KAUFMANN, M.: *El equilibrio del Presupuesto*; Editorial del Derecho Financiero, Madrid. 1964.

LAGARES CLAVO, M.J.: “Niveles de cobertura del gasto público en España”; *Papeles de Economía Española*, nº 37. 1988.

LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Poder Tributario”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I; IEF, Madrid. 1991.

- “Hacienda Local: ¿Autonomía o suficiencia?”; *Revista de las Cortes Generales*, nº 12, 1987.

- “Problemas actuales del régimen jurídico de las subvenciones”, en *Jurisprudencia Constitucional en materia financiera y tributaria*; Tecnos, Madrid. 1990.

- “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”; *Civitas, Revista de Derecho Financiero*, nº 22. 1979.

LERNER, A. P.: *The Economics of Control* (1944), 6ª edición; The Columbia Encyclopedia, Nueva York. 2001.

LLISET BORRELL, F.: *La Gestión Urbanística*; Practimedia S.A., Madrid. 1994.

LÓPEZ CASANOVAS, G.: “Aspectos macro y microeconómicos del análisis de la eficiencia en el sector público”; *Hacienda Pública Española*, nº 113. 1988.

LÓPEZ ESCOBAR, E.: *Los orígenes del Derecho presupuestario español*; Instituto de Estudios Administrativos, Madrid. 1971.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y BUENDÍA CARRILLO, D.: *Presupuesto de objetivos y Contabilidad analítica en las Entidades locales*; Comunicación presentada al 3º Congreso Internacional de Costos; Primer Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva “ACODI”, Madrid. 1993.

LÓPEZ HIDALGO, J.: “Equilibrio Financiero y Planificación de Tesorería”; *Análisis Local*, nº6. 1996.

LOZANO IRUESTE, J. M.: *Introducción a la teoría del Presupuesto*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1983.

- *Crisis del Presupuesto tradicional*; Editorial Guadiana de Publicaciones, Madrid. 1969.

LOZANO SERRANO, C.: “La autonomía municipal en materia de gastos: Tendencias del ordenamiento”; *Revista Presupuesto y Gasto Público*, nº 12. 1992.

- “La concesión de exenciones en tributos municipales”; *Civitas, Revista de Derecho Financiero*, nº 44. 1984.

- “La Hacienda municipal en la Constitución”; *Hacienda Pública Española*, nº 60. 1979.

- “Las autonomías y la financiación de las Haciendas Locales”, en *La financiación de las Autonomías*; Consellería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia. 1979.

- “Participaciones y Subvenciones”; *Palau 14*, nº 8. 1989.

MACHADO HURTADO, G.: “Perspectiva económico-financiera de la autonomía local” en *Estudios sobre los gobiernos locales* (coord. CASTILLO BLANCO, F. A.); Unión Iberoamericana de Municipalistas, Granada. 1998.

MAGRANER MORENO, F.: “Problemas de las disposiciones adicionales en las leyes de Presupuestos”; *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 63. 1989.

MALLADO RODRÍGUEZ, J.A.: “La calidad presupuestaria en los Entes locales”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 18. 1998.

MARLONY, K. y SMILOCK M. L.: “Business cycle and the political process”; *Southern Economic Journal*, nº 41. 1981.

MARTÍN DELGADO, J.M.: “Conferencia de clausura”, en *La fiscalidad inmobiliaria de la Hacienda Local*; INAP-CEMCI, Málaga. 1989.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: “La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos”, en *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*; IEF; Marcial Pons, Madrid. 1991.

MARTÍN QUERALT, J.: “Las exenciones de tributos locales y los fines de la política económica”; *Civitas, Revista de Derecho Financiero*, nº 6. 1975.

- “Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. II; IEF, Madrid. 1979.

- “La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”; *Civitas, Revista de Derecho Financiero*, nº 35. 1982.

- “El sistema financiero de las Comunidades Autónomas”, en *AAVV, Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I; IEF, Madrid. 1984.

MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Tecnos, Madrid. 1993.

MARTÍN QUERALT, J. y ZABALA RORÍGUEZ-FORNOS, A.: *Enciclopedia de Haciendas Locales*, 2ª edición; CISS, Valencia. 1995.

MARTÍN RETORTILLO, L. y RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Ley de Presupuestos generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid. 1989.

MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, J.M.: “La aplicación a la contratación administrativa de la ley de medidas contra la morosidad en las operaciones comerciales”; *Revista de Estudios Locales Cunal*, nº 82. 2005.

MARTÍNEZ GINER, L.A.: “El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria”; *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 115. 2002.

MARTÍNEZ LAGO, A.: “El impuesto sobre tierras infrautilizadas y su inconstitucionalidad”; *Impuestos*, nº 3. 1988.

- *La Ley de Presupuestos y Constitución*; Trotta, Madrid. 1998.

- “Las transferencias a la Haciendas Locales: comentario crítico”; *Palau 14*, nº 10. 1990.

- *Los límites a la iniciativa de las Cortes Generales en materia presupuestaria*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1990.

- *Manual de Derecho Presupuestario*; Colex, Madrid. 1992.

MARTÍNEZ RICO, R.: “El presupuesto como instrumento de Política Económica”; *Presupuesto y Gasto Público*, nº 34. 2004.

MARTNER FANTA, R. A.: *¿Qué reformas en las políticas presupuestarias son necesarias para mejorar la gestión pública en América Latina?*; VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa. 2002.

MÁS CLADERA, P.A.: “Sobre el sistema de recursos administrativos en materia económico-administrativa en el ámbito de las Entidades locales tras la Ley 30/1992”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 7. 1993.

MATEO RODRÍGUEZ. L.: “Ingresos no tributarios de las Corporaciones Locales”, en *Tratado de Derecho municipal*; Civitas, Madrid. 1988.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración”, en *Manual de Derecho Financiero y Tributario*; Marcial Pons, Madrid. 1993.

MELGUIZO SÁNCHEZ, A.: “Federalismo Fiscal”; *Monografía* nº 74, Madrid. 1989.

- “Haciendas Locales y participación en Tributos del Estado. Notas para una valoración del caso español”; *Hacienda Pública Española*, nº 75. 1982.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario: parte general*; (dir. y coord.); Lex Nova, Valladolid. 2004.

- *Derecho Financiero y Tributario: normas básicas*; Lex Nova, Valladolid. 2006.

- “El poder tributario de las Corporaciones Locales”, en AAVV, *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, vol. I; IEF, Madrid. 1984.

- “El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116. 2002.

- *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*; Lex Nova, Valladolid. 1988.

- *Los conceptos de tributo y precio público: análisis comparativo*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.

MICHELI, G.A.: “Autonomía e finanza degli enti locali”; *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance*, nº 1. 1967.

MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: *Proyecto de Ley Básica del Gobierno y la Administración Local*; (texto cerrado a 03/05/2006), MAP. 2006.

MONCHÓN LÓPEZ, L.: “Participación de las Haciendas Locales en tributos del Estado. Incidencia de la LRHL”; *RIIAL*, nº 63. 1991.

MONTEJO VELILLA, S.: *El Presupuesto por programas en el ordenamiento jurídico español*; Edersa, Madrid. 1998.

MONTERO HITIA, F. y SOBRINO MORENO, J.M.: “Nueva forma de presentación y operativa presupuestaria”; *Hacienda Pública Española*, nº 97. 1985.

MORAN, DONALD W.: “Perspectivas sobre las propuestas de reforma del proceso presupuestario”; *Hacienda Pública Española*, nº 97. 1992.

MORENO CASTEJÓN, T.: “El impuesto sobre Actividades Económicas”, en *Análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales*, vol. II; Encuentros Universidade-Corporacions Locais de Galicia, Santiago de Compostela. 1988.

MORENO MARTÍNEZ, M. C.: “Metodología a seguir en la elaboración de un plan de saneamiento financiero”; *Revista de Estudios Locales Cunal*, nº 5. 2005.

MORILLO VELARDE DEL PESO, J.A.: “La impugnación de los actos tributarios de la Administración Local en la Ley 30/1992”; *Tribuna Fiscal*, nº 41. 1994.

MUÑOZ CASAS, J.J.: “Aspectos financieros a considerar en la reforma del régimen local”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº extra julio. 2005.

MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P.B.: *Hacienda Pública teórica y aplicada*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1983.

NAHARRO MORA, J.M.: *Lecciones de Hacienda Pública*; Sucesores de Rivadeneyra, S.A, Madrid. 1952.

- “Evolución y problemas del Derecho presupuestario”; *Anales de la Universidad de Valencia*, año XXV, curso 1951-52, Valencia. 1953.

NAVARRO FAURE, A.: *Aspectos jurídico-financieros del déficit público: (especial referencia al déficit autonómico)*; Generalitat, Conselleria d'Economia i Hisenda, Valencia. 1993

- *El domicilio tributario*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas. Madrid. 1994.

- “La Ley de Estabilidad Presupuestaria y la autonomía financiera local, su marco constitucional”; *Presupuesto y Gasto Público*, nº. 30. 2002.

- “Los límites al poder financiero español derivados del proceso de la Unión Monetaria: las exigencias del principio de solidez financiera”; *XX Jornadas de Estudio sobre La Introducción de la Moneda Única Europea en España*; Madrid. 1999.

NAVARRO FAURE, A., ALIAGA AGULLÓ, E. y NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Lecciones de hacienda pública*; Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras, Universidad de Alicante; Librería Compás, 1990.

NEUMARK, F. y GERLOFF, W.: “Teoría y práctica de la Técnica presupuestaria”; *Tratado de Finanzas*, Librería "El Ateneo" Editorial, Buenos Aires. 1961.

NIEVES BORREGO, J.: “La financiación de los Entes Locales”, en *Organización territorial Administración (Entes locales)*, vol. I; IEF, Madrid. 1984.

NISKANEN, W. A.: *Cara y cruz de la burocracia*; Espasa-Calpe, Madrid. 1980.

NOVICK, D. y ALESCH, D.J.: “El presupuesto por programas: los conceptos de sistemas en que se basan y la difusión internacional”; *Hacienda Pública Española*, nº 11. 1971.

- “El Presupuesto por programas”; *Hacienda Pública Española*, nº 50. 1978.

OLAÑETA FERNÁNDEZ GRANDE, R.: *Impugnación de tributos locales*; Tirant lo Blanc, Valencia. 1991.

- *La revisión de actos administrativos de gestión tributaria local*; Marcial Pons, Madrid. 1993.

PALAO TABOADA, C.: *Derecho Financiero y Tributario*; vol. I; Colex, Madrid. 1985.

- *La Hacienda Regional y el Proyecto de Constitución*; Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1978.

- “Los presupuestos de las Entidades locales”; *Hacienda Pública Española*, nº 11. 1971.

PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico del Gasto Público: Presupuestación, Ejecución y Control*; 4ª Edición; Boletín Oficial del Estado, Madrid. 2005.

PELEGRÍ Y GIRÓN, J.: “Las reclamaciones económico-administrativas y los Tributos locales”; *Crónica tributaria*, nº 55. 1985.

PÉREZ GARCÍA, F.: “Los sistemas LOFCA de financiación autonómica: modelos y resultados”, *Palau 14*, nº 3. 1987.

PÉREZ JIMÉNEZ, P.J.: “Las limitaciones a la iniciativa legislativa financiera”; *Revista de Derecho Político*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, nº 9, 1981.

PÉREZ MORENO, A.: “Garantías jurídicas en las haciendas locales”; *Revista Española de Administración Local y Autonómica*, nº 247. 1990.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*; Civitas, Madrid. 1991.

PERRIN BURT: *Implementing the Vision: Addressing Challenges to Results-focused Management and Budgeting*; presentation to the OECD meeting; Paris. 11-12 February 2002.

PIÑA GARRIDO, M. DOLORES: “Hacia una gestión por objetivos con la nueva Ley General Presupuestaria”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 122, 2004.

- *La presupuestación por programas y el control interno de economía, eficacia y eficiencia en España*; Coedición Universidad Pública de Navarra y Editorial Tecnos; Navarra. 1998.

PISKORSKI, W., citado por SÁNCHEZ ALBORNOZ, C.: *Las Cortes de Castilla (1188-1520)*; 1ª Parte, Capítulo II; El albir, Barcelona. 1977.

PONS NOVELL, J. y SOLÉ OLLÉ, A.: “Racionalidad de las previsiones presupuestarias y comportamiento estratégico: el caso español”; *Hacienda Pública Española*, nº 157. 2001.

PREMCHAND, A y ANTONAYA, A.L.: *Aspectos del Presupuesto Público*; Editorial F.M.I., Washington. 1988.

PYHRR, P.: *Presupuesto Base Cero*; Limusa, México D.F. 1980.

RAMALLO MASSANET, J.: “Reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Civitas, Revista de Derecho Financiero*, nº 60. 1988.

- “Puesta en marcha de la Ley de Financiación de las Haciendas Locales”; *Palau 14*, nº 8. 1989.

RAMÍREZ GOMEZ, S.: *La reserva de ley en materia tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*; Tecnos, Madrid. 1990.

RAYMOND BARA, J.L.: “El saldo del presupuesto coyuntural y estructural en España”; *Hacienda Pública Española*, nº 33. 1985.

RICARD I SUBIRATS, J.: *Análisis de políticas públicas y eficacia de la administración*; INAP, Madrid. 1992.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*; Tecnos, Madrid. 1970.

- “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”; *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36. 1992.

- “Jurisprudencia constitucional y derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y cuestiones pendientes”; *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 44. 1995.

- “La Ley de Presupuestos en la Constitución Española”, en *Hacienda y tributación*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1979.

RODRÍGUEZ MONTAÑES, M.P.: *Los recargos como ingresos tributarios de los entes públicos territoriales*; IEF, Madrid. 1991.

RODRÍGUEZ-SABUGO FERNÁNDEZ, J.R.: “La inconstitucionalidad de la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Corporaciones locales”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 5. 1992.

ROMERO PI, J.: *Código Fiscal de Canarias. Régimen económico-fiscal. Comentarios y formularios*; Guaflex, Canarias. 1994.

ROVIRA I MOLA, A.: “La coordinación de la gestión tributaria ante la autonomía financiera municipal: problemática y perspectivas”; en AAVV, *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*; IEF, Madrid. 1982.

- “Subvenciones y Participaciones”; en AAVV *Manual del Derecho Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid. 1993.



RUBIO DE URQUÍA, J.L.: “El recargo municipal sobre el IRPF”; *Hacienda Pública Española*, nº 99. 1986.

RUBIO DE URQUÍA, J.L. y ARNAL SURÍA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, tomo I; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Publicaciones Abella, Madrid. 1996.

RUIZ GARCÍA, J.R.: “Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local”; *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 46. 1985.

SAINZ MORENO, F.: “Los textos normativos. Condiciones de inteligibilidad”, en *Actualidad y Perspectivas del Derecho Público a fines del siglo XX. Homenaje al Profesor Garrido Falla*; vol. I ; Universidad Complutense, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid. 1992.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*; Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia. 1987.

- *Lecciones de Derecho Financiero*; 10ª edición; Universidad Complutense, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid. 1993.

- “Organización política y Derecho Financiero”; en *Hacienda y Derecho*; vol. I; Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1962.

SAMUELSON, P. A.: *Curso de Economía Moderna*; Aguilar, Madrid. 1963.

SÁNCHEZ DE OCAÑA, R.: *Contribuciones e Impuestos en León y Castilla durante la Edad Media*; Imp. y Lit. del Asilo de Huérfanos del Sagrado Corazón de Jesús, Madrid, 1896.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “La determinación de la base imponible en el IIVTNU”; en AAVV, *La fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada. 1990.

- “Organización política y Derecho Financiero”; *Hacienda y Derecho*, vol. I; Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1962.

- *Lecciones de Derecho Financiero*; 10ª edición; Universidad Complutense, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid. 1993.

SÁNCHEZ GOYANES, E.: “La potestad tributaria local. Problemática jurídica de las ordenanzas fiscales”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

SÁNCHEZ ONDAL, J.J.: “El régimen de recursos administrativos contra actos de las Corporaciones locales en materia tributaria y la Ley 30/1992”; *Impuestos*, nº 12. 1993.

- “Financiación de las haciendas locales”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

SÁNCHEZ REVENGA, J.: “¿Por fin un presupuesto por programas?”; *Papeles de Economía Española*, nº 23. 1985.

- *Comentarios a las Leyes Tributarias y financieras: Ley General Presupuestaria*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1988.

- *Presupuestos Generales del Estado y Aspectos básicos del Presupuesto General de las CEE*; Ariel, S.A., Barcelona. 1989.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: “Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal”; *Revista de Hacienda Local*, nº 77. 1996.

SÁNCHEZ TORRES, A.: “Los impuestos municipales voluntarios”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero*, vol. I, vol. II., Madrid. 1967.

SIMÓN ACOSTA, E.: “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”; en AAVV, *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*; IEF, Madrid. 1982.

- “Las tasas y precios públicos de las entidades locales”; en AAVV *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo 1; Lex-Nova, Valladolid. 1991.

SMITH, A.: *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (1776); Campbell, R. y Skinner, S., editores, Clarendon, Oxford. 1976.

SOLER ROCH, M.T.: “Coordinación presupuestaria y autonomía financiera de las Administraciones públicas”; *Presupuesto y Gasto Público*, nº 27. 2001.

- “Estabilidad presupuestaria y Haciendas Locales”; *Revista valenciana de economía y hacienda*, nº 2. 2001.

- *La gestión impositiva municipal en la nueva Ley General Tributaria*; Marcial Pons, Madrid. 2005.

- “La notificación en la nueva LGT”; *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, nº 128. 2005.

- “La ordenación de la Hacienda Pública estatal en el Título I de la Ley General Presupuestaria”; *Revista española de control externo*, nº 18. 2004.

TALLADA PAULÍ, J.M.: *Historia de las Finanzas Españolas en el siglo XIX*; Espasa-Calpe, Madrid. 1946.

TOLEDANO, E.: *Curso de instituciones de Hacienda pública en España*; vol. II; Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1963.

TOMÁS CARPI, J. A.: “La teoría económica de la toma de decisiones políticas y la teoría del Estado: Alcance y límites del discurso del “public choice””; *Hacienda Pública Española*, nº 93. 1985.

TORIBIO LEMES, M. y FARFÁN PÉREZ, J.M.: *Manual de Gestión tributaria y financiera de las Entidades locales*; Editorial Valbuena; Adams, Madrid. 1993.

TROTABAS, L. y COTTERET, J.M.: *Finances publiques*; 4ª edición; Dalloz, París. 1970.

TULLOCK, G.: *Dynamic hipótesis on bureaucracy*; Public Affairs Press, Washington. 1965.

VALENZUELA VILLARRUBIA, I.: “La lucha contra la morosidad llega a la Administración Pública”; *Revista de Estudios Locales Cunal*, nº 82. 2005.

- “La nueva configuración del recurso de reposición en el ámbito local. Naturaleza preceptiva o potestativa”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 14. 1999.

- “La recepción de obras. Un acto y un acta”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 5. 2000.

VALLE TORRES, J.L.: “Un modelo alternativo para el cálculo del Remanente de Tesorería: el método de flujos o de acumulación de resultados presupuestarios”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados*, nº 21. 2005.

VAQUERO MANRIQUE, I.: “Conclusiones a una visión de la gestión urbanística de los pequeños Municipios de Euskadi”; en AAVV *Estudios sobre Urbanismo y Ordenación del Territorio*; Instituto Vasco de Administración Pública, Donosita/San Sebastián. 1993.

VÁZQUEZ JUSTES, P.: “Aspectos económicos de la financiación local: A propósito de la anunciada supresión parcial del IAE”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

VIÑAS BOSQUET, J.P.: “Medidas de equilibrio y saneamiento financiero en las Entidades locales. Un análisis de la legislación europea”; *Revista de Estudios de Locales Cunal*, nº 91. 2006.

WEBER, M.: *Economía y Sociedad*; FCE, Méjico. 1984.

WEIDENBAUM, MURRIA L.: “La adopción de decisiones sobre las prioridades presupuestarias”; *Hacienda Pública Española*, nº 11. 1996.

- *The Modern Public Sector*; Basic Books, Nueva York. 1989.

ZAPICO GOÑI, E.: *La modernización simbólica del Presupuesto público*; Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati. 1989.

