

LECCIÓN INAUGURAL DEL CURSO 2010-2011

**LA HACIENDA ESTATAL  
ANTE LA UNIÓN EUROPEA: SUPUESTOS  
DE DEVALUACIÓN DEL DERECHO**

**Germán Orón Moratal**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
de la Universitat Jaume I

Castellón de la Plana, septiembre de 2010

Edita: Servicio de Comunicación y Publicaciones  
Universitat Jaume I  
Edificio de Rectorado y servicios centrales  
Campus del Riu Sec  
12071 Castellón de la Plana  
[www.uji.es](http://www.uji.es) · [comunicacio@uji.es](mailto:comunicacio@uji.es)  
Tel. 964 728 833  
Depósito legal: CS 300-2010  
Imprime: Innovació Digital Castelló, s.l.u.





## Preliminar

---

La impartición de esta lección constituye un honor, y también un privilegio para mí, pues me encuentro, como el resto de quienes por aquí han pasado, ante una ocasión que, en su caso, un profesor universitario sólo vive una vez en su vida, y no puede comparar con experiencias propias anteriores que permitan aconsejar sobre qué y cómo llevar a cabo la disertación. De la puesta en escena por otro profesorado he sido testigo en muchas ocasiones en las Universidades en que he sido miembro de su Claustro de profesores, lo que ya indica que voy siendo tan mayor como me lo parecían aquellos a cuyos discursos inaugurales asistí, sobre todo en la Universitat de València. No tan mayores, por regla general, me lo han parecido en las Universidades de La Rioja y de esta Universitat Jaume I, quizá porque ya vamos siendo parejos en la edad.

Cuando he estado sentado donde ustedes lo están ahora, varias veces me he preguntado, si me correspondiese impartir la lección, qué tema podría elegir para que la exposición presentase cierto interés para el público asistente, sin incurrir en excesivo dogmatismo y academicismo, pero que tampoco fuese un divertimento que restase rigor a la “cátedra” desde la que me dirijo. Esta pregunta, hasta fechas muy recientes no ha tenido que recibir una respuesta definitiva, y ésta no ha coincidido con las variadas respuestas que entonces me daba. Este año y por circunstancias que nadie desearía que se hubiesen producido, se ha precipitado el acontecimiento, lo que ha restado tiempo para una mayor reflexión sobre la elección del tema o para deshojar la margarita. En cualquier caso, desde aquí mis mejores deseos para el rápido restablecimiento de mi compañera la Dra. Purificación Escribano López.

Antes de pasar a exponer el contenido de mi discurso, permítanme que les haga partícipes de algunas de las reflexiones que llevé a cabo para la elección del tema y la metodología de transmisión del mismo.

En el momento de crisis económica que estamos atravesando y que a todos nos preocupa de un modo u otro, pensé que sería oportuno por su actualidad referirme a algunas cuestiones relacionadas con ella; dado el ámbito de mi disciplina, el Derecho Financiero y Tributario. Esas cuestiones debía analizarlas desde una perspectiva jurídica, evitando inmiscuirme siempre que sea posible en “camisa de once varas” con perspectivas políticas o económicas. Como decía CICERÓN, “*conviene que el discurso brote y rebose del conocimiento de las cosas,*

pues si éste no trata de cosas familiares y conocidas del orador, se reduce a palabrería huera y poco menos que infantil”. Por ello decidí que podía resultar de interés ocuparme de algunos supuestos de indefiniciones, inseguridades jurídicas, incluso de imposturas y casos de abuso del Derecho que se suscitan como consecuencia del entramado de relaciones entre la ordenación jurídica de la Hacienda pública estatal y el ordenamiento comunitario europeo, y que constituyen también una muestra de crisis del Derecho, cuya denuncia puede contribuir a que los poderes públicos, principales destinatarios del principio de legalidad, sean el buen ejemplo que tomen como referencia los ciudadanos, y para ello es necesario que el Derecho sea claro, como claras y rigurosas debieran ser las consecuencias de su vulneración. En el corto espacio de tiempo de que dispongo enunciaré alguno de esos supuestos referidos tanto a los ingresos públicos, especialmente los tributarios y los procedentes de operaciones de crédito, como al presupuesto de los Estados, con el objetivo de contribuir a reforzar el Derecho y su correcta aplicación.

Esta crisis del Derecho tampoco es que constituya una novedad, aunque en cada momento pueda presentar perfiles distintos. En el prólogo a *La lucha por el Derecho* de IHERING (1881), con su habitual tino, ya exponía L. ALAS “CLARÍN”

*“Véase en nuestro pueblo cuán fácilmente pasan, apenas sin protesta, los mayores atentados jurídicos en el orden económico; cómo un ministro de Hacienda, a pretexto de que se trata de un tecnicismo rentístico que no todos entienden, y a pretexto de que tiene un sistema, corta y raja en la Hacienda Pública, es decir, en la hacienda de todos, y causa molestias irritantes en la cobranza, y falta o deja que los subalternos falten a todos los derechos posibles, inclusive los derechos individuales, y emprende arbitrios ruinosos, y compromete el porvenir de la riqueza, y todo sin que aparentemente falte ni a la Constitución ni a las leyes orgánicas”.*

En cuanto a la metodología a seguir en la exposición, y siendo que sólo está encomendado que me ocupara de la “lección inaugural” del presente curso académico (que este año podemos equiparar a una obra pública que se inaugura después de estar ya algún tiempo en funcionamiento, puesto que los alumnos de los nuevos Grados ya comenzaron sus clases el pasado lunes), podía optar, bien por la clásica lección magistral, bien por otra práctica, interactiva, o taller con puestas en común entregando previamente un supuesto para su discusión y solución grupal, etc., dado que las metodologías activas y participativas centradas en el estudiante son una exigencia del Espacio Europeo de Educación Superior, donde el estudiante pasa a ser núcleo central de la acción educativa. Estando en esas cuitas me di cuenta que también la lección inaugural, al menos de momento, mantiene un carácter privilegiado, pues está exenta de verse

acompañada de la retahíla de destrezas, competencias y habilidades que deben adquirir quienes asistan a la misma, y que ahora se exige que conste para la docencia en los nuevos Grados. Como suele ser habitual, los privilegios acaban por desaparecer, por ser contrarios al principio de igualdad si no hay una justificación adecuada para mantenerlos. Quizá llegue el día -que a la velocidad que acontecen las novedades en este siglo XXI no tarde mucho en llegar-, en que a los asistentes a este acto se les someta a un test o modelo de evaluación equivalente para comprobar el aprendizaje habido (evaluación que no podrá ser continua por la condición única de la lección y de la asistencia) y cuyo resultado tenga relevancia, incluso económica, para el docente. Optando por el clásico “discurso inaugural”, hoy por hoy, yo me daré por satisfecho si mis palabras, además de no aburrirles demasiado, consiguen provocar algún estímulo para el estudio en general y alguna reflexión que pueda servir para entender un poco más, o quizás mejor, el papel que ocupa la Hacienda estatal ante la Unión Europea con los condicionantes jurídicos que existen y el grado de respeto que hay sobre los mismos.





# LA HACIENDA ESTATAL ANTE LA UNIÓN EUROPEA: SUPUESTOS DE DEVALUACIÓN DEL DERECHO<sup>1</sup>.

## I. Introducción

---

Para los no iniciados es conveniente apuntar que cualquier Hacienda Pública lleva a cabo la actividad financiera del ente público al que pertenece, consistiendo dicha actividad en la obtención de recursos para satisfacer con el gasto público las necesidades que se consideran públicas o colectivas en un determinado momento histórico. La selección de los recursos, de los gastos y los procedimientos por los que se establezcan y se hagan efectivos debe ajustarse a Derecho, al que para no entrar en otro tema que constituiría otra lección, y sin querer incurrir en herejía alguna, definiremos como lo hace la Real Academia Española de la Lengua, en los siguientes términos: “Conjunto de principios y normas, expresivos de una idea de justicia y de orden, que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva”.

Cuando aún había cierto entusiasmo e ilusión en lo que pudiera deparar la Constitución de 1978, y en concreto su Preámbulo, respecto de la consolidación del “Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular”, y el Estado estaba dando los primeros pasos en el que

---

<sup>1</sup> En diversas ocasiones me he ocupado de temas más o menos relacionados con el que aquí me propongo desarrollar, por lo que será inevitable la intertextualidad de algunos párrafos, fundamentalmente de “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *CREDF*, núm. 97, 1998 y “El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario: en especial, de la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos”, *CREDF*, núm. 144, 2009.

todavía hoy parece inacabado proceso de ensamblaje con las Haciendas de las Comunidades Autónomas, aquél hubo de hacer frente a una nueva situación cuando se produjo en 1985 la incorporación a las Comunidades Europeas. Junto a las normas y principios jurídicos de origen interno que tienen por objeto la constitución y gestión de la Hacienda Pública, había que situar en lugar preeminente otras normas y principios de otra procedencia, sin perjuicio de que a partir de ese momento España o sus representantes también pudieran influir en la conformación de esas normas y principios, bien en las sucesivas modificaciones de los Tratados o Derecho originario, bien en la aprobación de directivas, reglamentos o Derecho derivado. De este modo, la actividad financiera del Estado y demás Haciendas territoriales, esto es, la obtención de ingresos y la erogación de gastos para satisfacer las necesidades públicas, pasaba a tener unos nuevos condicionantes de Derecho comunitario, que como si estuviese dotado de una *vis atractiva*, son cada vez mayores y no siempre fáciles de identificar, tal y como se está poniendo de manifiesto en la gestión de la situación de crisis económica y financiera cuasi mundial que nos envuelve.

Los cambios científicos, tecnológicos y de conformación de la riqueza a que hemos y seguimos asistiendo, desbordan las fronteras de los distintos Estados y escapan con facilidad a los controles tradicionales propios del Estado nacional, de ahí que debamos celebrar ser partícipes del proceso de integración europea, a pesar de los problemas y conflictos que ello genera conforme se va avanzando en él. Entre esos problemas hay uno que es la identificación del Derecho aplicable a determinados supuestos, tal y como tendremos ocasión de exponer<sup>2</sup>.

El Tratado de la Unión, pero esencialmente el de Funcionamiento de la misma (TFUE)<sup>3</sup>, en los que se fundamenta la Unión Europea, contienen una serie de normas y establecen unos principios que afectan directamente a la ordenación

---

2 Por poner un ejemplo, que evidencia dificultades en este ámbito, cabe recordar que entre los países que integran la Unión Europea se encuentran los dos sistemas jurídicos típicos, por un lado el continental, caracterizado por un sistema de fuentes basado en el Derecho escrito, con sus relaciones jerárquicas, y que es el adoptado por la Unión Europea (art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en adelante TFUE); por otro lado, el anglosajón o del *common law*, basado en intervenciones mínimas legales (Statutes o Acts del Parlamento) y la interpretación jurisprudencial, que en gran medida apoya su sistema de fuentes en precedentes o *cas law*. Sólo pensar en los problemas de incardinación del Derecho comunitario en el sistema anglosajón constituye una muestra de la extensión e intensidad de los problemas que pueden plantearse, aunque algo diferentes, para los Estados del sistema continental, a la circunstancia de que la materia que vaya a regular el Derecho comunitario esté o deba estar regulada en el Derecho interno por una norma de rango constitucional, legal o reglamentario.

3 Las Versiones consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea pueden consultarse en el *Diario Oficial* n° C 83 de 30 de marzo de 2010.

jurídica de las Haciendas de los Estados miembros, tanto por lo que se refiere a la materia tributaria, como a las operaciones de crédito y al gasto que puedan realizar, que en gran medida giran sobre el principio de no discriminación y la realización de la libertad de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, mejorando incluso el trato que siempre han tenido las palabras, las ideas o las noticias, pues nunca han tenido que satisfacer derechos de aduana cuando se han extendido por territorios distintos del de su origen, lo que sin embargo no ha impedido en algunos casos la prohibición del uso de algunas palabras, o de la difusión de determinadas ideas o ciertas noticias.

La trascendencia de esos principios, sin embargo, no ha impedido que la propia Unión Europea ejecute su presupuesto con criterios que no serían admisibles en las políticas de los Estados. La política redistributiva llevada a cabo con los fondos estructurales (fondo social europeo, de desarrollo regional, de orientación y garantía agrícola) y el de cohesión, es difícilmente admisible que fuera llevada a cabo por los Estados en relación con sujetos privados y particularmente si llevan a cabo actividades económicas, pues ello comportaría una vulneración de la neutralidad que en ese ámbito deben mantener los Estados y que proyecta sus efectos tanto en medidas tributarias, como de ayudas públicas.

## II. Problemas de identificación del Derecho para el establecimiento y regulación de tributos

---

El marco jurídico del establecimiento de tributos en los países miembros de la Unión Europea permite que se pueda apreciar que un tributo presente una adecuación total a las previsiones constitucionales propias del Estado de que se trate, pero sin embargo no sea tan respetuoso con las exigencias comunitarias, circunstancias éstas que ya han sido reiteradamente puestas de manifiesto por la doctrina<sup>4</sup>.

Atendido el conjunto normativo comunitario, los límites son formalmente distintos según se trate de impuestos directos o de impuestos indirectos. Al margen de las disposiciones fiscales del vigente TFUE (arts. 28-33 para la unión aduanera y 110-113 con carácter general), son las consecuencias de la armonización fiscal y las derivadas de los principios de no discriminación y de las libertades de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en el territorio de la Unión, las que en gran medida han venido a condicionar el poder tributario de los Estados miembros, sin perjuicio de las proyecciones más amplias sobre el poder financiero que derivan del régimen de las ayudas de Estado y de las del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) sobre las políticas de gasto.

Las disposiciones armonizadoras se han centrado en la imposición indirecta, inmediatamente identificada como elemento más fácilmente perturbador en un mercado sin fronteras, y así se contempló desde un principio en el Tratado Constitutivo, y disponiéndose hoy en el art. 113 TFUE, la adopción de disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia<sup>5</sup>.

Junto al IVA, y los impuestos de fabricación –de obligada aplicación para los Estados miembros–, se han dictado también disposiciones armonizadoras en materia de imposición indirecta sobre la concentración de capitales. En relación

---

4 Destacables son en este punto las aportaciones de GARCÍA PRATS, F.A., en *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, 1998 y en "Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero I, II y III", en *REDFHP*, núms. 259 a 261, 2001. Más recientemente, y con un análisis de supuestos de abuso del Derecho en "The 'abuse of tax law': prospects and analysis", en *Essays in International and European Tax Law*, Edited by Gianluigi Bizzioli, Jovene editore, Napoli, 2010.

con la imposición directa, la armonización fiscal únicamente se ha centrado en el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y en la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, siguiendo en proyecto para las empresas transnacionales la fijación de criterios para una base tributaria consolidada común del impuesto de sociedades (BTCC).

Pero junto a este Derecho positivo, debe tenerse muy en cuenta el contenido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo (TJCE), cuya interpretación en este ámbito concreto se está erigiendo en una verdadera fuente jurídica a la vista de sus consecuencias, y que se asemejan al sistema jurídico anglosajón del *common law*. La interpretación “principalista” de la no discriminación y de las libertades comunitarias, está reconduciendo muchas de las disposiciones internas en materia de imposición directa, por la apreciación de discriminaciones en normas que no tienen en cuenta el carácter transnacional de determinadas operaciones con transcendencia tributaria como, por ejemplo, en caso de pago de dividendos en determinadas circunstancias a residentes en otro Estado miembro<sup>5</sup>, o de gastos de I+D en otro Estado<sup>6</sup>, de donativos a entidades sin ánimo de lucro de otro Estado<sup>7</sup>, exenciones sobre premios de juegos de azar no aplicables si son organizados por otros Estados<sup>8</sup>... Ahora bien, como ha reconocido la Comisión,

*“a pesar de la existencia de un cuerpo sustancial de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), no siempre es fácil comprender cómo se aplican las libertades del Tratado, formuladas de manera amplia, al complejo mundo de la legislación fiscal... No siempre es fácil para los contribuyentes, las administraciones fiscales y los tribunales nacionales comprender todas las implicaciones de las sentencias o situarlas en un contexto más amplio”*<sup>9</sup>.

5 Uno de los casos más recientes Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 3 de junio de 2010. Comisión Europea contra Reino de España. Asunto C-487/08.

6 Por ejemplo en TJCE (Sala Tercera), sentencia de 10 marzo 2005, Caso Laboratoires Fournier SA contra Direction des vérifications nationales et internationales y TJCE (Sala Tercera) sentencia de 13 de marzo de 2008. Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España. Asunto C-248/06.

7 Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 27 de enero de 2009, Asunto C-318/07. Hein Persche contra Finanzamt Lüdenscheid. Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania.

8 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 6 de octubre de 2009, Comisión de las Comunidades Europeas/Reino de España. Asunto C-153/08.

9 Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior, Bruselas, 19.12.2006 COM(2006) 823 final <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:ES:PDF>.

Por esto entiende la Comisión que es necesario dar orientaciones sobre los **principios que se derivan de la jurisprudencia**, admitiendo con ello la ampliación respecto de lo que se formula en los Tratados, y que se convierte por el contrario en una reducción del posible ámbito y capacidad de actuación de los Estado miembros.

Este papel desempeñado por el TJCE tiene especial relevancia en materia de imposición directa, y más en concreto en la imposición sobre la renta, considerando que se opone al Derecho comunitario una determinada regulación de un aspecto concreto del impuesto sobre la renta de sociedades o sobre la renta de personas físicas de un determinado Estado, relevancia que sin duda se adquiere por el amplio número de sujetos pasivos que pueden serlo de los citados impuestos. Sin embargo, también y como tendremos ocasión se constatar, ha considerado que se oponen al Derecho comunitario tributos o impuestos en su totalidad, tanto de carácter directo, como indirecto. Lo cual, si afectara a tributos con un importante peso específico en el conjunto de los ingresos del ente afectado podría comprometer las previsiones del estado de ingresos del correspondiente Estado o Hacienda territorial afectada.

De tal modo que, aunque se siga afirmando en determinados ámbitos que según la legislación comunitaria vigente, los Estados miembros tienen total libertad, en líneas generales, para establecer sus impuestos directos según sus necesidades y sus objetivos de política nacional<sup>10</sup>, el TJCE ya se viene refiriendo a que los Estados disponen de “cierta autonomía”<sup>11</sup>, lo que es sustancialmente diferente. Incluso ha habido casos en que el tributo se ha considerado contrario al Derecho comunitario por el TJCE no por su estructura impositiva, sino por el destino dado a los importes recaudados con él. Por citar un solo ejemplo de los efectos de esta forma de actuar, como señalaba la representación española y se recoge en la Sentencia del 13 de marzo de 2008 (Asunto c-248/06),

*“analizar las medidas adoptadas por los Estados miembros en el ejercicio de sus competencias reservadas, únicamente desde el punto de vista del ejercicio de las libertades fundamentales en el mercado interior puede conducir a vaciar de contenido dichas competencias, entre ellas, la facultad de regular la imposición directa”.*

---

<sup>10</sup> En la misma comunicación citada en la nota anterior.

<sup>11</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 6 de diciembre de 2007 (Columbus Container Services); Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 12 de febrero de 2009 (Margarete Block) y Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 15 de abril de 2010 (CIBA Speciality Chemicals Central).

El TJCE se centra en sus decisiones, fundamentalmente, en la apreciación no justificada, bien de la existencia de una discriminación y no sólo por la nacionalidad (art. 18 TFUE), bien de una restricción a las libertades comunitarias (art. 26, 28, 24, 45 y ss TFUE), y por tanto las medidas que en ellas incurran se consideran contrarias al Derecho Comunitario. El proceso lógico para llegar a la correspondiente conclusión ha sido detallado con delectación por GARCÍA PRATS<sup>12</sup>, consistiendo en determinar si hay una actuación transnacional que pueda ser objeto de protección por el Tratado, para si la hay apreciar la posibilidad de efecto discriminatorio o restrictivo, y en caso de existir si responde a derecho derivado armonizador o si puede haber un interés general o justificación que ampare la discriminación o la restricción de la libertad comunitaria afectada. Si no la hay, la medida será contraria, y si la hay se valorará la idoneidad y la proporcionalidad en relación con su finalidad.

La distinción entre no discriminación y restricción no siempre queda suficientemente clara en la jurisprudencia, aun cuando su apreciación parta de una perspectiva distinta. En la discriminación debe apreciarse la existencia de normas diferentes para supuestos sustancialmente comparables, o la existencia de una misma norma para supuestos materialmente diferentes, por lo que siempre hay un elemento comparativo, normalmente relacionado con la coexistencia de tributos de dos Estados que inciden sobre una misma realidad. En cambio, en la apreciación de la restricción se valora si la norma o medida enjuiciada dificulta, directa o indirectamente, el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias, sin necesidad de comparativa alguna, siendo las restricciones más relevantes las que afectan a la salida del Estado de origen y al ingreso en el Estado de acogida. Ahora bien, como señalaba el Abogado General Geelhoed en las conclusiones presentadas el 23 de febrero de 2006 del asunto C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group), *“Un análisis riguroso lleva a la conclusión de que, en el ámbito de la fiscalidad directa, no existe ninguna diferencia práctica entre estas dos formulaciones, es decir, «restricción» y «discriminación». Sin embargo, lo que es esencial es distinguir entre los dos sentidos del término «restricción» al abordar las normas de fiscalidad directa”*. Estas conclusiones, recientemente invocadas por el AG del asunto C-96/08 (CIBA), constituyen un claro ejemplo de los problemas que plantea la jurisprudencia de TJCE, así como un intento de aclarar las diferencias entre la discriminación y la restricción<sup>13</sup>. En

12 En *Imposición directa, no discriminación...* cit. pág. 94 y ss.

13 Los dos sentidos de restricción son las que denomina “cuasirestricciones”, originadas por la coexistencia de diversos regímenes fiscales nacionales y las que puede denominarse restricciones “verdaderas”, que son las que van más allá de las que se derivan inevitablemente de la coexistencia de los regímenes fiscales nacionales y están incluidas en el ámbito de aplicación de la prohibición del hoy art. 49 del TFUE, que dan lugar el trato fiscal desfavorable procedente de

efecto, la coexistencia de diversos sistemas tributarios nacionales, en ocasiones se dice que “restringe” las actividades transfronterizas, si bien esa diversidad de regímenes no siempre resulta desventajosa, sino todo lo contrario. Estas diferencias todavía se dan porque el legislador comunitario no ha adoptado un régimen fiscal aplicable en toda la UE, que es donde con el paso de los años creo que se debe llegar en el proceso de construcción europea.

Mientras tanto, y con el papel que está desempeñando el TJCE, y sin perjuicio de la justicia intrínseca de sus decisiones, prevalecen las consecuencias propias de *cas law*, contra las que advierte el AG Geelhoed, pues si

*“la intervención judicial es, por su naturaleza, casuística y fragmentada... el Tribunal de Justicia debe ser prudente al dar una respuesta a las cuestiones que se le formulan y que suscitan cuestiones de carácter sistemático. El legislador está mejor situado para abordar tales cuestiones, en particular cuando éstas plantean aspectos que implican consideraciones de política económica y fiscal”.*

Surtiría los efectos nefastos de una ametralladora, cosa que no pretendo, si en este momento realizase un análisis de los diversos y numerosos pronunciamientos del TJCE que inciden en esta problemática, pero no puedo dejar de señalar algunos casos de singular relevancia desde mi también singular criterio, bien por haber apreciado que el tributo era contrario al Tratado, bien al Derecho derivado.

- a) *Caso de las antenas parabólicas.* El TJCE, sala quinta, en sentencia de 29 de noviembre de 2001, asunto C-17/2000, reconoce que en el actual estado del Derecho comunitario la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, pero ello no es óbice para que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario, y entiendo que la creación de un impuesto municipal en Bélgica sobre las antenas parabólicas tiene como efecto imponer a la recepción de emisiones televisadas difundidas por satélite un gravamen que no recae sobre la de emisiones transmitidas por cable, puesto que este último medio de recepción no está sujeto a un impuesto similar a cargo del destinatario, lo cual puede disuadir a los destinatarios de los servicios de radiodifusión televisada de intentar acceder a esas procedentes de otros Estados miembros, dado que la recepción de las

---

una discriminación derivada de las reglas establecidas por una administración fiscal, y no de la disparidad o del reparto de la competencia tributaria entre (dos o más) regímenes fiscales de Estados miembros.



citadas emisiones está sujeta a un gravamen que no recae sobre la de las emisiones ofrecidas por organismos de radiodifusión establecidos en Bélgica (si lo hacen por cable), restringiéndose así la libre prestación de servicios.

En mi modesta opinión no se acertó en la elección de las situaciones a comparar, pues no es la misma situación la de emitir por cable que la de emitir por satélite, como tampoco lo son la telefonía fija y la móvil, o la fabricación de vino y cerveza, que pueden someterse a gravámenes diferenciados. La situación comparable es la de si las emisiones por satélite de entidades belgas tendrían alguna ventaja respecto de las de otros Estados, y no siendo así hay razones para entender que dicho impuesto no vulneraba la libre prestación de servicios, como por otro lado lo entendió el mismo Tribunal, sala primera, sentencia de 8 de septiembre de 2005, asunto C-544/2003, en relación con impuestos municipales sobre antenas, postes y torres de difusión para GSM o para antenas exteriores, al considerar que el Tratado no se opone a que una normativa de una autoridad nacional o de una corporación local establezca un impuesto sobre las infraestructuras de comunicaciones móviles y personales, utilizadas en el marco de la explotación de las actividades previstas en las licencias y autorizaciones, que se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros y que afecte del mismo modo a la prestación de servicios interna en un Estado miembro y a la prestación de servicios entre Estados miembros.

Por lo que a la posibilidad de este tipo de impuestos en España, conforme al derecho interno, no es posible que se establezcan por los municipios (sí cabrían tasas por utilización del dominio público), pero sí sería posible que lo hicieran las Comunidades Autónomas.

- b) *Tributo y afectación del rendimiento.* En las sentencias del TJCE (Sala Sexta), de 23 abril de 2002, asunto C-234/99 y (Sala Segunda), de 8 de junio de 2006, asunto C-517/2004, que se refieren, respectivamente, a un impuesto sobre cerdos producidos en un Estado miembro para ser sacrificados en el mercado nacional o para ser exportados vivos a otros Estados miembros cuya recaudación se destina a compensar parcialmente la carga que grava los cerdos producidos para ser sacrificados en el Estado miembro de que se trata, y a una exacción sobre el transporte de quisquillas a bordo de buques pesqueros matriculados en un Estado miembro, destinada a financiar instalaciones de tamizado y pelado de

quisquillas en dicho Estado miembro, se consideró que a efectos de la calificación jurídica de un impuesto que grava los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional y los productos nacionales exportados sin perfeccionar sobre la base de criterios idénticos, puede ser necesario tener en cuenta el destino de los ingresos procedentes del tributo, de modo que siendo estructuralmente conformes al Derecho comunitario, la afectación de su recaudación a determinados fines pueden convertirlo en un gravamen discriminatorio, en la medida en que la carga fiscal que recae sobre los productos transformados o comercializados en el mercado nacional es neutralizada por las ventajas que dicha carga contribuye a financiar. En realidad, y como ya se había apuntado en la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 16 de diciembre de 1992, asuntos acumulados C-144/91 y C-145/91, la infracción estaría en la *fracción del importe del tributo destinada a la compensación de la que se benefician los productos nacionales, problema que en principio no existiría si el tributo no estuviera afectado y el ente público, con cargo a sus presupuestos, llevase a cabo la cobertura de determinados gastos, siempre que no constituyera una ayuda de Estado prohibida.*

Problema similar, aunque no idéntico, se suscita en la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 15 de abril de 2010, asunto 96/08 (CIBA), en la que se considera que el Tratado se opone a una normativa de un Estado miembro, en virtud de la cual una empresa con domicilio social en ese Estado está obligada a pagar una cotización de formación profesional, cuyo importe se calcula sobre la base de los costes salariales, incluidos los relativos a una sucursal de esa empresa establecida en otro Estado miembro, si, en la práctica, se impide que la empresa pueda obtener, en relación con dicha sucursal, las posibilidades previstas en esa normativa de reducir la citada cotización o de tener acceso a tales posibilidades. También aquí, quizá hubiera sido más oportuno más que cuestionar la base de cálculo del impuesto directo, apreciar la restricción por no tenerse en cuenta los cursos o aportaciones realizadas en el Estado de acogida, de acuerdo con el criterio establecido para los gastos de I+D, donativos o participación de juegos de azar organizados por entidades de utilidad pública.

- c) *Expansión de las exenciones de un tributo a otros.* Frente a los dos casos anteriores, en que la interpretación del TJCE se apoyaba exclusivamente en los preceptos del Tratado, en el caso de la sentencia TJCE (Sala Quinta), de 10 de junio de 1999, Asunto C-346/97, y de la de 25

de septiembre de 2003 (Sala Primera), asunto C-437/2001, se interpreta una directiva, de modo tal que se extiende un condicionante de un tributo armonizado a otros posibles tributos. Según se dice en el apartado 17 de la segunda sentencia “La Comisión recuerda que, en la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/1997, Rec. pg. I-3419), el Tribunal de Justicia consideró que un impuesto ecológico que grava las emisiones contaminantes causadas por el tráfico aéreo interior de Suecia de carácter comercial era contrario al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81, el cual prevé la exención obligatoria del impuesto especial armonizado por lo que respecta a los hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación aérea distinta de la navegación aérea de turismo privado. En el apartado 24 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que, como en el caso de autos, deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81, privaría a esta disposición de todo efecto útil, y en el apartado 25 de la misma sentencia, que un Estado miembro que haya establecido un impuesto de tales características no puede invocar la facultad, prevista en el artículo 3, apartado 2 de la Directiva 92/12, de mantener o establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica sobre los productos sometidos al impuesto especial armonizado”.

La UE fija el régimen jurídico del impuesto armonizado, y permite que los Estados puedan establecer otros impuestos sobre los productos que grava el impuesto armonizado si cumplen determinadas características, entre las que no está que no se puedan gravar los productos que están exentos en el impuesto armonizado, pues en éste seguirían exentos, del mismo modo que los productos gravados y no exentos lo seguirían estando con el tipo de gravamen correspondiente al impuesto armonizado y por el nuevo de finalidad específica. Sin embargo, no fue esta la opinión del TJCE, con cuya interpretación estableció un “precedente judicial” que sin duda hubiera sido un obstáculo para algunas de las propuestas que algunos países, como por ejemplo es el caso de Francia, están actualmente debatiendo para obtener mayor financiación y reducir el déficit. La Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, ha puesto coto a esa interpretación, al haber establecido una nueva redacción de los límites que pueden tener los Estados, donde expresamente se dispone, aunque

antes ya era obvio en mi opinión, que entre las normas que hay que respetar no están las referidas a las exenciones (art. 1.2).

Hasta aquí he puesto varios ejemplos de supuestos en que el Derecho no resulta fácilmente determinable, y en mi opinión en un grado superior a lo que es razonablemente admisible, dado que aunque el Derecho es una ciencia, no es una ciencia exacta. Junto a ello, cabe tener en cuenta que circunstancias de política económica pueden comportar una mayor flexibilidad en el rigor de la norma, o por el contrario, si es lo que se considera conveniente, un mayor rigor en la flexibilidad de la norma<sup>14</sup>.

Sin embargo no son los hasta aquí indicados los únicos condicionantes ciertos o inciertos sobre el régimen de los tributos propios de los Estados miembros, pues por la vía de la política económica y la actuaciones de revisión y control que corresponden a las instituciones comunitarias, ya hay constancia de requerimientos a un determinado Estado, en concreto Grecia, para que adopte medidas tributarias específicas que nada tienen que ver con las disposiciones fiscales del TFUE, ni con disposiciones armonizadoras, sino que responde a exigencias derivadas de los riesgos que en fechas recientes se han cernido, sin que pueda decirse que hayan desaparecido, sobre la unión económica y monetaria.

Así, en concreto, la decisión adoptada por el Consejo de advertencia a Grecia para reducir el déficit público<sup>15</sup>, entre otras medidas que se requieren estaba la de instaurar una escala tributaria progresiva para todo tipo de rentas y un régimen horizontal unificado para las rentas procedentes del trabajo y de activos fijos; derogación de determinadas exenciones y regímenes autónomos, incluido uno atinente a rentas procedentes de complementos especiales para funcionarios; implantar un régimen impositivo de estimación objetiva para los trabajadores autónomos; implantar exacciones permanentes sobre los inmuebles e incrementar los tipos de los impuestos sobre los bienes inmuebles, frente a los aplicados a 31 de diciembre de 2009; así como aumentar los impuestos especiales sobre el tabaco, el alcohol y los carburantes, frente a los tipos aplicados a 31 de diciembre de 2009, e incremento de los tipos del IVA.

---

14 También el Parlamento Europeo ha puesto de manifiesto que la existencia de normas no impide los márgenes interpretativos, denunciando un trato discriminatorio entre Estados, y así lo hizo por ejemplo en la resolución sobre finanzas públicas en la UEM 2004 (apartado nº 5) (DOUE, E, 304, de 1-12-2005).

15 2010/182/: Decisión del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se formula una advertencia a Grecia para que adopte medidas dirigidas a la reducción del déficit que se considera necesaria para poner remedio a la situación de déficit excesivo (*Diario Oficial* n° L 083 de 30/03/2010 p. 0013 – 0018).

A la vista de lo indicado, pues, pocas dudas caben de que en realidad no es que los Estados ya no tengan libertad para regular la imposición directa, ni que tengan cierta autonomía para ello, es que si no actúan como deba hacerse conforme a los criterios técnicos y económicos de la Comisión y el Consejo, serán llamados al orden para que se ajusten a dichos criterios, que se formularán de forma más o menos concreta en función del grado de separación que el Estado en cuestión haya mostrado.

### **III. Ingresos por operaciones de crédito: condicionantes sorteables para prestatarios y prestamistas**

---

El TFUE dispone en el art. 126 que los Estados miembros evitarán déficits públicos excesivos, correspondiendo a la Comisión la supervisión de la situación presupuestaria y del nivel de endeudamiento público de los Estados miembros, lo que debe hacer atendiendo a los dos criterios siguientes:

- a) proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto; y
- b) proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto

Los valores de referencia se especificaron en el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado, y son en concreto que el déficit no exceda del 3% del PIB, y que el endeudamiento no exceda del 60% del PIB. Esto supone la existencia de un límite cuantitativo máximo de las operaciones de crédito como fuente de financiación, límite que desde las instituciones comunitarias se ha interpretado que no es necesario que esos valores se deban respetar cada año, sino que es posible referirlo a un periodo plurianual, dándose unas circunstancias que permitan pensar en su carácter coyuntural y no estructural.

España no ha distribuido ese porcentaje entre las distintas Haciendas territoriales, de modo que el excesivo endeudamiento de un municipio, de una Comunidad Autónoma, o incluso del Estado, afecta negativamente a las demás Haciendas, al reducir las posibilidades de endeudamiento que pudieran tener sin los excesos de otros, obviamente si se tiene interés y voluntad de no violentar el límite del 60% sobre el PIB, algo que como se ha podido constatar no es siempre atendido en todos los Estados miembros, pues de momento 24 de los 27 miembros han visto cómo se les abría un procedimiento de déficit excesivo<sup>16</sup>. Ahora bien, también es cierto que la inexistencia de esa distribución del porcentaje de endeudamiento ha facilitado la aprobación de una norma en el Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, en virtud de la cual el próximo año las Entidades Locales no se puedan endeudar a largo plazo, salvo que de aquí a fin de año se modifique, pues en principio se publicó con la

---

16 [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/sgp/deficit/countries/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/sgp/deficit/countries/index_en.htm)

pretensión de que no se endeudaran con efecto desde su publicación el 24 de mayo, aunque se rectificaron errores el día siguiente.

Además de este límite cuantitativo, el Tratado también establece límites cualitativos por lo que se refiere a los posibles prestamistas, no permitiéndose conforme al art. 123.1 TFUE que lo sea el Banco Central Europeo, ni los Bancos centrales de los Estados. La Unión Europea, en concreto el Consejo y ya no por unanimidad, puede prestar ayudas financieras conforme al art. 122.2 del TFUE, cuando un Estado miembro esté en dificultades o en serio riesgo de dificultades graves, ocasionadas por acontecimientos excepcionales que dicho Estado no pudiese controlar.

En este punto, y en el marco de las actuaciones del denominado “*rescate griego*”, debe tenerse en cuenta que el Gobierno español aprobó el R-D.-ley 9/2010, de 28 de mayo, por el que se autoriza a la Administración General del Estado al otorgamiento de avales a determinadas operaciones de financiación en el marco del Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera de los Estados miembros de la Zona del Euro, en cuya exposición de motivos se dice que “se ha previsto la creación de una *sociedad anónima* cuya denominación prevista es «Facilidad Europea de Estabilización Financiera», que permitirá el acceso a financiación adicional para los Estados miembros del Eurosistema que se encuentren en dificultades como consecuencia de circunstancias excepcionales ajenas a su control. Esta sociedad podrá conceder préstamos, financiándose para ello en el mercado internacional de capitales con el respaldo de los avales que concedan los Estados miembros accionistas no beneficiarios de la ayuda en el momento de la concesión del aval”. Ese ente previsto aún no ha visto reconocida su existencia en las páginas del DOUE, aunque la prensa sí dio la noticia de la firma por los Estados miembros el 9 de junio, de un Fondo Europeo de Estabilidad Financiera. Además, ese mismo RD-ley hace referencia al Reglamento comunitario 9606/2010, de 10 de mayo, que tampoco aparece en ningún repertorio legislativo, sin que hasta la fecha se hayan corregido errores en el BOE.

Además, con carácter previo, el Gobierno español aprobó el Real Decreto-ley 7/2010, de 7 de mayo, por el que se crea el Fondo de Apoyo a la República Helénica y se autoriza un crédito extraordinario por importe de 9.794.387.450 euros para su dotación, para con cargo a él otorgar “préstamos bilaterales mancomunados centralizados por la Comisión Europea” (sic).

Y todo ello, a pesar de que el TFUE, art. 125, dispone que “*Los Estados miembros no asumirán ni responderán de los compromisos de los Gobiernos centrales,*

*autoridades regionales o locales u otras autoridades públicas, organismos de Derecho público o empresas públicas de otro Estado miembro, sin perjuicio de las garantías financieras mutuas para la realización conjunta de proyectos específicos*". De tal modo que, en lugar de avalar a un Estado frente a terceros (cosa que no se puede), se presta el dinero directamente (algo que no está prohibido, pero que da pie paradójicamente a poder entender que el que no puede lo menos, avalar, puede lo más, prestar), o se crea una *sociedad anónima* o un *fondo* (que deben tener un régimen jurídico distinto) que se financia a partir de avales de los Estados.

Ciertamente, un aval o garantía no es un préstamo, aunque ambos son operaciones de crédito que comportan el riesgo de que el avalado o el prestatario incumplan y soporte las consecuencias el avalista o el prestamista. En este escenario, el Parlamento de Eslovaquia se ha negado a participar en esos préstamos bilaterales, aun cuando la razón alegada es que tienen una renta per cápita inferior a la griega. Estas actuaciones, y no precisamente la de Eslovaquia, parafraseando a *Milan Kundera*, pueden hacer que en éste ámbito se pueda hablar de "La insoportable levedad del Tratado", con las consecuencias que ello puede tener hacia el futuro, y aunque se deba al tiempo que requirió la aprobación y entrada en vigor del Tratado de Lisboa, quizás se considere que no es ahora el momento más oportuno para plantear una nueva modificación del Tratado, pero no debiera llegarse a forzar tanto lo que dispone, como lo que no dispone, en un claro abuso del Derecho.

El Banco Central Europeo, lo que no tiene prohibido es acudir al mercado de deuda prestando dinero a entidades financieras, obviamente, con las garantías suficientes para la devolución. Pues bien, con la Decisión del BCE, de 6 de mayo de 2010, sobre medidas temporales relativas a la admisibilidad de los instrumentos de renta fija negociables emitidos o garantizados por el Estado griego, se han establecido unos criterios para prestar dinero a entidades financieras, que formalmente siguen respetando la exigencia de que no se presta dinero directamente a los Estados, pero materialmente así sucede. En efecto, con esa decisión se establece que "El umbral de calidad crediticia del Eurosistema no se aplicará a los instrumentos de renta fija negociables emitidos por el Estado griego (y por las entidades establecidas en Grecia y plenamente garantizados por el Estado griego). Estos activos se admitirán como garantía en las operaciones de política monetaria del Eurosistema con independencia de su calificación crediticia externa". Así pues, las entidades financieras no asumen prácticamente riesgos, aunque sí el beneficio que resulta de la diferencia de tipos de interés, entre el mayor que perciben de los Estados, y el menor que satisfacen al Banco Central Europeo.



Esta forma de operar convierte al BCE en prestamista internacional de última instancia, con los peligros que ello comporta (por ejemplo, un seguro de riesgo para el Estado), que se une así al papel que el Tratado reserva a la Unión en el citado art. 122, y que ya se ha concretado en el Reglamento 407/2010 del Consejo, de 11 de mayo de 2010, por el que se establece un mecanismo europeo de estabilización financiera. Tanto la decisión del BCE, como el Reglamento comunitario citado, evidencian la dificultad de que la eficiencia del mercado solucione por sí misma las crisis financieras, como por otro lado ha dejado patente KINDLEBERGER en su *Historia financiera de Europa*<sup>17</sup>. Desde que se detectaron los problemas graves de la Hacienda griega (el 19 de enero de 2010 el Consejo ya estableció que Grecia no había tomado medidas eficaces en respuesta a las recomendaciones del Consejo de 27 de abril de 2009), hasta que se adoptaron estas decisiones, parece que hemos asistido a una situación propia del “dilema del prisionero”, esto es, como si se hubiese estado esperando a la solución de la crisis por sí misma, pero el mercado del dinero también esperaba la reacción del prestamista de última instancia, lo que sin duda tuvo efectos negativos por el agravamiento de la crisis debido a la ausencia de cooperación entre el mercado y las instituciones europeas durante ese tiempo, incluso en perjuicio propio.

En resumen, no parece que la mejor opción haya sido la de acudir a la figura del testaferro, o sociedad interpuesta, tan criticada cuando es empleada por los particulares, por sus directas relaciones con la simulación y el fraude de ley, como tampoco lo es la de préstamos bilaterales, que son más que de dudosa legalidad, cuando el propio Tratado únicamente prevé la posibilidad de que sea la Unión Europea quien directamente preste la ayuda, y ello sin perjuicio de los mecanismos de financiación que pueda utilizar.

---

<sup>17</sup> La edición española es de 1988, Editorial Crítica, Barcelona, especialmente en pág. 377-386.

## IV. Presupuesto: estados de ingresos y de gastos en busca de autor

---

Las competencias en materia presupuestaria están claramente distribuidas en nuestra Constitución, el Gobierno elabora el proyecto de Presupuestos Generales del Estado, y también es el responsable de su ejecución, mientras que son las Cortes quien los enmienda, los aprueba, y también controla, bien con el control político en las Cámaras, bien a través del Tribunal de Cuentas.

Suele ser lugar común en los tratadistas que se ocupan de los orígenes de las instituciones parlamentarias, situarlo en las necesidades financieras de los monarcas, quienes convocaban asambleas para votar determinados gastos extraordinarios y los subsidios para financiarlos, siendo este un antecedente de los actuales Presupuestos públicos. A este mismo antecedente se acude para explicar el principio de reserva de ley en materia tributaria en el que se materializa la autoimposición. En efecto, la función financiera de las primeras asambleas alcanzaba tanto al establecimiento de los tributos y la autorización de gastos, y en ocasiones también a la gestión administrativa de los ingresos generados por los tributos por ellas establecidos, sin perjuicio de que dicha gestión la realizase por delegación otro órgano público<sup>18</sup>. La aprobación del presupuesto suponía la revalidación de los tributos y la autorización de los gastos, esto es, producía efectos jurídicos sobre ambos platos de la balanza, pero con el paso del tiempo los ingresos fueron regulándose en leyes especiales, que dieron lugar a que las obligaciones que generasen fueran exigibles con independencia de su consignación presupuestaria, lo que comportó en expresión de O. MAYER el desdoblamiento o bifurcación del principio de legalidad financiera<sup>19</sup>, sin perjuicio de que en algún Estado pueda subsistir la

---

18 Así, por ej., en la Corona de Aragón, por la Diputación del General (comisión delegada de las Cortes, que se ocupaba de la recaudación de los subsidios extraordinarios ofrecidos por las Cortes a los monarcas, asumiendo la representación del Reino cuando no estaban reunidas éstas), y que es el origen en Cataluña y Valencia de la Generalitat, que era la encargada de administrar su sistema impositivo y también el control de los donativos ofrecidos al monarca desde 1360. En dicho sistema impositivo se establecen en la segunda mitad del siglo XIV las generalidades (similares a los portazgos castellanos, siendo imposiciones sobre el tránsito de mercancías de una región a otra). El tributo recibió ese nombre "por cobrarse general e indistintamente de todos, como por imponerse por todo el reino". La Real Academia mantiene la acepción de generalidad como derechos que se adeudan en las aduanas.

También la STC 3/2003, de 16 de enero, en su F.J. 3º realiza un resumen de la vinculación del presupuesto con los inicios del parlamentarismo.

19 Notas de derecho Financiero, T. I, vol. 3º, SPUCM, 1968-1972, pág. 1334. Más ampliamente

necesaria aprobación anual de determinados ingresos, por lo que focalizando la atención del presupuesto en el gasto, se afirma que el “Presupuesto aparece hoy configurado como la Ley anual de autorización del gasto público, mediante la que se fija su importe, su destino y se aprueban las reglas que ha de observar la Administración en su erogación”<sup>20</sup>.

Estas circunstancias dieron lugar a que el Presupuesto, en relación con los ingresos careciese de efectos jurídicos, siendo una mera previsión contable de los mismos, explicativa de la posible procedencia de ellos para cubrir los gastos que la propia ley autoriza, sin consecuencias jurídicas en caso de no corresponderse con los ingresos efectivamente realizados, provocando las diferencias consecuencias económicas, bien de déficit o, improbablemente, de superávit. De hecho, los efectos jurídicos del presupuesto se han equiparado con el denominado principio de especialidad presupuestaria en sus tres vertientes, cualitativa (no se puede gastar en cosa distinta de la autorizada), cuantitativa (no se puede gastar por importe superior al autorizado) y temporal (no se puede gastar en periodo distinto al que se extiende la autorización).

Las medidas adoptadas para la Unión Económica y Monetaria, fundamentalmente ahora recogidas en los arts. 119 y ss del TFUE, sentaron las bases de una clara incidencia del Derecho Comunitario en el régimen jurídico del presupuesto de los Estados miembros, que se ha ido evidenciando con los distintos reglamentos que conforman el denominado Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC)<sup>21</sup>. Como ya se ha dicho, una de las exigencias es que los Estados no incurran en déficits públicos excesivos, habiéndose fijado como valor de referencia que no exceda del 3% del PIB.

---

puede verse SAINZ DE BUJANDA, F., “Organización política y Derecho Financiero”, en *Hacienda Y Derecho*, vol. II, IEP, 1975, pág. 328-329, y CAYÓN GALIARDO, A., *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, 1988, pág. 38-43.

20 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2008 (19ª edición), pág. 783.

21 El PEC suele afirmarse que está compuesto por la Resolución del Consejo Europeo de 17-6-1997 y dos Reglamentos del Consejo de la Unión, uno relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y la supervisión y coordinación de las políticas económicas (R. 1466/1997, de 7 de julio), y el otro relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo (R. 1467/1997, de 7 de julio), ambos modificados respectivamente por los Reglamentos del Consejo 1055/2005 y 1056/2005, ambos de 27 de junio, modificación que tuvo una finalidad claramente flexibilizadora. Pero junto a estas disposiciones son también relevantes las contenidas en el Reglamento 479/2009 del Consejo, de 25 de mayo de 2009, que derogó el 3605/93 del Consejo, de 22 de noviembre de 1993, relativo a la aplicación del Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCCE), Reglamento que había sido objeto de diversas modificaciones.

Conforme al TFUE, el Consejo, sobre la base de una recomendación de la Comisión, elaborará un proyecto de orientaciones generales para las políticas económicas de los Estados miembros y de la Comunidad y presentará un informe al respecto al Consejo Europeo. Asimismo, el Consejo supervisará la evolución económica de cada uno de los Estados miembros y de la Comunidad, así como la coherencia de las políticas económicas con las orientaciones generales, y procederá regularmente a una evaluación global. *La coordinación y orientaciones generales de política económica se asientan, bien sobre el programa de estabilidad, que deben presentar periódicamente los Estados que han adoptado el euro, o bien el programa de convergencia, que deben presentar los restantes Estados, y cuyos contenidos se encuentran previstos en el Reglamento 1466/97, de 7 de julio, debiendo incluir información sobre el objetivo presupuestario a medio plazo, que lógicamente se debe basar en la aplicación de estrategias creíbles de política fiscal a medio plazo, que permitan cubrir los gastos, puesto que la Comisión, el ECOFIN y el Consejo deben examinarlo, evaluando si los supuestos económicos en que se basa el programa son realistas, si la trayectoria de ajuste es adecuada y si las medidas adoptadas y/o propuestas para seguir la trayectoria de ajuste bastan para alcanzar el objetivo presupuestario, pudiendo el Consejo realizar diversas recomendaciones cuando aprecie divergencias o insuficiencia de las medidas. En estos términos, pues, las instituciones comunitarias puede decirse que llevan a cabo una acción más de control que de otro carácter, sin perjuicio de que algunas de las recomendaciones puedan llevar a que el órgano competente deba proponer y aprobar alguna medida.*

En efecto, el control que se lleva a cabo por la UE no es un control al uso sobre la legalidad de lo actuado, o sobre la eficiencia en la ejecución de la correspondiente partida presupuestaria, ni tampoco tiene un efecto revisor esencialmente retrospectivo, como tiene el que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas, e incluso también en ocasiones la Intervención General del Estado, sino que tiene un efecto prospectivo, que incide en la programación de la actividad financiera de los Estados, y que tiene una proyección mucho mayor que la de los estrictos presupuestos, en la medida que también puede afectar a las leyes de gasto, como de hecho así está sucediendo, por ejemplo con la legislación de las pensiones, laboral, etc.

Con independencia de que los Estados sigan siendo responsables de su política presupuestaria, también deben dar cumplimiento a las exigencias comunitarias, y los límites de referencia, salvo excepciones previstas, no deben excederse ni en la elaboración del proyecto de presupuestos, ni en su aprobación, ni en la ejecución y liquidación del mismo, y caso de no ser así se podrá incurrir

en las responsabilidades que el propio derecho originario y derivado comunitario establecen, además de someterse a los criterios sobre ingresos y gastos que pueda fijar el Consejo. En la Recomendación de 2 de diciembre de 2009 correspondiente al procedimiento de déficit excesivo de España, se afirmaba que *“si hasta ahora el sector público ha compensado la fuerte pérdida de dinamismo del sector privado, ya no queda margen para seguir por esta vía sin poner en peligro la sostenibilidad de la hacienda pública. Así pues, un importante reto para los próximos años es la aplicación de una estrategia de saneamiento presupuestario creíble y sostenida”*.

En España, como medidas propias para el cumplimiento del PEC se aprobó la legislación de estabilidad presupuestaria, en principio más restrictiva que las disposiciones comunitarias, aunque sólo referida a las cuestiones del equilibrio presupuestario<sup>22</sup>. En esta legislación no se contemplan posibles sanciones por incumplimiento de lo en ella dispuesto, pero sí los mecanismos de corrección cuando se detecte el incumplimiento por alguna Administración, así como la responsabilidad propia de cada sujeto del sector público que pueda contribuir al incumplimiento de las obligaciones asumidas por España frente a la Unión Europea, correspondiéndoles asumir *“en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado”* (art. 10.5 del TRLGEP). Estas normas tienen rango legal, lo que significa que otra ley posterior puede desconocerla, suprimirla o contradecirla, puesto que los límites, de momento, no tienen respaldo constitucional.

En la legislación española se ha desdoblado el procedimiento presupuestario sin especificarse adecuadamente las consecuencias. Por un lado, se ha establecido la necesidad de aprobar, con carácter previo a la elaboración de los presupuestos, el objetivo de estabilidad presupuestaria, y que afecta a las distintas Administraciones territoriales (Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales), correspondiendo la aprobación al Congreso y Senado, a propuesta del Gobierno y del Consejo de Política Fiscal y Financiera, pero además para el Estado, por lo que se refiere a su presupuesto, debe fijar el *“importe que, en el proceso de asignación presupuestaria que ha de culminar con la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado de ejercicio siguiente, constituirá el límite máximo de gasto no financiero del Presupuesto del Estado”*

---

22 Contenida inicialmente en la Ley orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad presupuestaria, y que era necesaria su aprobación por afectar a las relaciones financieras con las CCAA, y la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad presupuestaria, que han sido objeto de modificaciones posteriores, habiendo sido sustituida la Ley 18/2001 por el RD-legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

(art. 12 TRLGEP). Esto es, con antelación a que los distintos centros gestores planteen sus necesidades de gasto para el ejercicio siguiente, está fijado ya el importe del gasto no financiero que se va a poder realizar. Paralelamente, ese importe de gasto conlleva que el Ministerio de Hacienda haya realizado el análisis racional de las expectativas económicas que incidirán en los ingresos a presupuestar<sup>23</sup>.

En circunstancias normales, éste importe máximo de gasto condicionará al Gobierno en la elaboración del presupuesto, y a su vez al ser el Gobierno a quien le corresponde aprobar el proyecto de presupuestos, y su estado de gastos no poder incrementarse en la tramitación parlamentaria, también condicionará al Parlamento, que en definitiva es quién aprobó el límite de gasto, también a propuesta del Gobierno. Pero nada está expresamente previsto para la hipótesis de que ese límite de gasto no fuese respetado por el Gobierno en la elaboración del proyecto del presupuesto, bien al alza o a la baja, y que éste proyecto fuese el definitivamente aprobado por el Parlamento, ignorando también su acuerdo inicial sobre el límite de gasto. Difícilmente puede considerarse jurídicamente improcedente esa forma de actuar, aunque otra cosa puede serlo desde el punto de vista político, pues el rango de las normas condicionantes no es mayor que las posibles condicionadas<sup>24</sup>, y económicamente quizá sea pertinente gastar menos, o quizá más, y además resulta evidente que la aprobación del límite de gasto no debe llevar a la necesaria aprobación de los presupuestos.

Es perfectamente posible que aprobado el límite de gasto, después no se aprueben los presupuestos, prorrogándose los anteriores, que bien podían responder a una situación económica muy distinta, y que puede ya no verse reflejada en los programas de estabilidad o convergencia. En efecto, no teniendo el rechazo de los presupuestos el efecto de una moción de censura, el Gobierno puede seguir actuando, y en el régimen jurídico de la prórroga se

---

23 La fijación de este límite, para GODÉ SÁNCHEZ, "requiere, anticipadamente, un conocimiento suficiente de los ingresos (y del cuadro macroeconómico de referencia)... (y) Excluye la inclusión tardía de necesidades no previstas (porque expulsaría a las anteriormente aceptadas)", en "La Ley General de estabilidad presupuestaria. Normas relativas al Estado", *PGP*, núm. 27, 2001, pág. 43. A la presupuestación en dos fases de refieren IGLESIAS QUINTANA, J, y MORANO LARRAGUETA, M., "La técnica de presupuestación en la Administración Central española: estabilidad presupuestaria y asignación de recursos", *PGP*, núm. 51, 2008, pág. 111.

24 Hay que añadir que el Acuerdo de fijación del objetivo de estabilidad y límite de gasto no se publica en el BOE, sien el BOCG, Congreso y Senado, donde se da publicidad oficial a dicho Acuerdo con el respectivo del Congreso y del Senado.

encontrará en qué condiciones puede seguir gastando<sup>25</sup>, o incluso ingresando. La prórroga lo será tanto del estado de ingresos como de gastos, que fueron cuantificados teniendo en cuenta unas circunstancias económicas que pueden haber cambiado, y a las que por tanto pueden no responder los presupuestos prorrogados, lo que puede dar lugar a que la realidad “legal”, conforme a las previsiones constitucionales, sea una muy distinta de la realidad económica con la que el Gobierno se deba enfrentar y de la que debe partir para elaborar los programas de estabilidad.

Esta situación, que incide en la prevalencia del Gobierno en las relaciones competenciales con el Parlamento en materia presupuestaria, le puede permitir a aquél actuar legalmente y conforme a Derecho interno, y sin embargo ser esa actuación contraria o poco respetuosa con las exigencias comunitarias, a pesar de ser el Gobierno el interlocutor natural con la Comisión y el Consejo. Por esta razón, sería conveniente introducir límites temporales a la prórroga presupuestaria, para que los presupuestos prorrogados no se separen en exceso de los objetivos de situación presupuestaria que ofrezca el programa de estabilidad que debe presentarse a la Comisión y Consejo. Así, en supuestos como el español, donde se ha introducido la aprobación previa de un límite de gasto, si este hubiera sido aprobado, y no lo fueran después los presupuestos, quizá pudiera pensarse en establecer que en esos casos la prórroga de los presupuestos no permitiera un gasto mayor del previamente aprobado cuando los nuevos presupuestos han sido finalmente rechazados.

Ya se ha indicado que el Derecho español no contempla medidas sancionadoras en caso de que no se respeten las normas de estabilidad presupuestaria, a diferencia de lo que está previsto en el TFUE y en los Reglamentos, fundamentalmente en el 1467/97, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo, y que pueden consistir en la constitución de un depósito previo que también puede convertirse en multa. Con ocasión de la actual crisis se ha planteado la posibilidad de que al Estado que no se ajuste a las exigencias del PEC se le pueda suspender la percepción de fondos comunitarios, algo que ya está previsto para el Fondo de Cohesión en el Reglamento 1264/99 de 21 de junio de 1999, que modifica el Reglamento (CE) 1164/94 por el que se crea el Fondo de Cohesión, y que es más que probable que se amplíe en fechas próximas a otros Fondos estructurales, algo más sencillo de articular que otro tipo de sanciones propuestas por algún

---

25 En España, la prórroga del estado de gastos no abarca las partidas correspondientes a programas o actuaciones que terminen en el ejercicio, según el art. 38 LGP. Sobre el régimen español vid. F. ESCRIBANO, “La disciplina constitucional de la prórroga de presupuestos”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, CEC, núm. 50, 1997.

Estado miembro, como la de retirar el voto en el Consejo, algo que sólo podría darse si se modificase el Tratado, algo que no es nada sencillo.

También se está valorando la posibilidad de introducir en el trámite de elaboración o de aprobación del presupuesto de los Estados miembros un pronunciamiento de instituciones u órganos comunitarios, cuyos efectos no se han declarado, y que según sea su alcance puede deparar la necesidad de introducir reformas en el procedimiento presupuestario, pues constitucionalmente tiene un calendario temporal limitado para la presentación ante las Cortes y su aprobación, por lo que no parece que desde la Unión Europea se debiera efectuar un pronunciamiento sobre un documento presupuestario distinto del que el Gobierno debe presentar a las Cortes. Por otro lado, no puede olvidarse que en los Estados federales, y en los regionales, el presupuesto del Estado es una parte, importante, pero sólo una parte de los ingresos y gastos públicos relevantes para determinar el cumplimiento con los valores de referencia del PEC. En concreto para los gastos, los últimos datos apuntan que en España ya es inferior al 50% del total. En el Dictamen del Consejo sobre el programa de estabilidad actualizado de España (2009-2013)<sup>26</sup>, se contempla como un reto que un marco presupuestario en buen funcionamiento, que incluya la regulación de las relaciones entre los diferentes niveles de las administraciones públicas, es un instrumento esencial para favorecer la realización de los ambiciosos planes de saneamiento en un contexto de alto grado de descentralización presupuestaria.

En cualquier caso, es momento de adoptar medidas que, aunque comporten una mayor devaluación si cabe del papel que vienen a desempeñar los Parlamentos- pues en lugar de autores cada vez son más actores que representan un guión escrito por otro-, establezcan una claro sistema de competencias y de responsabilidades en la autoría de de los estados de ingresos y gastos del presupuesto, así como por las consecuencias de su ejecución. Quizá el mayor realismo que impone el desarrollo del PEC, y la experiencia vivida con el caso de Grecia, también pueda servir para tratar de extinguir una especie antes de que se convierta en plaga, la de los “presupuestivoros”, sujetos cuya alimentación básica la constituye el presupuesto, y que no se deben confundir con quienes perciben sus retribuciones con cargo al presupuesto por servicios efectivamente prestados al ente público.

---

26 *Diario Oficial n° C 146 de 04/06/2010 p. 0001 - 0006.*



## V. Epílogo

---

Hasta aquí he puesto de relieve una serie de casos en que la crisis, cuando no el descrédito del Derecho es evidente, quizá no tan trascendentes como otros supuestos que compañeros juristas que nos acompañan puedan haber evocado para sí durante mi intervención, ni tan graves desde el punto de vista personal como innumerables situaciones que muchos de ustedes pueden haber vivido en sus carnes o en su patrimonio, y que en demasía provoca el interrogante: ¿Por qué hay esa diferencia entre lo que dicen las Leyes y lo que realmente ocurre?, que también formulara mi apreciado maestro JUAN MARTÍN QUERALT, en el discurso inaugural del curso 1995-1996 de la Universitat de València<sup>27</sup>. Más que a dar insatisfactorias respuestas a esta todavía inevitable pregunta, y para que no sea eterna, maestro y discípulo, como otros muchos del mismo oficio<sup>28</sup>, hemos tratado de evidenciar la falta de respeto que al Derecho se le tiene y el abuso que de él se hace, denunciando falsos pilares y faltos techos en la estructura del edificio jurídico, destruyendo apariencias, pero colaborando a construirlo sólido mediante una enseñanza inspirada en la justicia, la igualdad y la libertad, pues como PLUTARCO, pienso que pueden enseñarse la prudencia, la justicia y el vivir honestamente. Como decía CLARÍN en su Discurso de apertura del curso académico 1891-1892 de la Universidad de Oviedo, aunque referido a otro empeño,

*“Tamaño trabajo, arduo sin duda, es para nosotros de pura abnegación; los que a él se consagren no esperen recompensas exteriores, halagos del mundo y de la vanagloria; no esperen tampoco vivir para el tiempo en que den fruto sus esfuerzos de ahora. Tengamos caridad; vivamos y trabajemos para el porvenir que no hemos de ver”.*

Seamos solidarios, pero firmes con la irresponsabilidad, que el respeto mutuo sea una constante, y que la justicia y la seguridad en el Derecho permitan una vida en libertad, aunque sea para nuestros hijos. En fin, plantemos árboles que aprovecharán a las siguientes generaciones.

---

<sup>27</sup> *La primacía del Derecho en las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes*. Servei de publicacions de la Universitat de València. 1995.

<sup>28</sup> Altamente recomendable es la lectura del libro de Alejandro Nieto, *Balada de la justicia y la ley*, Ed., Trotta, Madrid. 2002. Recientemente en el periódico *El País*, de 28 de agosto de 2010, G. PECES-BARBA, “Obediencia al Derecho: los malos ejemplos”.



UNIVERSITAT  
JAUME·I