

Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública

LUIS CORRAL GUERRERO

*Catedrático de la Escuela de Ciencias Empresariales
Departamento de Derecho financiero y tributario
Universidad Complutense de Madrid*

I. METODOLOGÍA.

Es sabido que el método es un medio para un fin o propósito. Por tanto, el medio y el fin son dos aspectos inseparables de un sólo proyecto. De aquí que, en éstas primeras palabras, explico primero el propósito del trabajo y después, el método adoptado.

1) El maestro SAINZ DE BUJANDA tiene escrito que «*está por decidir qué se entiende, en el lenguaje científico, por Hacienda pública*», porque estima que esta expresión carece de un significado claro y unívoco. Añadiendo que para denominarla se utilizan también los nombres de *Fisco*, *Erario*, *Tesoro*, entre otros¹. También se emplea las palabras de *Finanzas públicas* como expresión sinónima de Hacienda Pública. E igualmente la de *financiación* de los entes públicos².

Cuadernos de Estudios Empresariales, nº 6. Servicio de Publicaciones UCM, Madrid 1996.

¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho financiero, I, Introducción, volumen primero*, Ed. Facultad de Derecho UCM, 1977, p. 22 s.

² En el lenguaje usual «*el adjetivo financiero suele ser empleado para referirse al mundo de los negocios, fundamentalmente a aquellos relacionados con operaciones de capital distintas de las de inversión real: el mundo de los bancos, la Bolsa, los seguros, etc. Así lo recogen también los diferentes diccionarios del uso del castellano, los cuales admiten el empleo del término en una segunda acepción (que en las últimas ediciones del de la Academia ha pasado a ser la primera), que es la que nos interesa, reservada para las finanzas públicas, para la Hacienda pública*». PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario (Parte general)*. Ed. Civitas, Madrid, 1995, 5ª ed., p. 25.

Estas palabras del ilustre maestro, que tanto ha impulsado la investigación científica con su penetrante inteligencia y clara pluma, me han movido al intento de contribuir, de algún modo, al esclarecimiento del significado de la expresión, *Hacienda Pública*. En verdad, se siente la necesidad científica de entender con la mayor exactitud posible, una locución que aparece continuamente en las normas y en la doctrina.

Además se sabe, que del significado de la dicción, *Hacienda Pública*, depende el objeto de conocimiento de la ciencia del Derecho financiero, según la más autorizada doctrina española. Así, SAINZ DE BUJANDA tiene escrito que una parte considerable de la doctrina se orienta en el sentido de «*definir el Derecho financiero como aquella rama jurídica que tiene por objeto la Hacienda pública*»³. En la misma línea es seguido por VICENTE-ARCHE. Y también por RODRIGUEZ BEREIJO, hoy Presidente del Tribunal Constitucional, cuando afirma que el Derecho financiero es el «*ordenamiento jurídico propio y singular de la Hacienda pública*»⁴. Del mismo modo Fernando PÉREZ ROYO⁵.

También resulta conocido que la Hacienda Pública es una realidad *unitaria*, un todo, pero una realidad *jurídica*, porque está regulada por abundantes y básicas normas jurídicas. Carece de sentido que no sea así en los Estados de Derecho.

Pero este trabajo no va a consistir en una investigación sobre esa realidad unitaria, el todo, o unidad superior llamada Hacienda Pública, el cual requeriría un amplio estudio que se reserva para otro momento. Sino que tratará sobre una parte de ese todo denominada, *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*, que se halla contenida en la Ley General Presupuestaria.

2) En lo relativo al *método*, me refiero naturalmente a la Hacienda Pública *española*. Y con el fin de simplificar la exposición, me ocupo con carácter primordial de la Hacienda pública del *Estado*, según resulta habitual. Sabiendo que sus ideas se pueden trasladar, *mutatis mutandis*, a otras Haciendas públicas, como las llamadas Haciendas territoriales (autonómicas, provinciales, municipales, entre otras); y también a la Hacienda comunitaria europea. Porque, en verdad, hay tantas Haciendas Públicas como entes públicos.

La metodología elegida implica la *exclusión*, pero no desconocimiento, de la vías que indican las nociones económicas de *actividad financiera*, y de *sector público*.

El análisis de la expresión legal, *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*, requiere sin duda, mostrar los indispensables antecedentes, sin los cuales se hace muy difícil la exposición.

³ SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., p. 22.

⁴ RODRIGUEZ BEREIJO, A: *Introducción al estudio del Derecho financiero*, "Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho financiero", Ed. IEF, Madrid, 1976, p. 349.

⁵ PÉREZ ROYO, F.: o.c. (1995), p. 25 s.

II. ANTECEDENTES.

La expresión, *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*, es la denominación de una materia que, a su vez, es el objeto del ordenamiento jurídico de ese nombre. Viene de antiguo, porque dicha locución ha dado el título a las Leyes de 1850, 1870 y 1911. En efecto, la *Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública* de 1911 constituye el precedente inmediato de la *Ley General Presupuestaria de 1977*, porque aquella fué sustituida por ésta⁶.

Aquí debe darse una explicación *terminológica*. La denominación de la Ley General Presupuestaria fué muy discutida. Posiblemente a causa de que el contenido que parece indicar su nombre, *presupuesto*, no se debe identificar con el objeto que dicha Ley dice regular: *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*. Se entiende que éste último ámbito es más amplio que el correspondiente al del presupuesto⁷.

La *Ley General Presupuestaria de 1977* en su Exposición de Motivos, al justificar la reforma, hace algunas declaraciones sobre su contenido de las que se deduce la razón de su debatida titulación. Así, se refiere al «**conjunto de disposiciones que regulan la actuación de la Hacienda Pública en el ámbito que diseñó la Ley de uno de julio de mil novecientos once**», y al «**régimen jurídico de dicha materia**»⁸. También dice que esa Ley formula y define «**los principios generales que presiden la actividad de la Hacienda Pública en España**».

La vigente *Ley General Presupuestaria de 1988* surgió, dice su Exposición de Motivos, por la necesidad de introducir importantes modificaciones en la Ley General Presupuestaria de 1977, principalmente a causa de la nueva configuración del Estado establecida por la Constitución de 1978⁹.

III. FÓRMULA LEGAL.

Precisamente en el primer artículo de la LGP de 1988, que es idéntico que el de la misma numeración de la LGP de 1977, se lee: «**La administración y contabilidad de la Hacienda Pública se regula por la presente Ley, por las Leyes especiales en la materia y por los preceptos que contenga la Ley**

⁶ «Desde la Ley de veinte de febrero de mil ochocientos cincuenta hasta la que ahora se sustituye, sin olvidar la de veinticinco de julio de mil ochocientos setenta y el propio proyecto legal de nueve de mayo de mil ochocientos noventa y tres, el ordenamiento de la Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública no sólo ha sistematizado y establecido un régimen jurídico, sino que ha desarrollado o ha rellenado los vacíos de nuestros cuerpos legales fundamentales en materia hacendística». Primer párrafo, II. *Los principios generales de esta Ley*, EM, LGP 1977.

⁷ Cfr. ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C.: en la obra colectiva *Compendio de Derecho financiero y sistema fiscal español*, tomo IV, Ed. Escuela de la Hacienda Pública, MEH, Madrid, 1991, p. 1590.

⁸ Cfr. Segundo párrafo, I. *Justificación de la reforma*, EM, LGP 1977.

⁹ Cfr. Segundo párrafo, EM, LGP 1988.

de Presupuestos Generales del Estado en cada ejercicio y durante su vigencia»¹⁰.

Fácilmente se observa que la expresión, *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*, sirve para designar la materia, que es el objeto del ordenamiento jurídico de este nombre. El cual está formado por la Ley General Presupuestaria, por las llamadas Leyes especiales, y por las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado.

Pero ¿cuál es el significado de esa expresión? A la respuesta a este interrogante nos puede conducir la propia fórmula legal indicada. En efecto, por un lado considero que nada mejor que averiguar su significado por medio del contenido de la *Ley General Presupuestaria*, puesto que es la que regula la materia de dicha expresión. Y por otro lado, a través de lo que se quiere decir con la dicción de *las Leyes especiales en la materia*, se podrá completar dicho significado.

IV. CONTENIDO DE LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA.

1) El modo más sencillo de conocer el contenido de esta Ley, es a través de su Índice sistemático, que expongo solamente en el nivel básico de sus Títulos:

«Título Preliminar. Principios generales.

Título I. Del régimen de la Hacienda Pública.

Título II. De los presupuestos.

Título III. De la intervención.

Título IV. De las operaciones financieras.

Título V. Del Tesoro Público.

Título VI. De la contabilidad pública.

Título VII. De las responsabilidades.

Título VIII. De los presupuestos, de la intervención y de la contabilidad de la Seguridad Social.

Título IX. De los Entes Territoriales».

2) Pero he aquí, que se dispone de otra vía para conocer el contenido de la LGP, la cual completa la anterior. Es la de su Exposición de Motivos, que explica la materia que abarca, diciendo 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**

¹⁰ Art. 1, 1, LGP 1988.

finanzas públicas, tales como el Presupuesto, el Tesoro Público, la Deuda Pública, el Control Financiero Interno y la Contabilidad Pública»¹¹.

3) Sobre los precedentes textos legales no dispositivos, el primero sistemático y el segundo expositivo, se pueden hacer las siguientes *consideraciones*:

A) Se advierte un *primer* grupo de materias: el constituido por los *principios generales* establecidos por el poder legislativo para someter la actuación del poder ejecutivo, relativos a los derechos y obligaciones del *Estado y del sector público estatal*. Son los *Títulos Preliminar y I*. Más adelante explico la locución *sector público estatal*.

B) El *segundo* grupo está representado por aquellas *instituciones y servicios* que menciona, las cuales pertenecen al *ámbito de las finanzas públicas*. Son los *Títulos II, III, IV, V y VI*. Considero que la expresión *finanzas públicas* hay que entenderla como sinónima de Hacienda Pública, por exigencia del contexto, en el que aparece la autodefinición de esta Ley como «**norma fundamental en el área de la Hacienda Pública**»¹².

C) Un *tercer* grupo puede ser el que no se halla aludido en el texto considerado que, a modo residual, se refiere a las *tres materias* contenidas en los *Títulos VII, VIII y IX*:

- a) Las *responsabilidades* de las autoridades y funcionarios por los daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública: *Título VII*.
- b) La *Seguridad Social* en los aspectos presupuestario, interventor y contable: *Título VIII*.
- c) Las relaciones del Estado con los *Entes Territoriales* respecto de la participación de éstos en los ingresos del Estado, de las subvenciones del Estado gestionadas por las Comunidades Autónomas, y de los anticipos del Estado a las Comunidades Autónomas: *Título IX*¹³.

D) Ahora intento explicar la expresión *sector público estatal*. La locución *sector público* tiene origen en la ciencia económica. Nuestra Constitución se refiere a ella en una ocasión¹⁴. Y al *sector público estatal* se refiere también la Constitución cuando dice que: «**Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste**»¹⁵. Igualmente se menciona varias veces en el texto articulado de la Ley General

¹¹ Primer párrafo. EM, LGP 1988.

¹² Primer párrafo. EM, LGP 1988.

¹³ Este Título IX fue creado por la LGP 1988.

¹⁴ «Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio...». Art. 128, 2. segundo inciso, CE.

¹⁵ Art. 136, 2. CE.

Presupuestaria, y de su contexto se puede decir que el *sector público estatal* está formado por las siguientes organizaciones:

- a) El *Estado*.
- b) Los *Organismos autónomos del Estado* que se clasifican, a efectos de la LGP, en dos especies: los de carácter administrativo, y los de índole comercial, industrial, financiero o análogos¹⁶.
- c) La *Seguridad Social*¹⁷.
- d) Las *Sociedades estatales* que son de dos clases: sociedades mercantiles, y Entidades de Derecho público¹⁸.
- e) *El resto de Entes del sector público estatal*, es decir, los no incluidos anteriormente, que se registrarán por su normativa específica¹⁹. Son ejemplos de estos Entes, la Agencia estatal de Administración tributaria, la Comisión nacional del mercado de valores, el Ente público radiotelevisión española, el Instituto de comercio exterior, el Consejo de seguridad nuclear, entre otros muchos.

V. LAS LEYES ESPECIALES EN LA MATERIA.

1) Volvemos al primer artículo de la LGP de 1988 cuando dice que: «**La administración y contabilidad de la Hacienda Pública se regula ... por las Leyes especiales en la materia ...**». Entonces, la primera pregunta que nos interpela es ¿a qué materia se refiere? De su contexto se deduce en una interpretación lógica, que debe ser la materia nombrada con la expresión, *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*. Empero ¿cuáles son estas Leyes especiales?

Pienso que la Exposición de Motivos de la Ley General Presupuestaria de 1977, nos puede orientar ya que, al referirse al «**ordenamiento de la Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública**», manifiesta que contiene «**preceptos que, además de ser básicos para la Hacienda Pública, perfilan su contorno, sin perjuicio de que por Leyes especiales se regulen las respectivas áreas, funciones o Instituciones**». Y seguidamente precisa que «**determinados aspectos del quehacer de la Hacienda Pública, cuales son el tributario, la contratación administrativa o el patrimonio del Estado... se traen al texto de la presente Ley sin modificar su actual ordenación, ni tampoco abrir surcos de reforma fuera del contexto que les es propio**»²⁰.

¹⁶ Cfr. art. 4, LGP 1988.

¹⁷ Cfr. art. 5, LGP 1988.

¹⁸ Cfr. art. 6, 1, 2, 3 y 4, LGP 1988.

¹⁹ Cfr. art. 6, 5, LGP 1988.

²⁰ Primer párrafo, II. *Los principios generales de esta Ley*; EM, LGP 1977.

2) De éstas palabras expositivas pueden deducirse algunas *consideraciones*:

A) Se prevee que por *Leyes especiales* se regulen determinadas *áreas, funciones o Instituciones*. Un buen ejemplo puede ser el de las Leyes del Tribunal de Cuentas.

B) Se refiere implícitamente a las Leyes especiales relativas a los tributos, la contratación administrativa y el patrimonio del Estado, cuyas materias, dice, *se traen al texto de la presente Ley sin modificar su actual ordenación ...* Y así lo demuestra la vigente Ley General Presupuestaria cuando, con ocasión de exigir reserva de Ley a determinadas **«materias relativas a la Hacienda Pública»**, entre las cuales se encuentran no sólo las pertenecientes al ámbito delimitado por la expresión básica, *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*, sino también las siguientes:

- a) **«El establecimiento o reforma de los tributos con el alcance prevenido en la Ley General Tributaria»²¹**. Pueden ser ejemplos de Leyes especiales a los efectos que se están considerando, las Leyes de los particulares tributos y otras.
- b) **«El régimen del Patrimonio del Estado, del Patrimonio Nacional y de la Contratación del Estado»²²**. También a estos efectos se pueden considerar Leyes especiales, la Ley del Patrimonio del Estado de 1964, la Ley del Patrimonio Nacional de 1982, y la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 1995.
- c) **«La acuñación de moneda»²³**.

C) Con lo anterior surge otra pregunta ¿qué quiere decir que esas Leyes especiales *se traen al texto de la presente Ley sin modificar su actual ordenación*? Nótese que la Ley manifiesta que dichas Leyes especiales son *materias relativas a la Hacienda Pública*. Parece que la explicación se halla en una distinción: el ámbito de la *Hacienda Pública* es más amplio que el ámbito de su *administración y contabilidad*. Y que éste último forma parte de aquél.

Entonces, por eso *se traen al texto de la presente Ley*. Y ¿cual es la razón? Puede ser porque en el terreno de esas Leyes especiales (tributos, contratación administrativa, Patrimonio del Estado, Patrimonio Nacional, etc.), existen zonas o partes que pertenecen al ámbito de la *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*. En efecto, estas zonas están constituidas por las normas de *administración y contabilidad* referentes a los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública como son, las aplicables a los tributos, los ingresos patrimoniales, los gastos contractuales, etc.

²¹ Art. 7, b), LGP 1988.

²² Art. 7, c), LGP 1988.

²³ Art. 7, f), LGP 1988.

Pero ¿por qué las citadas Leyes especiales se traen al texto de la LGP *sin modificar su actual ordenación*? Pues, precisamente, porque se trata de las normas que no pertenecen al área de la *administración y contabilidad*. Algunas de las cuales forman parte del Derecho administrativo como son, las del Patrimonio del Estado, del Patrimonio Nacional, de los contratos de las Administraciones Públicas y demás gastos públicos²⁴, etc. Son las llamadas *zonas secantes* del Derecho financiero o Derecho de la Hacienda Pública, que cortan el Derecho administrativo separándolo de aquél, tal como ha explicado magistralmente SAINZ DE BUJANDA²⁵.

Hechas estas consideraciones, procede intentar la determinación del grupo normativo denominado *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*, sabiendo que es un ámbito más reducido que el unitario y general de la *Hacienda Pública*, del que forma parte.

VI. GRUPO NORMATIVO.

Llegados a este punto en la indagación, se puede decir que la expresión legal, *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*, como materia regulada por el ordenamiento de ese nombre y según éste, tiene el significado de un grupo normativo constituido por las siguientes notas, tres positivas y negativa la última:

1) Pertenece al ámbito de la *Hacienda Pública*, siendo una parte muy importante y extensa de ésta.

2) Se refiere al llamado *sector público estatal*, entendiendo por tal el integrado por el Estado, los Organismos autónomos del Estado, la Seguridad Social, las sociedades estatales, y el resto de Entes de dicho sector.

3) Contiene las instituciones y servicios de la Hacienda Pública regulados en la Ley General Presupuestaria.

4) No comprende las normas de las llamadas Leyes especiales en cuanto no se refieran a la materia de *administración y contabilidad de la Hacienda Pública*.

Madrid, 14 marzo 1996.

²⁴ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: o.c. (1995), p. 28 s.

²⁵ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema...* I, (1977), pp. 473-475 y 490-497.