

Seguimiento y control de la estabilidad presupuestaria (*)

José Pascual García

Sudirector Jefe de la Asesoría Jurídica.

Departamento del Área de Administración Económica
del Estado. Tribunal de Cuentas

1. INTRODUCCIÓN

He de confesar que, cuando se me invitó a participar en este Seminario con una ponencia sobre las repercusiones de las leyes de estabilidad presupuestaria en la función de control y en sus procedimientos, quedé un tanto perplejo. Como pueden comprobar, en las leyes citadas ni siquiera se menciona al Tribunal de Cuentas (TCu) y las referencias que se hacen a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) encajan más bien en sus competencias contables que en las interventoras. Pese a ello, una consideración detenida sobre la situación creada a las Haciendas territoriales en sus tres niveles: estatal, autonómico y local muestra claramente que la cuestión no es indiferente a los órganos de control, y particularmente al TCu, los cuales se han de enfrentar a nuevos e importantes retos, como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de la exposición.

De otra parte, en el programa definitivo el título de la ponencia ha cambiado ligeramente, pasando a denominarse «Seguimiento y control de la estabilidad presupuestaria», lo que me obliga a hacer unas referencias a aquellos aspectos del seguimiento que no son reconducibles a la función de control en sentido estricto.

(*) Esta colaboración reproduce en lo sustancial la ponencia presentada en el Seminario organizado por el Tribunal de Cuentas sobre «La estabilidad presupuestaria», desarrollado durante los días 16 a 18 de octubre de 2002.

Por último haré unas consideraciones sobre la repercusión que las exigencias de la estabilidad habrán de suponer en la contabilidad pública, que es el instrumento fundamental para su seguimiento y control.

Comenzaré, pues, con unas referencias al seguimiento de la estabilidad para referirme después a los otros dos aspectos.

2. SEGUIMIENTO DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

He de decir, de entrada, que cuando hablo de seguimiento me refiero a aquellos mecanismos ordenados a poner de manifiesto la evolución del déficit/superávit públicos de manera que por las autoridades responsables se pueda, primero, conocer la situación, y adoptar medidas de prevención o correctoras, después. Se trata, por tanto, básicamente de un flujo de información que irá de los órganos o servicios técnicos a las autoridades nacionales, y de éstas a las comunitarias.

Estos mecanismos se incardinan dentro del proceso que se pone en marcha con el Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 (TUE) y, por tanto, su arranque es anterior a las leyes de estabilidad españolas, las cuales a su vez son también fruto de ese proceso. En consecuencia, si se quiere tener una visión completa e integrada de los mismos será preciso tener presentes todas las exigencias que derivan de este bloque normativo, cuya cabecera es el artículo 104 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE), en su redacción dada por el TUE, al que siguen los Reglamentos comunitarios de desarrollo y, por último, nuestras leyes de estabilidad.

El TUE se marcó como objetivo el saneamiento de las finanzas públicas. Dicho objetivo se concretaba no en el TUE, sino en el «Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo», anejo al mismo, en dos exigencias:

- Que el déficit público no rebasase el 3 por ciento respecto al PIB.
- Que la deuda pública no superase el 60 por ciento PIB.

Ambas exigencias constituían criterios de convergencia para la incorporación de un país a la Unión Económica y Monetaria (UEM) y debían mantenerse después de la incorporación, a cuya finalidad se ordena el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

Con el fin de garantizar el objetivo el propio TUE dotó a la Comisión de competencias que le permitieran supervisar la evolución

del déficit y el endeudamiento, y estableció unas medidas sancionadoras para el caso de incumplimiento.

La Comisión y el Banco Central Europeo (BCE), a partir de la información suministrada por los Estados, quedaron encargados de informar al Consejo Europeo del cumplimiento por los distintos países de los criterios de convergencia y del pacto de estabilidad, correspondiendo a éste valorar, previo informe del Parlamento, qué países cumplen o incumplen.

2.1. Mecanismos de seguimiento: etapas

En la implantación de mecanismos de seguimiento del déficit/superavit público pueden distinguirse tres etapas, en cada una de las cuales se adoptan medidas que complementan, sin sustituir, a las de la etapa anterior.

La primera etapa sería la que va desde el TUE (1992) hasta el Pacto de Estabilidad (1997). Su marco legal (además del TUE y el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo) está constituido por el Reglamento 3605/93 del Consejo, de 22 de noviembre de 1993.

Los Estados quedan obligados a remitir a la Comisión Europea información sobre su nivel de déficit público y deuda pública dos veces al año: antes de 1 de marzo y antes de 1 de septiembre. La información se refiere tanto a la previsión del déficit del año corriente como al déficit estimado o real (cuando éste es conocido) de los cuatro años precedentes.

El Reglamento citado fue modificado por el Reglamento (CE) número 475/2000 del Consejo, de 28 de febrero, como consecuencia de la sustitución del Sistema Europeo de Cuentas (SEC) 79 por el SEC-95. Por ello, desde la primera notificación (1994) hasta 1999, se aplicó el SEC-79, y a partir del año 2000 se aplica el SEC-95.

La segunda etapa es la que va desde el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (1997) hasta las leyes de estabilidad (2001).

El marco legal de esta etapa está constituido por el Pacto de estabilidad, integrado por la Resolución del Consejo Europeo de 17 de junio de 1997; por el Reglamento (CE) núm. 1466/97 del Consejo, de 7 de julio, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas, y por el Reglamento (CE) núm. 1467/97, del Consejo, de

7 de julio, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo.

En virtud de la Resolución del Consejo, 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 ciento, y a adoptar las medidas correctoras necesarias para alcanzar los objetivos fijados. Por su parte, la Comisión se compromete a facilitar un funcionamiento riguroso y eficaz del Pacto y a elaborar los informes necesarios para que el Consejo pueda adoptar decisiones con arreglo a lo dispuesto en el Tratado, y, en particular, los relativos al riesgo de déficit excesivo o al exceso de déficit sobre el valor de referencia del 3 por ciento del PIB. Por último, el Consejo asume, fundamentalmente, el compromiso de aplicar, de modo riguroso y a su debido tiempo, todos los elementos del Pacto que sean de su competencia e imponer las sanciones a los Estados miembros que incumplan.

El instrumento implantado es el programa de estabilidad que están obligados a elaborar los Estados miembros que hayan adoptado la moneda única y, por tanto, el Estado español. En el programa se describen los objetivos a medio plazo en lo que respecta a déficit y a deuda pública, las medidas de política económica que se piensan adoptar para alcanzar los objetivos y los principales supuestos de evolución macroeconómica. El programa se actualiza anualmente. Destinatarios de la información son el Consejo y la Comisión.

La tercera y última etapa, por lo que se refiere a España, viene marcada por la entrada en vigor de las leyes de estabilidad (2002).

El aspecto que ahora nos interesa: el seguimiento del objetivo de estabilidad, resulta especialmente importante en un país fuertemente descentralizado como España. Los límites del déficit se establecen por la Comunidad Europea para el conjunto de las Administraciones Públicas (AAPP) de cada Estado. Son éstos los que deben distribuir la carga entre ellas con arreglo al Derecho interno. Por ello, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP) regula con carácter básico el marco de la estabilidad presupuestaria aplicable a todas las Administraciones Públicas españolas y establece medidas de seguimiento, que son complementarias o aplicación de las emanadas de las instituciones comunitarias. Dichas medidas pueden resumirse así:

Son órganos competentes para velar por el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria el Gobierno de la nación y el

Consejo de Política Fiscal y Financiera. El primero extiende su competencia a todo el ámbito del sector público, y el segundo, al sector autonómico [(arts. 7.2 LGEP y 3.2 y 8 de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, Complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LOC-LGEP)].

La información necesaria para el seguimiento se elabora por la IGAE, que antes del 1 de septiembre de cada año ha de elevar al Gobierno, a través del Ministro de Hacienda, un informe sobre el grado de cumplimiento del objetivo del ejercicio inmediato anterior, que se hace llegar al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

Para que el Ministerio de Hacienda pueda cumplir con sus funciones, las Entidades Locales y Comunidades Autónomas están obligadas a suministrar la información que se les recabe sobre el grado de realización del objetivo con arreglo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (arts. 21 LGEP y 7 LOC-LGEP).

El sistema informativo diseñado se completa con la creación de una central de datos, de carácter público, gestionada por el Ministerio de Hacienda, que provea de información sobre las operaciones de endeudamiento de las Entidades Locales y de las Comunidades Autónomas, así como de las entidades públicas dependientes de las mismas, a cuyo efecto puede recabar el suministro de la información necesaria tanto del Banco de España como de las distintas entidades financieras.

Todo el flujo de información descrito da lugar a una serie de tareas imbricadas entre sí que se han encomendado a la IGAE como evolución natural de sus tradicionales funciones contables. En efecto la IGAE quedó configurada en la Ley General Presupuestaria como Centro Gestor de la Contabilidad Pública, encomendándosele en su calidad de tal la centralización de la información deducida de la contabilidad de las entidades del sector público y la elaboración de las Cuentas económicas del sector público de acuerdo con el sistema español de cuentas nacionales. Nada, por tanto, más natural que haya quedado encargada en la actualidad de las tareas impuestas por el Derecho comunitario y las leyes de estabilidad, ya mencionadas, que pueden considerarse una actualización de las anteriores:

- Calculo de déficit públicos previstos y reales (Reglamento número 3605/93).
- Informe sobre cumplimiento objetivo estabilidad.

Estas tareas se encomiendan todas a la Subdirección General de Análisis y de Cuentas Económicas del Sector Público, que las desarrolla dentro del proceso de elaboración de las Cuentas de las Administraciones Públicas en sus tres fases: Avance, Provisionales y Definitivas¹.

Las *Cuentas Avance* se elaboran en un plazo de dos meses a partir del cierre del ejercicio, con la información solicitada de resultados a distintas unidades del Estado, Seguridad Social y Comunidades Autónomas y de estimaciones globales en el caso de Entidades Locales.

A partir de estas cuentas se hace la estimación del superávit/déficit a remitir a la Comisión Europea antes del 1 de marzo.

Las *Cuentas Provisionales* se elaboran dentro de los ocho meses siguientes al cierre del ejercicio, con información solicitada a los principales agentes del sector Administraciones Públicas, que procede en su mayor parte de liquidaciones provisionales del Presupuesto. Del subsector Corporaciones Locales se utiliza una muestra que cubre en torno al 70 por ciento del gasto total.

A partir de estas cuentas se hace la estimación del déficit/superavit que se envía a la Comisión antes del 1 de septiembre. Estos mismos datos sirven de base para el informe sobre cumplimiento del objetivo estabilidad presupuestaria, exigido por la LGEP.

Las *Cuentas Definitivas* se confeccionan en un plazo de dieciocho meses desde el cierre. Los datos utilizados proceden principalmente de las liquidaciones definitivas de los Presupuestos, excepto en las Entidades Locales, que se utiliza una muestra. Están constituidas por las Cuentas de las Administraciones Públicas (ámbito nacional) y las Cuentas Regionales (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales). Estas Cuentas permiten conocer el déficit real del ejercicio al que se refieren.

No obstante, como advierte R. Martínez Manzanedo², el seguimiento del déficit no se limita a las fechas indicadas, marcadas por la Ley. Es un proceso continuo.

¹ Sobre el proceso de elaboración de las Cuentas Económicas del Sector Público, véase la interesante colaboración de Rosario MARTÍNEZ MANZANEDO: «La IGAE de Puertas Adentro. Subdirección General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público» en la revista *Cuenta con IGAE*, núm. 1/2001, a la que seguimos principalmente en la descripción del proceso.

² Véase R. MARTÍNEZ MANZANEDO: «Seguimiento de los objetivos previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria», en la revista *Presupuesto y Gasto Público* núm. 27/2001.

La estimación del déficit de la Administración del Estado se revisa mensualmente a partir de las desviaciones producidas tanto en el área del gasto como del ingreso.

2.2. Medidas y sanciones en caso de déficit excesivo

De poco serviría el seguimiento de la estabilidad si los órganos receptores de la información carecieran de competencias para evitar o reconducir las situaciones de incumplimiento. En las medidas aplicables es necesario distinguir dos niveles: comunitario y nacional.

Nivel comunitario

En este nivel se han establecido penalizaciones importantes para los países que incumplan:

a) Medidas previas.

Existen, en primer lugar, una serie de actuaciones previas a la imposición de sanciones, que se ponen en marcha cuando la Comisión aprecie que existe riesgo de déficit excesivo y que comienzan con recomendaciones no públicas y advertencias del Consejo al Estado miembro, que pueden culminar en medidas como la exigencia de que el Estado publique una información adicional antes de emitir obligaciones o valores, o recomendar al BEI que reconsidere su política de préstamos respecto del mismo.

b) Sanciones pecuniarias.

El procedimiento de déficit excesivo puede finalizar con la imposición de sanciones pecuniarias, que primero comienzan con la obligatoriedad de constituir un depósito sin interés ante la Comunidad y que pueden llegar, dependiendo del exceso del déficit sobre el PIB, a una sanción de hasta el 0,5 del PIB. Estas sanciones son aplicables a aquellos Estados que superen el techo máximo de déficit del 3 por ciento, si bien, en la aplicación de este régimen sancionador, el Consejo deja fuera aquellas situaciones económicas excepcionales en las que el incumplimiento se produce de forma paralela a descensos del PIB real superiores al 2 por ciento, e incluso de forma transitoria y excepcional, ante descensos del PIB comprendidos entre el 0,75 y el 2 por ciento.

c) Exclusión del Fondo de Cohesión.

Se trata de una consecuencia que puede ser de gran trascendencia para España si se considera que, junto con Grecia, Irlanda y Portugal, es uno de los países beneficiarios del Fondo y que absorbe

por sí sola más de un 60 por ciento de estos fondos, que ascienden a 11.160 m euros en el período 2000-2006.

Nivel nacional

En nuestro ordenamiento jurídico no existen sanciones adicionales a las derivadas de Derecho comunitario. Las consecuencias previstas en la normativa nacional para el caso de incumplimiento se concretan en la necesidad de recabar autorización para el endeudamiento, en cuyo otorgamiento se atenderá al cumplimiento del objetivo. Es una medida de control, pero no una sanción propiamente dicha.

De lo que sí se ha ocupado el Derecho interno es de delimitar la asunción de las responsabilidades de las distintas Administraciones Públicas si hubiera sanción comunitaria, según veremos seguidamente

2.3. Reparto de responsabilidades entre las distintas Administraciones por incumplimiento

La cuestión que ahora abordamos se ha planteado y resuelto primero en el ámbito de la gestión de las ayudas comunitarias por las Administraciones territoriales. A medida que comienza a desarrollarse la participación de distintas Administraciones en la gestión de los Fondos comunitarios empieza a surgir en los Estados descentralizados una preocupación creciente por delimitar las responsabilidades de cada Administración³. A tal efecto se va a distinguir el ámbito externo de la responsabilidad –es el Estado miembro el que responde ante la Unión Europea– del ámbito interno –la responsabilidad se imputa a la Administración que corresponda, sea la central, la autonómica o incluso la local.

En este sentido, la Unión Europea ha asumido el principio de autonomía institucional y procedimental, que respecto a las subvenciones y demás ayudas públicas supone, entre otras cosas, la aceptación de que la responsabilidad debe resolverse en el plano nacional conforme a las normas y reglas de cada Estado miembro, sin que aquélla deba ser asumida siempre y en todo caso por la Administración central.

En España, el Tribunal Constitucional (TC) ha elaborado en esta misma línea una doctrina tan precisa que los preceptos de la LGEP y

³ Véase sobre este extremo D. ORDÓÑEZ SOLÍS: «La gestión y el control de los Fondos estructurales europeos en España», *Revista del Poder Judicial*, núm. 63, 2001, páginas 63 y ss. Consejo General del Poder Judicial. Madrid.

de la LOC-LGEP al respecto no son sino una aplicación de la misma. En efecto, el TC ha sentado una serie de principios sobre este extremo que conviene recordar:

a) La gestión de los Fondos europeos no altera el reparto constitucional y estatutario de competencias.

b) La traslación de la normativa comunitaria derivada al Derecho interno ha de seguir igualmente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias.

c) El Estado, como consecuencia de la existencia de eventuales responsabilidades exigibles por las instituciones comunitarias, no está habilitado para asumir competencias autonómicas.

d) El TC ha distinguido entre responsabilidad *ad intra* y responsabilidad *ad extra*. Como consecuencia de la responsabilidad *ad extra* deduce el siguiente criterio con respecto a las competencias del Estado:

«Corresponde al Estado establecer los sistemas de coordinación y cooperación que permitan evitar las irregularidades o las carencias en el cumplimiento de la normativa comunitaria, así como los sistemas de compensación interadministrativa de la responsabilidad financiera que pudiera generarse para el propio Estado en el caso de que dichas irregularidades o carencias se produjeran efectivamente y así se constatará por las instituciones comunitarias» (FJ 8º de la STC 148/1998, de 2 de julio, (BOE nº 181, Suplemento, de 30 de julio, pág. 62).

La anterior doctrina se plasmó primeramente en Convenios con Comunidades Autónomas y en Decretos sectoriales. El último jalón, anterior a las leyes de estabilidad presupuestaria, en este proceso ha sido el artículo 44.1 de la Ley 55/1999, de medidas fiscales, administrativas y del orden social para el año 2000. Con esta Ley, el Estado español da un último paso y prevé un mecanismo de reparto de responsabilidades financieras entre las diferentes Administraciones por la deficiente gestión de las ayudas comunitarias.

Pues bien, coherentemente con esta doctrina y el indicado precedente legislativo se recoge un precepto en la LGEP que dice:

«Artículo 11. Responsabilidad financiera derivada del incumplimiento de los compromisos adquiridos por España ante la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria.

Los sujetos enumerados en el artículo 2 de la presente Ley que, incumpliendo las obligaciones en ella contenidas o los acuerdos que en su ejecución

fuesen adoptados por el Ministerio de Hacienda o por Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de las obligaciones asumidas por España frente a la Unión Europea como consecuencia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado.

En el proceso de asunción de responsabilidad financiera a que se refiere el párrafo anterior se garantizará, en todo caso, la audiencia de la Administración o entidad afectada.»

El artículo 4 LOC-LGEP es idéntico, con la peculiaridad de que está dedicado exclusivamente a las CCAA.

3. INCIDENCIA EN LA FUNCIÓN DE CONTROL DE LAS LEYES DE ESTABILIDAD: DEL CÓMO SE GASTA AL CUÁNTO SE GASTA

Como escribe atinadamente Blasco Lang, «los objetivos que se pretenden alcanzar con el proyecto de Ley de Estabilidad Presupuestaria no parecen fáciles de alcanzar sin la cooperación activa de las instituciones y sistemas de control. No se puede entender la existencia de una cultura de la estabilidad si no está debidamente introducida dentro del sector público una cultura de control. No hay disciplina financiera y presupuestaria sin un ejercicio adecuado y exigente del control, lo que representa introducir mecanismos efectivos de corrección y un sistema realista de responsabilidades⁴».

De acuerdo con estas reflexiones, que suscribo, parece obligado plantearse en qué medida inciden la normativa comunitaria sobre déficit y las leyes españolas sobre estabilidad presupuestaria en la función de control, aun cuando las consideraciones que se van a formular revistan un carácter muy provisional, en espera de lo que nos depare la reglamentación de la LGEP y el proceso de cambio que se ha desencadenar en el ordenamiento financiero en su conjunto, empezando por la anunciada reforma de la LGP. Con este propósito, el primer paso para analizar el papel que se asigna a los órganos de control en general y al TCu en particular pasa por una delimitación de los preceptos cuyo cumplimiento han de asegurar, debiendo quedar claro ya desde el principio que al órgano de control no le incumbe garantizar la consecución del equilibrio o estabilidad, sino velar por que

⁴ Véase J. J. BLASCO LANG: «Exigencias de la estabilidad presupuestaria en los procedimientos y sistemas de control», revista *Presupuesto y Gasto Público*, número 27/2001).

se apliquen los mecanismos legalmente establecidos para esta finalidad. En realidad, la consecución del equilibrio ni la propia LGEP la garantiza. Ésta lo único que ha hecho es establecer mecanismos encaminados a alcanzar tal objetivo. La consecución será una consecuencia más o menos probable, pero no segura. Y si bien no es el momento de entrar en un análisis detallado de dicha legalidad, que ya se ha abordado en anteriores ponencias, sí que es el momento de hacer una distinción entre aquellos de sus mandatos que ha de tener en cuenta el órgano de control en el desarrollo de su función y aquellos otros que, por referirse a actuaciones del Estado no fiscalizables, quedan fuera del ámbito de la fiscalización o al menos sólo le conciernen de un modo indirecto. Mandatos de la segunda clase abundan en la novedosa regulación sobre la estabilidad presupuestaria en nuestro ordenamiento jurídico. Numerosos deberes o actuaciones incumben a órganos del Estado que escapan al control del Tribunal de Cuentas, como los Parlamentos, en tanto que otras conciernen a órganos de la Administración, plenamente sujetos a fiscalización.

En este orden de cosas, la primera constatación que hay que hacer es que en nuestra Constitución, si bien se contienen límites al ingreso, al prohibir que los tributos tengan alcance confiscatorio (art. 31 CE), no existen preceptos que establezcan limitaciones directas al volumen de gasto. Nuestro primer texto normativo refleja una mentalidad clásica que la realidad ha superado. Es posible cualquier tipo de gasto justo, sin que se contemple la posibilidad de que los ingresos sean limitados y de que a causa de ello se llegue a situaciones financieras heterodoxas⁵. Ante una decisión de gasto, por excesiva que se juzgue, siempre cabe recurrir al endeudamiento, si los ingresos tributarios son insuficientes. Al margen del mutuo control del Gobierno y Parlamento, que encuentra reflejo en concretas disposiciones como la reserva de ley en la contracción de crédito o emisión de Deuda (artículo 135 CE), sólo encontramos límites indirectos, en la medida en que un endeudamiento extremo podría llevar o al impago a los acreedores, lo que supondría una expropiación encubierta, o a tributos confiscatorios. En definitiva, límites de difícil concreción y prácticamente inoperantes, como la historia de nuestra Hacienda Pública demuestra. Por tanto, hemos de reconocer que el fundamento de la LGEP no se encuentra de una manera directa en el texto constitucional, pese al papel que a toda constitución compete en la configuración de los principios y valores jurídicos que han de inspirar la actividad finan-

⁵ Véase J. LASARTE ÁLVAREZ: «El equilibrio presupuestario ante el ordenamiento jurídico». Colaboración en la obra *Marco y jurídico-financiero del sector público: perspectivas de reforma*. Ministerio de Economía y Hacienda, 1986.

ciera (la denominada Constitución financiera). Sin embargo, como advertía J. Lasarte (cit.) hace más de una década en las IX Jornadas de Control Financiero promovidas por la IGAE, un Estado de Derecho no puede limitarse a confiar en que los poderes públicos van a adoptar decisiones razonables. Son necesarios límites jurídicos.

La laguna constitucional, extensible a la LGP, ha sido llenada por el Tratado de la Unión Europea y por disposiciones y acuerdos de las instituciones comunitarias que imponen en esta materia unos deberes y marcan unos objetivos a los Estados miembros. Coherentemente con las exigencias comunitarias, las leyes de estabilidad han supuesto la introducción en nuestro ordenamiento jurídico de una serie de mecanismos encaminados a obtener el equilibrio presupuestario. Ahora bien, aunque el objetivo perseguido tanto por el Derecho comunitario como por el Derecho interno es el control del déficit, éste se nos presenta como un saldo entres dos magnitudes (gastos e ingresos), por lo que en último extremo los mecanismos aludidos se tornan en actuaciones de signo contrario sobre una de dichas magnitudes, bien limitando los primeros, bien incrementando los segundos, quedando a la libre decisión de los Estados actuar sobre unos o sobre otros, o bien, como es más habitual, sobre ambos. No obstante, de forma inevitable el volumen del gasto público se encontrará con un techo, pues el principio de legalidad tributaria, de una parte, y la influencia de la coyuntura económica, de otra, impiden *de facto* jugar con variaciones a corto plazo en la recaudación para equilibrar las cuentas públicas⁶. De ahí que el control sobre el déficit será necesaria y primordialmente un control sobre el gasto. Ello supone, en una primera aproximación, un cambio trascendente en la función de control, que de controlar únicamente cómo se gasta ha de pasar a controlar también cuánto se gasta.

Ahora bien, ¿existen instrumentos legales que permitan a los órganos de control garantizar que el gasto público no rebase un determinado techo? Desde luego, el mandato del artículo 104 TCE tiene como destinatarios a los Estados como tales (**los Estados miembros evitarán déficit públicos excesivos**) y a las instituciones comunitarias (Comisión y Consejo), y, por tanto, su cumplimiento inmediato escapa del control sobre la actividad financiera a cargo de los órganos fiscalizadores nacionales. Sin embargo, la virtualidad del precepto no acaba en tales instancias. Su aplicación efectiva requiere del complemento normativo de los reglamentos comunitarios y de la legislación

⁶ Véase J. PASCUAL GARCÍA: «Límites jurídicos al gasto público», revista de *Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, num. 259/2001, y *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, 2ª ed., BOE, 2002, págs. 233 y ss.

nacional, por lo que, en la medida en que ha quedado integrado mediante estas otras disposiciones, sus destinatarios finales sí que están sujetos a control en los términos que resultan de todo este bloque normativo que hemos de analizar.

Siguiendo con nuestro objetivo, el siguiente conjunto normativo a analizar debe ser el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, acordado en el Consejo de Ámsterdam de 17 de junio de 1997. Para valorar, en línea con nuestro propósito, si el cumplimiento de sus previsiones pueden ser objeto de control resulta ineludible considerar su naturaleza y su contenido.

El Pacto está compuesto por la Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto, mediante el que los Estados asumen el compromiso de respetar el objetivo presupuestario a medio plazo establecido en sus programas de estabilidad, consistente en conseguir situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o superávit, y los dos Reglamentos del Consejo de la Unión Europea, citados anteriormente.

Pues bien, es más que evidente que la Resolución ni por su origen ni por su naturaleza puede constituir un parámetro del control de legalidad. La resolución no es una norma de Derecho comunitario, originario ni derivado, ni siquiera un acto decisorio. Téngase presente que emana del Consejo Europeo, no del Consejo de la Unión. Éste es una institución comunitaria con facultades legislativas y decisorias. No ocurre lo mismo con el Consejo Europeo, que es una reunión de Jefes de Estado o de Gobierno concebido no como órgano decisorio sino como órgano de impulso político que únicamente puede adoptar decisiones en casos muy tasados, como son la política exterior y la seguridad y la ampliación. Consecuentemente, la resolución que nos ocupa sólo puede calificarse como un acuerdo intergubernamental que contiene una «orientación» y una «invitación» a los Estados miembros en los que crea un deber de comportamiento de buena fe respecto de lo acordado, quedando a su libre decisión la elección de las normas internas necesarias para cumplir esos compromisos, función ésta que se pretende cumplir en nuestro país a través de las leyes de «estabilidad presupuestaria»⁷. Por tanto, aun cuando no ha de considerarse carente de eficacia jurídica, ésta es muy limitada y sus destinatarios son los propios Estados como tales o, en su caso, las Instituciones comunitarias. En suma, el compromiso asumido de conseguir a medio plazo situaciones próximas al equilibrio no puede considerarse un parámetro para controlar la actuación de las Admi-

⁷ Véase C. GARCÍA NOVOA: «Fundamento de la Ley de Estabilidad Presupuestaria», revista *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 27/2001.

nistraciones Públicas españolas. Y lo mismo cabe decir de las orientaciones del Consejo de Barcelona, fijando el 2004 como el año en que había de alcanzarse dicho objetivo, que ahora parece que se pretende posponer al año 2006.

Distinta valoración merecen los Reglamentos, que son normas de aplicación directa y preferente respecto del Derecho interno, el primero de los cuales obliga a los Estados a presentar con periodicidad anual al Consejo y a la Comisión un programa de estabilidad, y el segundo establece las disposiciones para clarificar e impedir déficit públicos excesivos, y en caso de que se produzcan, corregirlos.

Pero ¿qué significado tiene para el ejercicio de la función fiscalizadora el programa de estabilidad? Quizá antes de responder convenga realizar un breve análisis del mismo. La elaboración de este programa viene impuesta por el Pacto de Estabilidad a través de un Reglamento comunitario (obligatorio) que exige su remisión a la Comisión, y la LGEP establece que el cuadro macroeconómico del mismo se remita a las Cortes Generales conjuntamente con el acuerdo del Gobierno en el que se contenga el objetivo de estabilidad. Por tanto, su elaboración y remisión es obligatoria, pero su contenido es de carácter informativo. En sí mismo el programa no es más que el fruto de un compromiso político asumido por el Gobierno en orden a la consecución de la estabilidad que ha de notificarse a la Comisión y a las Cortes para que sirva de fundamentación a sus decisiones. Por tanto, como tal, a los órganos fiscalizadores sólo afectará cuando se produzcan incumplimientos de la normativa, nacional o comunitaria, a cuya efectividad se ordena, sobre todo si llevan aparejada sanción. Ya hemos visto cómo el Procedimiento de déficit excesivo contempla un mecanismo sancionador del que pueden derivar consecuencias económicas para el Estado, amén de otras indirectas, como la pérdida de los fondos de cohesión.

Entiendo que, llegado el caso de que se incurriera en sanción o en privación de los expresados fondos, algo tendría que decir el TCu. Es más, aunque no se llegue a este extremo, hacer una valoración, dentro de alguno de sus informes, sobre la medida en que se incurre en riesgo de déficit excesivo creo que entra perfectamente dentro de su función, y dentro de dicha valoración quizá también sería legítimo poner de manifiesto ciertas posibles deficiencias del programa de estabilidad, sobre todo si tienen que ver con irregularidades de orden contable, como podría ser la falta de transparencia.

Ocurre, sin embargo, que para afrontar este compromiso de estabilidad el Estado se ha dotado de unos instrumentos jurídicos: las le-

yes de estabilidad, que se han hecho eco de la situación estableciendo una amplia regulación al respecto de acuerdo con los principios comunitarios, cuyo cumplimiento por los órganos sujetos a fiscalización sí entra de lleno en el ámbito fiscalizador, abriendo perspectivas muy novedosas. Aquí es donde se ha producido, a mi juicio, una incidencia clara y manifiesta sobre el ámbito de la función fiscalizadora.

A tenor de la LGEP, la estabilidad presupuestaria, es decir, la situación de equilibrio o superávit, constituye un marco al que han de ajustarse los sujetos del sector público. Y hemos de recordar que en el TUE y reglamentos comunitarios, dentro del concepto «público», se hace referencia a todas las Administraciones Públicas, es decir, a la Administración Central, a la Administración Regional o Local y a los fondos de la Seguridad Social, con exclusión de las operaciones de carácter comercial, tal como se definen en el SEC (Protocolo citado). Por tanto, para conocer si se rebasan en un momento dado los límites del Tratado, será necesario ver en qué medida afecta a cada una de las Entidades territoriales el límite que en el Derecho comunitario se establece para la Hacienda General y no singularmente para cada Hacienda territorial. Y esta concreción la han realizado las leyes de estabilidad. Las medidas estabilizadoras establecidas operarán para cada una de las citadas entidades en los tres momentos del ciclo presupuestario: en la elaboración, en la ejecución y en la liquidación. Veamos.

3.1. Límites en el volumen del gasto público: aprobación y modificaciones del Presupuesto

Ciertamente en nuestro ordenamiento financiero han existido siempre límites al volumen del gasto público no estatal. Comunidades Autónomas y Entidades locales sólo gozan de una limitada capacidad fiscal y de una restringida capacidad de endeudamiento, lo que arrastra unos límites bastante precisos a la hora de gastar. Pero los límites tradicionales no eran suficientes para garantizar los objetivos de Maastrich y menos aún los del Pacto de Estabilidad. Podía ocurrir que cada Entidad local o cada Comunidad, moviéndose dentro de la Ley, estuviera contribuyendo al incumplimiento de los mismos, que, por lo tanto, sólo sería imputable al Estado, responsable último del cumplimiento del Tratado. De otra parte, el Estado, como acabamos de ver, carecía de unos límites jurídicos precisos. Se hacía, pues, inevitable establecer unas medidas de contención que contemplaran el problema en su globalidad, correspondiendo al Gobierno de la nación velar por su cumplimiento. Tales medidas, sin embargo, se concretan en distinta forma en cada uno de los subsectores, por lo que deben

ser examinados por separado, empezando por la Administración del Estado.

Aun cuando la oposición a las leyes de estabilidad ha venido principalmente del lado de las CCAA, que se han considerado mermadas en su autonomía financiera, lo cierto es que los mayores sacrificios presupuestarios tendrá que hacerlos la Administración del Estado, porque era precisamente el Estado el único que hasta el presente carecía de unos techos jurídicos a la hora de gastar.

Ahora bien, la primera medida que la LGEP adopta para conseguir la estabilidad se encuentra en la fase de aprobación de los presupuestos y radica en la existencia de un debate presupuestario, previo a la iniciación de la tramitación del proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, que se celebrará en las Cortes Generales durante el primer trimestre del año, en el que se fijará el objetivo de estabilidad para el conjunto de las Administraciones Públicas y por grupos de agentes, y en la determinación del techo de gasto no financiero, exclusivamente aplicable al Estado. Y esta fase, por lo que se refiere al Estado, más que objeto de control es parámetro para el ejercicio del control, pues se compone de actos parlamentarios o actos políticos de Gobierno a través de los cuales se establecen mecanismos tendentes a lograr el equilibrio. Pese a ello, dentro del procedimiento de examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, en el análisis de la liquidación presupuestaria, probablemente el Tribunal de Cuentas tendrá algo que decir. Sin entrar a valorar la constitucionalidad de la Ley de Presupuestos, lo cual es monopolio del Tribunal Constitucional, sí que se podrán valorar aquellos aspectos de la misma de índole técnica y financiera que hayan dado lugar a desfasos o a «disfraces» de la verdadera realidad económica. Esto no es nuevo. Basta leer los informes del Tribunal de años anteriores para comprobar cómo ha señalado la existencia de gastos corrientes que aparecen presupuestados en créditos de inversiones o de créditos para préstamos a los que se imputan auténticas transferencias, si se atiende a las condiciones en que se otorgan. En estos casos, la solución que se propugna es que en la contabilidad patrimonial la imputación se haga a la cuenta que responda a su naturaleza económica, aunque no sea concordante con las partidas en que se registra presupuestariamente.

En todo caso, prescindiendo del momento o fase de aprobación del Presupuesto respecto de la que las posibilidades de un control técnico son ciertamente reducidas, hemos de enfocar nuestra atención en los acuerdos de modificación de los créditos que quedan plenamente sujetos.

Como bien conocemos, la fiscalización de las modificaciones presupuestarias viene ordenada al Tribunal de Cuentas por el artículo 11 de la LOTCu, que se desarrolla en los artículos 42 y 43 de la LFTCu, y se viene efectuando año tras año a través de un examen, que atiende a su regularidad financiera y contable y a si su utilización ha sido técnica y económicamente razonable, y, más recientemente, a su forma de financiación.

Es un hecho fácilmente constatable que de las modificaciones crediticias se ha usado y se ha abusado durante largos años, lo que fue ampliamente criticado por la doctrina y por el Tribunal de Cuentas⁸. Ahora bien, hasta nuestros días, cuando se invocaba la disciplina presupuestaria en este campo, en realidad lo que se propugnaba era frenar la progresiva invasión por parte del Ejecutivo de competencias presupuestarias tradicionalmente atribuidas a las Cámaras y el respeto a determinadas formalidades.

Más recientemente, la necesidad de alcanzar los criterios de convergencia para el ingreso en la Unión Económica y Monetaria frenó la tendencia a desbordar las previsiones iniciales, pero ello no fue acompañado de unas modificaciones normativas que respondieran a las nuevas exigencias, salvo preceptos aislados y de vigencia temporal en las leyes anuales de presupuestos. La regulación legal de las alteraciones crediticias que aún subsiste en la LGP es formalista, parcial y absolutamente insuficiente para mantener su empleo en los niveles permitidos. La configuración de las distintas figuras de modificación crediticia tiene como eje el establecimiento de los requisitos formales y competenciales para acordarlas. Ni siquiera se exige en dicha ley, salvo en los créditos extraordinarios, que se trate de necesidades nuevas e imprevistas o que se indique la forma de financiación. Y a los citados aspectos han venido referidos tradicionalmente los análisis del Tribunal de Cuentas y los escasos estudios doctrinales existentes sobre las mismas. Pero cabe preguntarse si todo el problema radica en el cumplimiento o incumplimiento de unas formalidades. La respuesta es claramente negativa.

La LGEP, pese a que sólo dedica dos artículos a la regulación de las modificaciones crediticias en los Presupuestos del Estado, introduce novedades que serán de gran trascendencia para su gestión y control, de las cuales la principal, aunque implícita, es la de conectar dichas

⁸ Véase la Moción a las Cortes Generales derivada de la actividad fiscalizadora sobre aplicación de los principios generales presupuestarios en las modificaciones de los créditos de los Presupuestos Generales del Estado de 21 de diciembre de 1993 (BOE núm. 154, de 29 de junio de 1994)

modificaciones con su fuente de financiación. Como señaló el Tribunal de Cuentas en los Informes Anuales de 1997 y 1998, el Derecho comunitario demandaba que se prestara atención a un aspecto nuevo: el de la financiación de las modificaciones que se acuerdan y su consiguiente incidencia en el déficit y en el endeudamiento. Sin embargo, el TRLGP en la regulación de esta materia no tenía en cuenta para nada esta circunstancia en relación con el Presupuesto del Estado. Sólo en relación con el de los Organismos autónomos se exigía que no se aprobaran con déficit. Pero incluso esta limitación carecía de especial trascendencia tanto por su reducida importancia cuantitativa como por los mecanismos de traslación al Presupuesto del Estado, ya que la principal fuente de financiación de los Organismos autónomos son las transferencias del Estado. El propio Tribunal de Cuentas, en el Informe Anual de 1998, ponía de relieve que «del total de modificaciones crediticias que suponen un mayor volumen de gasto autorizado, es decir, todas excepto las transferencias, sólo un importe de 538.195 millones de pesetas tenían financiación prevista en el respectivo acuerdo o Ley de modificación, lo que representa un 9 por ciento. Las restantes modificaciones (exceptuadas transferencias), es decir, 5.672.831 millones (91 por ciento), se han acordado sin que conste referencia alguna a los recursos que habían de financiarlas».

Junto a la indicada, y en relación con ella, las mayores innovaciones al respecto de la LGEP, que no surtirán efecto hasta los presupuestos del año 2003, son la exigencia de que las modificaciones en los créditos para operaciones no financieras respondan a necesidades «de carácter no discrecional» que puedan presentarse a lo largo del ejercicio y al establecimiento de un techo global para las mismas, excepto que se financien con bajas en otros créditos.

En cuanto al techo global, éste viene dado por el denominado Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria. Dicho Fondo se incluye en Presupuesto como una Sección independiente y su importe será el 2 por ciento del límite máximo anual de gasto no financiero del Presupuesto del Estado, fijado de conformidad con el artículo 13 de la LGEP y dentro del expresado límite. Por tanto, un 2 por ciento será la desviación global máxima del gasto público no financiero respecto de los créditos iniciales.

La aplicación de la dotación incluida en el Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria requiere la aprobación del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda. Dicha autorización se torna así en un requisito previo al ejercicio de las competencias de modificación presupuestaria de los Ministros, salvo cuando las modificaciones se financien con bajas en otros créditos.

Si ponemos en relación estas nuevas exigencias con las figuras modificativas que contempla la LGP nos encontramos con que vendrán afectadas por la LGEP en distinta medida, atendiendo a que sean, o no, equilibradas desde el punto de vista del déficit o a que tengan lugar en créditos para operaciones financieras o no financieras⁹. Según esto, hasta tanto se apruebe la nueva Ley General Presupuestaria, la situación legal de las modificaciones será la siguiente:

a) Los créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones por obligaciones reconocidas e incorporaciones de crédito que afecten a créditos para operaciones no financieras se financiarán mediante recurso al expresado Fondo o mediante bajas en otros créditos, por lo que será requisito para acordarlas que cumplan con alguna de estas dos exigencias. La financiación con baja impide distinguir materialmente estas modificaciones de una transferencia, por lo que el recurso a esta forma de financiación en las indicadas figuras modificativas sólo tiene sentido cuando no concurren los requisitos legales de índole formal para la transferencia.

b) Las demás figuras modificativas (generación de crédito por ingresos y transferencias)¹⁰ continuarán rigiéndose, como hasta el presente, por lo dispuesto en el TRLGP, aunque con ciertos matices. La regulación de las figuras equilibradas, aunque no repercutan de suyo en el déficit, es tan deficiente en este aspecto que pueden incidir también si no se condicionan los incrementos crediticios a incrementos en la recaudación por encima de las previsiones iniciales de recaudación, lo cual no viene exigido por LGP, al menos de forma expresa. Podrán asimismo incidir si los incrementos crediticios vienen originados por ingresos realizados en ejercicios anteriores. Por tanto, no cabrá modi-

⁹ La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social («Ley de acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para 2003»), en su artículo 67, dispone que «lo previsto en el artículo 16 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, no será de aplicación a las modificaciones presupuestarias de cualquier naturaleza, cuya aprobación no reduzca la capacidad de financiación del Estado en el ejercicio, computada en la forma establecida por el apartado 2 del artículo 3 de la citada Ley 18/2001». El precepto transcrito, de naturaleza aclaratoria, confirma el tratamiento de las modificaciones en créditos para operaciones financieras y en los financiados con recaudación de mayores recursos que aquí se propugna.

¹⁰ La figura de la ampliación de créditos por recursos afectados que tendría que aparecer incluida en este grupo, pese a que la LGEP no la mencionaba, ha desaparecido de la LGP en las modificaciones introducidas en la misma por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social («Ley de acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para 2003»), quedando reconducido el supuesto a la figura de generación de créditos por ingresos.

ficar créditos mediante el empleo de estas figuras si la recaudación no es superior a las previsiones o si los ingresos se realizaron en ejercicios anteriores, por cuanto se producirá una incidencia directa sobre la estabilidad presupuestaria del ejercicio corriente.

A la vista de los preceptos citados de la LGEP resulta patente que si en algún aspecto se precisa una reordenación de las disposiciones del TRGLP es en este de las modificaciones. El proyecto de Ley General Presupuestaria «que regule de manera integrada el ciclo presupuestario», para cuya remisión a las Cortes Generales se da al Gobierno un plazo de seis meses en la disposición final 1ª de la LGEP, está llamado a establecer una nueva regulación integrada y coherente con las exigencias de la LGEP. Y cabe preguntarse si en la nueva regulación tendría mucho sentido mantener todas las figuras actuales. A nuestro modo de ver –con independencia de la denominación que se emplee–, deberían regularse por separado las modificaciones en créditos de operaciones financieras y no financieras y, dentro de estas últimas, distinguir las situaciones siguientes:

- Aumentos de crédito financiados con nuevos o mayores recursos, no financieros, de los previstos en el presupuesto inicial.
- Aumentos de crédito a financiar con el Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria.
- Aumentos de crédito a financiar con un menor gasto en otras partidas no financieras (bajas).

La caótica distribución de competencias actual debería basarse en el futuro en la forma de financiación (con el Fondo, con nuevos recursos o con baja) y en el mayor o menor distanciamiento de los nuevos gastos con respecto a los objetivos del presupuesto inicial, de tal manera que el nivel de competencia para acordarlas (Gobierno, Ministro de Hacienda y demás Ministros) se elevaría en la medida en que la modificación se alejara de aquellos objetivos iniciales. En el caso no contemplado, pero tampoco descartable *a priori*, de que los aumentos de crédito se hubieran de financiar con endeudamiento, la aprobación debería hacerse por ley.

En conclusión, el control de las modificaciones crediticias en el Presupuesto del Estado habrá de trascender de los aspectos meramente formales a los sustantivos: financiación, existencia de necesidad...

Hasta aquí el control de las modificaciones de los créditos de los PGE. Bien distinta es la situación en los presupuestos de las Entidades Locales y CCAA, y mucho menos trascendente, dado que con la

legislación anterior a las leyes de estabilidad sus modificaciones ya estaban conectadas con la existencia de financiación tanto sustantiva como contablemente. No obstante, tampoco puede decirse que la situación permanezca idéntica. Detengámonos un poco, empezando por el problema en el ámbito local.

La primera singularidad con que nos tropezamos en este ámbito es que el objeto de la fiscalización en materia presupuestaria no se circunscribe a las modificaciones, sino que se extiende a la propia aprobación del presupuesto, puesto que ésta no tiene lugar en virtud de una Ley, como en el Estado y CCAA, sino en virtud de un acto no legislativo y, por tanto, objeto de posibles tachas de ilegalidad.

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) prohíbe que los presupuestos de las Entidades Locales se aprueben con déficit (art. 146.4), y el Real Decreto 500/1990, en su artículo 16.2, añade: *«Asimismo, ninguno de los presupuestos podrá presentar déficit a lo largo del ejercicio; en consecuencia, todo incremento en los créditos presupuestarios o decremento en las previsiones de ingresos deberá ser compensado en el mismo acto en que se acuerde.»* Lo que estos preceptos persiguen es un equilibrio global, de manera que no se comprometan gastos por encima de la capacidad de financiarlos, con independencia de cual sea la naturaleza de los recursos: tributarios, financieros, generados en ejercicios anteriores... ¿Qué añade la LGEP a esta vieja previsión de legislación de régimen local?

Según el artículo 146 LRHL, en su redacción dada por la LGEP, el Presupuesto General atenderá al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, entendiéndolo por tal la situación de equilibrio o superávit computada en términos de capacidad de financiación. Por tanto, a tenor de esta nueva previsión, se producirá desequilibrio en los casos siguientes:

a) Inclusión de deuda para financiar inversiones reales o transferencias de capital (para gastos corrientes es que no cabe emitir deuda, pues el endeudamiento local es finalista).

b) Financiación de gastos corrientes o de capital con remanente de tesorería.

Ahora bien, aun cuando la LGEP considera el déficit como una situación que debe evitarse, no excluye que puedan presentarse presupuestos en situación de desequilibrio. Sólo que en tal caso la Entidad local deberá elaborar un plan de saneamiento económico-financiero para su corrección.

Es digna de mención también la ampliación del contenido de las Bases de ejecución del Presupuesto. La LGEP dispone, en su artículo 7, que los sujetos comprendidos en su ámbito «vendrán obligados a establecer en sus normas reguladoras en materia presupuestaria los instrumentos y procedimientos necesarios para adecuarlas al objetivo de cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria». Se trata de una previsión acorde con el principio de autonomía local, que lógicamente demanda una correlativa responsabilidad de los órganos de Gobierno de la Corporación.

A partir de estas innovaciones parece que el control sobre la fase de aprobación del Presupuesto de las Entidades locales por parte del Tribunal de Cuentas habría de extenderse a:

a) Cuestión previa: aplicación del principio de transparencia de manera que la previsión de ingresos sea realista.

b) Valorar el equilibrio en los términos tradicionales de la LRHL (gastos totales menores o iguales que ingresos totales).

c) Valorar la estabilidad presupuestaria en términos LGEP (ingresos no financieros, es decir, excluidos los del endeudamiento y remanente de tesorería, iguales o superiores a gastos reales).

d) En el supuesto de desequilibrio (necesidad de financiación) comprobar si existe Plan Económico Financiero.

No generaría desequilibrio financiar activos financieros con deuda.

Naturalmente, las expresadas exigencias a la hora de aprobar el Presupuesto van a incidir de forma similar a la hora de modificarlo. En la Administración local, la financiación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito (arts. 158 de la LRHL y 35 a 38 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril) podrá hacerse con el remanente de tesorería, con nuevos o mayores ingresos y con baja o anulaciones en otras partidas, y en supuestos excepcionales en los que concurren el carácter necesario y urgente y las demás circunstancias previstas en el artículo 158.5 LRHL con operaciones de crédito. Pues bien, en aquellos casos en que la financiación tenga lugar con remanente de tesorería o con operaciones de crédito se puede producir una situación de desequilibrio de parecidas consecuencias a la ya estudiada en relación con el Presupuesto inicial. Podrá ser necesaria también la autorización de endeudamiento, y a la hora de concederla se va a contemplar la consecución de la estabilidad presupuestaria.

La figura de la ampliación no es desconocida en el ámbito de la *Administración local*, si bien únicamente en su modalidad de ampliación

en función de la recaudación efectiva de derechos afectados. La regulación local parece acertada en este punto, ya que se garantiza que el mayor gasto tenga no sólo cobertura presupuestaria, sino también una financiación efectiva, ajena al endeudamiento local, que, sin embargo, podrá ser considerado a efectos de financiar créditos extraordinarios o suplementos de crédito, según hemos visto. En cuanto a la figura de la generación (arts. 162 LRHL y 43 del RP), la situación es similar a la ampliación, presentando, como peculiaridades con respecto a la normativa estatal, la consideración dentro de los ingresos «de naturaleza no tributaria» que pueden generar crédito «los compromisos firmes de aportación» de personas físicas o jurídicas para financiar los gastos, mientras en el Estado se requiere la aportación efectiva.

Por último, de las transferencias nada hay que decir desde la perspectiva que ahora nos ocupa, por cuanto son una modalidad de modificación presupuestaria equilibrada en cuanto a su financiación y que, por tanto, en nada afecta al principio de estabilidad presupuestaria, con la única excepción de que se produce desequilibrio si se financian gastos no financieros con baja en créditos por operaciones financieras.

Desde la óptica del control externo puede concluirse que la regulación vigente exige acentuar la fiscalización sobre la forma de financiación de las modificaciones, atendiendo en especial a si la existencia de recursos es real o, por el contrario, se trata de meras apariencias fruto de «maquillajes contables». Tales «maquillajes» tendrían una gravedad mayor que en el Estado, por cuanto no sólo dificultarían la consecución de la estabilidad presupuestaria global, sino que llevarían implícito el riesgo de impago, dentro de los plazos convenidos, a los acreedores de la Entidad, lesionando de forma directa los derechos de terceros.

Nos queda por último hacer una referencia a las CCAA, algunas de las cuales, como es sabido, tienen recurrida ante el Tribunal Constitucional las leyes de estabilidad presupuestaria, por entender que restringen indebidamente su autonomía. Prescindiendo de esta cuestión, que, pese a su interés, no es el momento de debatir, hagamos, como hemos hecho anteriormente con las demás Administraciones, una referencia a su incidencia en el control sobre la aprobación del Presupuesto y los acuerdos de modificación presupuestaria.

La legislación sobre estabilidad presupuestaria de aplicación a las Comunidades Autónomas está contenida, en primer lugar, en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, de cuyos preceptos son aplicables a las CCAA aquellos que tienen carácter básico y no van espe-

cíficamente destinados a otras Administraciones. Por tanto, quedarán excluidas de la aplicación directa de las normas dirigidas al «equilibrio presupuestario del sector público estatal» (arts. 12 a 18), que no son básicas, y de las dirigidas al «equilibrio presupuestario de las Entidades locales» (arts.19 a 25), que tienen un destinatario específico. En segundo lugar, se regirán en esta materia por la Ley Orgánica Complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LOC-LGEP), que tiene por objeto establecer los mecanismos de coordinación de las Haciendas autonómicas con la Hacienda estatal en materia presupuestaria, los cuales tenían que establecerse mediante norma con rango de Ley Orgánica y respetando la autonomía financiera de las mismas. Asimismo, los principios generales establecidos en LGEP han de aplicarse en la forma prevista en la LOC-LGEP. Ambas disposiciones son de aplicación a los Presupuestos cuya elaboración deba iniciarse a partir de 1 de enero de 2002.

Pese a la autonomía financiera, la legislación sobre estabilidad presupuestaria ha supuesto la introducción en el ordenamiento autonómico de los principios contenidos en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, que afectan a todo el ciclo presupuestario. En consecuencia, los Presupuestos no se podrán formular con déficit ni sus modificaciones podrán financiarse con déficit, excepto por aquellas CCAA a las que el Consejo de Política Fiscal y Financiera les hubiere fijado un objetivo de estabilidad que lo permitiera dentro del objetivo fijado por el Gobierno para el conjunto de las mismas.

Por tanto, aunque la Ley no impone a las CCAA la obligación de fijar, como sucede en el Estado, un techo de gasto ni un Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria, como consecuencia de dichos principios, habrán de producirse en el ámbito de cada Comunidad Autónoma, al igual que en el ámbito estatal, modificaciones radicales en los procedimientos presupuestarios, lo que arrastrará cambios importantes en las actuales leyes autonómicas reguladoras de sus Haciendas. En espera de que se concreten estos cambios, las exigencias derivadas de la nueva regulación estatal no dejarán de producir sus efectos.

Por lo que se refiere a la aprobación de los Presupuestos, se presenta una situación análoga a la del Estado, pues éstos se aprueban, igual que aquéllos, mediante norma legal. Por tanto, el control del Tribunal deberá ejercerse en parecidos términos a los allí estudiados. No obstante, como peculiaridad, podría darse el supuesto de que contraviniendo la legislación estatal se aprobaran, de forma abierta o de manera encubierta, sin observancia del objetivo de estabilidad. Esta situación sí que tendría que ponerse de manifiesto en los infor-

mes de fiscalización como una situación irregular, por cuanto, según el artículo 149.3 CE, las normas del Estado «prevalecerán en caso de conflicto sobre las de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas».

Otros de los efectos inmediatos de la legislación estatal serán en el régimen de condiciones para el endeudamiento. A partir de la legislación de estabilidad presupuestaria se precisa la autorización del Estado para endeudarse cuando se constate incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria. Dicha autorización se convierte así en un mecanismo de control del déficit, por cuanto toda situación de desequilibrio provoca de suyo una situación de endeudamiento, salvo en el improbable caso de que pueda compensarse con una reducción de la tesorería. A su vez, el Estado, a la hora de resolver sobre las autorizaciones, debe tener en cuenta el cumplimiento del objetivo de estabilidad, lo que supone que las correspondientes modificaciones crediticias deben quedar condicionadas a que se apliquen por la Comunidad petitionaria los correspondientes mecanismos correctores de las situaciones de desequilibrio (plan económico financiero). En consecuencia, nos encontramos con situaciones en que anteriormente cabía acordar modificaciones presupuestarias y en que ahora no cabrá, salvo pasando por el trámite de obtener la previa la autorización de la operación de crédito que, en su caso, fuera necesaria para financiarla.

3.2. El control en la fase de liquidación: posibles medidas correctoras

La consecución del equilibrio presupuestario exige de mecanismos que operan en la fase de aprobación del presupuesto o de sus modificaciones de manera que se evite llegar a situaciones indeseadas. A ellos nos hemos referido. Pero, tal como hemos anticipado, la Ley no puede garantizar que tales situaciones no se produzcan. Por eso para estos supuestos incorpora unas medidas a las que nos vamos a referir.

Ya la EM de la LGEP nos previene que «la materialización efectiva del principio de estabilidad presupuestaria exige la adopción de medidas de corrección de situaciones excepcionales». Pues bien, estas situaciones excepcionales (o quizá no tan excepcionales, eso el tiempo lo dirá) se van a poner de manifiesto en el momento en que las entidades públicas liquiden sus presupuestos y formulen las cuentas anuales. Lo cual nos sitúa en dos de los procedimientos fiscalizadores regulados en la LFTCu: el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y de las cuentas anuales de las restantes Administra-

ciones Públicas. Pues bien, la pregunta que ahora nos formulamos es en qué medida estos procedimientos han de verse afectados por la nueva legislación. Desde luego, para una respuesta definitiva habrá que esperar a la nueva LGP y demás leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas, en las que se concretarán las nuevas exigencias. Pero, sin esperar a las modificaciones legislativas anunciadas, las leyes de estabilidad imponen por sí mismas unas exigencias que hay que tener presentes.

Por lo que se refiere al Estado, una primera novedad es la asignación de un destino al saldo de liquidación presupuestaria si es positivo: reducción del endeudamiento neto. Por tanto, ese supuesto excedente de financiación, tanto si procede de unos mayores ingresos de los previstos como si se origina por la inejecución presupuestaria de determinadas partidas o programas, no podrá utilizarse como recurso para aumentar los créditos o simplemente para financiar los gastos del nuevo presupuesto. El principio de separación de ejercicios presupuestarios adquiere así un rigor extremo. Yo me pregunto si ante esta novedad tendrá sentido mantener la figura de la incorporación de remanentes de créditos. La formula ordinaria de financiar las incorporaciones crediticias en los Organismos autónomos, como en las Entidades locales, es con remanente de tesorería. Ahora no podrá ser así. En el caso del Estado, en el pasado, al estar desvinculadas las modificaciones presupuestarias de su fuente de financiación esta circunstancia no se ha considerado de una manera expresa. De una manera implícita también ha influido. Pero en lo sucesivo habrá que amparar las incorporaciones exclusivamente en fuentes de financiación propias del ejercicio. En el caso de los Organismos autónomos, los saldos de liquidación positivos, dado que no suelen recurrir al endeudamiento directo, deberán aplicarse como disminución de las transferencias de financiación que reciben del Presupuesto del Estado para, de esta manera, disminuir el endeudamiento neto de la Administración General del Estado.

La segunda alternativa lógicamente es que el saldo sea negativo, lo cual provoca la puesta en marcha de las medidas correctoras. Según el artículo 17 LGEP, en el supuesto de que la liquidación presupuestaria presente una situación de déficit el Gobierno remitirá a las Cortes Generales un Plan económico-financiero de corrección del desequilibrio. Dicho Plan deberá definir (art. 14) «las políticas de ingresos y gastos que sea preciso aplicar para corregir dicha situación en los tres ejercicios presupuestarios siguientes». Este Plan deberá ir acompañado del cuadro macroeconómico elaborado conforme a lo dispuesto en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

Lo que persigue la Ley, en definitiva, no es otra cosa que el establecimiento de una medida para dotar de eficacia sus previsiones, que, al final, se traduce en asegurar la vuelta al equilibrio, es decir, a un presupuesto equilibrado en un máximo de tres ejercicios. Frente al Plan económico-financiero, que se elabora cuando los presupuestos se presentan con desequilibrio, en el que caben errores de apreciación, intencionados o no (el papel lo aguanta todo), en el que se elabora *a posteriori*, la situación es la que es.

Entiendo que esta novedad llevará como consecuencia necesaria el reforzamiento del interés por la Cuenta General del Estado y más específicamente por la Cuenta de Liquidación del Presupuesto. Ya no se tratará sólo de efectuar un control formal sobre la ejecución presupuestaria, lo que tradicionalmente se conocía como «descargo del Ejecutivo», sino de condicionar la capacidad de gasto de ejercicios posteriores. Por tanto, algo con consecuencias muy concretas en la gestión.

Una última duda se presenta sobre esta cuestión y es la siguiente: cuando la Ley habla de «saldo de liquidación presupuestaria» o de que la «liquidación presupuestaria» se sitúe en una posición de déficit o en una posición de superávit, ¿nos está hablando del déficit en términos de contabilidad nacional o en términos de contabilidad pública? Creo, a partir del texto legal, que nos habla de lo segundo, ya que el superávit/déficit en términos SEC no se deduce de la liquidación del presupuesto ni puede ser llamado con propiedad «saldo presupuestario». Esta interpretación facilitaría la gestión contable e implicaría situar en una fase ulterior el control del cumplimiento del déficit en términos de capacidad de financiación.

4. LAS LEYES DE ESTABILIDAD Y SU REPERCUSIÓN CONTABLE

Las Leyes de Estabilidad presupuestaria han supuesto una revolución presupuestaria en la medida en que han consagrado el Presupuesto como un instrumento eficaz de control del gasto no sólo formal, sino también material (en función de las posibilidades de financiación). Pero han supuesto, o van a suponer, también, de forma paralela, una revolución contable al demandar que la contabilidad pública en su más amplio sentido se convierta en un instrumento de información económico-financiera transparente.

En este contexto, el gran reto de la contabilidad pública en el ámbito de las Administraciones territoriales es el de la aplicación efectiva del principio de transparencia. También aquí el cambio va más allá

de lo formal. Lo que preocupará en la nueva etapa no serán las técnicas de registro, sino la veracidad y el contenido de la información.

El título I de la LGEP define los principios generales que habrán de regir la actuación de todas las Administraciones Públicas en materia de política presupuestaria en aras de la consecución del objetivo de estabilidad presupuestaria. Entre dichos principios se encuentra el de transparencia que se define así:

«Los presupuestos de los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley y sus liquidaciones deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación del cumplimiento de principio de estabilidad presupuestaria.»

El principio va tener una proyección necesaria en la contabilidad pública, uno de cuyos fines es precisamente el suministro de información («datos y antecedentes») para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España (art. 124 LGP), cuyos criterios son los que se van a emplear para medir el déficit/superávit.

El suministro de la mencionada información económica se realiza por los Entes públicos afectados al Ministerio de Hacienda. Condiciones necesarias para el buen funcionamiento del sistema son no sólo que los datos suministrados sean los adecuados al fin que se persigue sino también que sean homogéneos y tengan un alto grado de fiabilidad, que es otra forma de decir que han de ser transparentes. Como señalaba la Interventora General de la Administración del Estado en el Curso de la UIMP del pasado verano en Santander sobre «El Tribunal de Cuentas en el 20 aniversario de su Ley Orgánica», las leyes de estabilidad «van a exigir una mejora de la información que rinden los distintos agentes públicos y en buena medida un esfuerzo adicional de normalización para poder comparar adecuadamente la información suministrada por todos ellos, ya que la contabilidad pública es el *input* imprescindible y punto de partida para la elaboración de las cuentas nacionales».

Como antecedente de este concepto en contabilidad pública debe destacarse que la transparencia económica en el ámbito mercantil se consigue a través de los tres elementos siguientes: marco normativo contable, verificación de la información económica por experto independiente y publicidad de las cuentas en los registros mercantiles¹¹. En el sector público la transparencia requiere también de estas con-

¹¹ Véase J. J. BLASCO LANG, cit.

diciones, aunque su consecución presenta importantes peculiaridades, que empiezan por los problemas que derivan de las características de los Planes Contables Públicos. No obstante, sin transparencia la información económico-financiera carecerá de credibilidad y, lo que es más grave, de efectividad la consecución del objetivo de estabilidad. Y este problema o se afronta de manera eficaz o los conflictos serán permanentes y la credibilidad poca. Al día de hoy puede afirmarse que la necesidad de una información transparente, comparable y convertible a contabilidad nacional, es compartida por la doctrina y los gestores públicos. No obstante, como señala Vicente Montesinos¹², a la fecha actual existen elementos de diversidad importantes dentro del panorama de la contabilidad pública en España y, por supuesto, a nivel internacional. En este último plano la normalización no ha alcanzado un nivel comparable a la de la contabilidad empresarial, si bien existen estudios y documentos que persiguen una aproximación conceptual y un marco de referencia común para los países integrados en organizaciones en cuyo seno se desarrollan estos trabajos¹³.

Pues bien, volviendo a nuestro país, a la hora de afrontar el problema parece necesario plantearlo en dos niveles:

a) Posibilidad o conveniencia de que la contabilidad pública asuma los criterios de contabilidad nacional.

b) Posibilidad o conveniencia de un plan contable marco aplicable a todas las Administraciones Públicas.

Por último, haremos una referencia al papel de los órganos fiscalizadores, tanto durante el proceso de cambio de la normativa como durante el tiempo que haya de transcurrir hasta que dicho cambio se produzca.

4.1. Criterios de contabilidad pública *versus* criterios de contabilidad nacional

Para un correcto planteamiento de la cuestión que pretendemos abordar, resulta obligado echar una ojeada a la situación actual de la

¹² V. MONTESINOS: «Situación y reforma de la contabilidad pública en España: Análisis desde una perspectiva autonómica». Colaboración en la obra colectiva *La contabilidad y el control de la gestión pública*. Civitas, 2002.

¹³ Este tipo de actividades a nivel europeo se desarrolla por la Federación de Expertos Contables (FEE) a través de su comité de sector público, y a nivel mundial por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), que emite las IPSAS.

contabilidad del sector público desde la perspectiva de la contabilidad nacional, la cual viene afectada por tres modelos de planes contables:

Situación actual

Contabilidad sector público	{	Planes C. Pública Plan C. Empresa Plan C. Fundaciones
-----------------------------	---	---

Pues bien, ninguno de estos planes aplica plenamente los mismos criterios que el SEC-95 a la hora de definir su ámbito subjetivo (sector) ni el objetivo (operaciones), ni contiene previsión alguna sobre conversión de su información a contabilidad nacional.

Ciñéndonos al más estricto campo de la contabilidad pública, puede constatarse fácilmente, a partir de los distintos Planes y normas contables, que, como consecuencia de esta disparidad de criterios, de la misma no se obtiene directamente el déficit público entendido como necesidad/capacidad de financiación. Existen dos conceptos próximos: el de saldo presupuestario y el de resultado presupuestario, pero ninguno de ellos puede considerarse equivalente a la capacidad/necesidad de financiación en términos SEC-95.

Según el Plan General de Contabilidad Pública (Glosario de términos) y los «Principios contables públicos», el resultado presupuestario viene dado por la diferencia entre ingresos y gastos realizados, excluida la variación de pasivos financieros, mostrando en qué medida los recursos presupuestarios han sido suficientes para financiar los gastos presupuestarios, con lo que puede afirmarse que contablemente un presupuesto se liquida con superávit cuando el resultado presupuestario es positivo, y con déficit, en caso contrario.

El saldo presupuestario se obtiene añadiendo al resultado presupuestario la variación neta de pasivos financieros (diferencia entre emisiones y reembolsos), mostrando, según sea positivo o negativo, la existencia de superávit o déficit de financiación.

En la estimación de ambos saldos entran capítulos de operaciones financieras, que no son computables para el cálculo del déficit, según el SEC-95. Ciertamente, sería muy fácil exigir la elaboración de un nuevo estado contable, en el que se muestre el déficit presupuestario no financiero (diferencia entre los capítulos 1 a 7 de gastos y de ingresos). Pero el problema es mucho más profundo y no es otro que la disparidad de organismos integrantes del sector Administraciones Públicas y de criterios contables entre la contabilidad pública y la na-

cional, lo que obviamente no se resuelve con la elaboración de un estado más, si los datos de partida no cambian.

Por ello resulta ineludible plantearse cómo resolver el problema de la disparidad de criterios.

Sobre este extremo debo decir que no me parece una solución adecuada que la contabilidad pública, y en especial la contabilidad presupuestaria, asuma, sin más, los criterios de la contabilidad nacional. El presupuesto es un plan financiero a corto plazo y un instrumento de control del gasto que no alcanzaría su finalidad si, en lugar de actos administrativos de gestión, tratara de cuantificar hechos económicos, algunos de los cuales escaparían incluso a la voluntad de los órganos gestores y otros carecerían de repercusiones financieras. Por ejemplo, me parece más acorde con la naturaleza del presupuesto contabilizar los intereses en el ejercicio del vencimiento, en el cual se practican las correspondientes liquidaciones y se ha de disponer de recursos para el pago, que con arreglo al devengo económico. De otra parte, existen gastos en sentido económico, como las amortizaciones, que carecen de interés para el presupuesto. Los ajustes para obtener la contabilidad nacional a partir de la contabilidad pública seguirán siendo necesarios y no hay que temerles.

Dicho esto, lo que sí creo que cabe es una aproximación de criterios sin que se desvirtúen los fines propios de la contabilidad pública. En primer lugar, en la definición del sector Administraciones Públicas, a fin de evitar la desviación del déficit hacia el sector público empresarial, que es uno de los grandes riesgos para la transparencia. Ahora bien, aunque una configuración idónea del sector Administraciones Públicas sea una exigencia de la transparencia contable, el problema va más allá de lo contable, por lo que hemos de abordarlo desde una consideración conjunta del Derecho financiero, del Derecho administrativo e incluso del Derecho mercantil.

Como es sabido, el SEC-95, en la delimitación del sector Administraciones Públicas («Otros productores no de mercado»), sigue un criterio material (función principal y naturaleza de los recursos que utilizan para su financiación), sin que la forma jurídica incida por sí en la adscripción a uno u otro sector, lo que haría inviable la comparación entre países. A las entidades que se encuentran en la frontera entre uno y otro sector se les aplica la regla del 50 por ciento para decidir su adscripción.

Por el contrario, los sujetos de contabilidad pública, aun cuando vienen caracterizados, desde la perspectiva de su entorno económico, por unas notas similares [véase la introducción al plan General de

Contabilidad Pública (PGCP)], lo cierto es que el criterio delimitador en último extremo es formal. Será la Ley o acto de creación de la entidad la que lo adscriba a uno u otro tipo de los existentes.

En la actualidad, como consecuencia de la disparidad de ámbitos, en la IGAE (Subdirección General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público) se realizan de manera permanente estudios sobre la actividad económica de numerosas entidades públicas para encuadrarlas en el sector que corresponda a la naturaleza de su actividad.

Pues bien, ninguna duda cabe de que el Estado en relación con el sector público propio puede hacer coincidir las entidades que tienen la condición de Administración Pública con el ámbito del sector Administraciones Públicas, según el SEC-95, y someterlas al régimen de contabilidad pública. Esta aproximación es legalmente posible y creo que deseable.

De hecho, en el sector público estatal la LOFAGE ha realizado un esfuerzo de aproximación entre las categorías o tipos de entidades públicas y su actividad material. Únicamente en aquellos organismos que realizan actividades mixtas se presentarán problemas, que podrían resolverse aplicando la regla del 50 por ciento, como hace el TRLGP en su artículo 123.4.

Para conseguir la plena coincidencia de ámbitos bastaría con establecer como línea divisoria del sector Administraciones Públicas, respecto del de Empresas públicas e Instituciones financieras públicas, la condición de que las entidades del mismo tuvieran la condición de «Productores no de mercado», según contabilidad nacional, y establecer en función de esta circunstancia su régimen contable, público o privado.

En los ámbitos autonómico y local la situación es más heterogénea, aunque también es posible la aproximación.

No veo ningún obstáculo en extender a las Entidades locales las soluciones propugnadas para el Estado, ya que la configuración de este subsector se hace por ley estatal y su régimen y planes contables se aprueban por el Estado.

El problema está lógicamente en las Comunidades Autónomas que tienen capacidad legislativa, y están dotadas de autonomía financiera.

Pues bien, la delimitación del sector público, estatal, autonómico y local en Administraciones Públicas y empresas públicas no sólo puede hacerla el Estado, sino que, de hecho, la ha realizado –a efectos de

la LEGP-, y en ello ha seguido criterios de contabilidad nacional. Basta ver el artículo 2 de la LGEP, en el que agrupa, de una parte, junto a la Administración General del Estado, Seguridad Social, CCAA y Entidades locales, a los Organismos dependientes de las mismas *que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales*», y de otra, al resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes dependientes de ellas.

A partir de este precepto está claro, a mi entender, que los deberes que la LGEP impone a las entidades del sector Administraciones Públicas se extienden a todas aquellas que pertenecen a dicho sector, atendiendo a los criterios de la contabilidad nacional y con independencia de su forma jurídica. Es decir, cualquiera que sea dicha forma (Organismo autónomo, entidad pública empresarial, compañía mercantil...), si una entidad presta servicios «que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales» estará obligada a observar el principio de estabilidad presupuestaria y enviar al Ministerio de Hacienda la información correspondiente. Así mismo considero bastante claro que la información sobre la estabilidad presupuestaria debe medir la capacidad/necesidad de financiación con arreglo a criterios de contabilidad nacional, cualquiera que sea su régimen contable.

Incluso más allá de las exigencias de la estabilidad presupuestaria, el Estado tiene competencias para configurar la tipología de personificaciones del sector público, por cuanto, como sentó el TC en Sentencia 14/86, de 21 de enero, la personificación de las Administraciones Públicas es una institución cuyo encuadramiento se realiza del modo más absoluto dentro del «régimen jurídico de las Administraciones Públicas», siendo competencia exclusiva del Estado el establecimiento de sus bases (art. 149.1.18 CE); como así mismo es competencia de Estado la regulación de las empresas públicas con forma privada de personificación, ya que, a tenor del artículo 149.1.6 CE, al mismo compete «la legislación mercantil».

Ahora bien, con estas premisas no resolvemos plenamente la cuestión si no damos un paso más. Me refiero a la cuestión, no abordada por la LGEP, de si el régimen contable de estos dos subsectores así delimitados (sector Administraciones Públicas y sector público empresarial) puede también ser establecido por el Estado en alguna medida. El análisis de este punto lo abordaremos en el apartado siguiente.

El otro aspecto en el que cabe plantearse una aproximación es el tratamiento de las operaciones. Creo que también es posible que muchas de las operaciones en que se presentan discrepancias se contabi-

licen con criterios de contabilidad nacional, o, al menos, de forma tal que sea casi automático el cálculo del déficit en términos contabilidad nacional, y cuando hablo de contabilizar con estos criterios no estoy pensando sólo en la contabilidad presupuestaria, sino en toda la contabilidad pública, incluida la patrimonial. Y en esta línea creo que podrían estudiarse soluciones como reservar cuentas o subcuentas específicas para las operaciones no computables a efectos de déficit o adoptar en contabilidad patrimonial el criterio de devengo económico con la misma extensión que en contabilidad nacional, v. gr., imputar según «grado de avance» las obras que se realicen con abono total del precio al final.

A partir de esta doble aproximación, y con la ayuda de una aplicación informática adecuada, ciertamente sería bastante más fácil obtener la capacidad/necesidad de financiación en términos SEC-95 y las Cuentas Económicas de las Administraciones Públicas. No se trataría de inventar nada, sino de ampliar a supuestos nuevos las soluciones informáticas que ya existen mediante la utilización de tablas que relacionen los códigos de la clasificación económica de los estados de gastos e ingresos, tanto con la contabilidad patrimonial como con la contabilidad nacional. La idea ya estuvo presente en las primeras instrucciones contables que siguieron al Plan General de Contabilidad Pública, aunque no llegó a cuajar en la práctica.

4.2. El problema de la normalización contable en el sector público

Aludíamos anteriormente a la necesidad comúnmente sentida por la doctrina, y por los propios gestores públicos, de que la información contable pública sea no sólo fiable, sino también transparente y comparable.

La cuestión cobra importancia por cuanto, frente al deber de todas las empresas españolas, incluidas las públicas, de atenerse en este punto a unas mismas leyes mercantiles y, en particular, a un Plan General de Contabilidad único, extrañamente el Plan General de Contabilidad Pública vigente, aun cuando la Orden de aprobación lo define como plan contable marco, sólo lo declara aplicable de manera preceptiva al Estado y a sus Organismos, limitándose su preámbulo a indicar tímidamente que «es susceptible de aplicación» a las Administraciones autonómicas y locales, pero sin que haga extensible a éstas ni siquiera el deber de ajustarse a los principios que enuncia. Nos encontramos, pues, con la paradoja de que frente a la uniformidad en la presentación de información contable del sector público

empresarial, tanto estatal como autonómico o local, por estar sujeto al Plan General de Contabilidad empresarial, no se plantea en parecidos términos, al menos de forma explícita, que la información contable de las Administraciones Públicas haya de ser homogénea, pese a que las razones que abogan por la normalización en este ámbito son semejantes o acaso superiores, si se consideran las complejas relaciones financieras existentes en un Estado compuesto como el diseñado en la CE y los Estatutos de Autonomía y la necesidad de una información comparable para una correcta aplicación de las medidas de coordinación y solidaridad interterritorial y el propio sistema de financiación. Estas exigencias de racionalidad se han visto reforzadas con las leyes de estabilidad y los deberes en materia de déficit comunes a todas las Administraciones Públicas derivados del TUE. Ciertamente, la información normalizada actual, que se limita a la liquidación presupuestaria de las entidades configuradas bajo la forma de Administración Pública (Administración centralizada y Organismos autónomos) es insuficiente para atender los requerimientos de la Unión Europea y perjudicial para aquellas CCAA que han evitado recurrir a las fórmulas de la «contabilidad creativa».

La vía para llegar a la normalización puede ser tanto la colaboración voluntaria de las Administraciones implicadas como la coordinación por el Estado. Ante esta disyuntiva, indudablemente es preferible la primera vía. Como intentos en esta dirección podemos señalar los llamados «escenarios de consolidación presupuestaria», acordados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Pero esto es un problema de método en el que no entro. Lo importante no es que el gato sea blanco o negro, sino que cace ratones.

En todo caso, si no se llegara a un consenso en la materia, entiendo que el Estado siempre podría establecer una normativa básica que garantizara la comparabilidad y transparencia de la información.

En efecto, el Estado, junto a competencias exclusivas en materia de legislación mercantil (art. 149.1.6 CE), lo que le habilita para regular las obligaciones contables de las empresas y delimitar los sujetos que están comprendidos en dicha obligación, tiene también competencias exclusivas para establecer las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, lo que implica la facultad de establecer su tipología, según acabamos de ver, y las bases de su régimen contable, según veremos.

La respuesta del legislador a la cuestión planteada, así como la doctrina constitucional al respecto, es antigua, y lo extraño es que no se haga eco de la misma la normativa contable de desarrollo de la

LGP, en especial el PGCP. El precepto legal que se ocupa del tema es el artículo 13.1 de la Ley 12/1983, de 14 de octubre, del Proceso Autonómico (LPA), que dispone:

«En tanto que una Ley del Estado no establezca un régimen distinto, en virtud de lo previsto en el artículo 149.1.18 de la Constitución, serán de aplicación a la Administración de las Comunidades Autónomas y a los Organismos y empresas que de ellas dependan las mismas reglas sobre contabilidad y control económico y financiero aplicables a la Administración del Estado, sin perjuicio de las especialidades que deriven de los respectivos Estatutos.»

El artículo reproducido (art.19.1 del proyecto) fue estudiado por el TC en la Sentencia 76/1983, de 5 de agosto, declarando expresamente que no era contrario a la Constitución (FJ 24), matizando, eso sí, que *«este régimen jurídico básico, que es el que se estima competencia del Estado, no puede confundirse con la totalidad de las reglas sobre contabilidad y control económico y financiero aplicables a la Administración del Estado»*.

Y añade las siguientes palabras:

«Esto acredita que el precepto sólo pretende imponerse a todas las Comunidades Autónomas en la medida en que lo permite el sistema constitucional, por lo que habrá que interpretarlo en el sentido de que las reglas aplicables a la Administración de todas ellas serán las de carácter básico —que no se precisan por el precepto— dentro de las actualmente vigentes, y puesto que el apartado se fundamenta en la competencia reservada al Estado por el artículo 149.1.18 de la Constitución, su contenido se entenderá referido a aquellos aspectos del control económico y financiero de las Comunidades Autónomas que puedan incluirse dentro del régimen jurídico de las Administraciones Públicas. Así entendido, el precepto no es contrario a la Constitución.»

De la fundamentación de la Sentencia se deduce que no todas las reglas sobre contabilidad aplicables a la Administración del Estado son de carácter básico, pero que algunas sí lo son. Cuales tengan carácter básico no lo define la Ley del Proceso Autonómico, pero, con base en la doctrina constitucional, éstas no tienen por qué ser exclusiva y necesariamente las de rango legal. En particular, en una materia técnica, como la que nos ocupa, lo normal es que la Ley se remita al Reglamento. En el mismo fundamento, con referencia a la contabilidad regional de las Administraciones Públicas, el Tribunal rememora su doctrina al respecto, que es enteramente aplicable a nuestro caso, dada la identidad de razón entre los supuestos. Nos referimos concretamente al siguiente párrafo:

«Es cierto que, dado el carácter fundamental y general de las normas básicas, el instrumento para establecerlas con posterioridad a la Constitución ha

de ser normalmente la Ley, pero, como ha señalado este Tribunal Constitucional, existen supuestos en que la Ley puede remitir al Reglamento para regular aspectos básicos que completen el contenido de la misma. En el presente caso, la habilitación al Gobierno aparece justificada porque la materia a que se refiere, de carácter marcadamente técnico, es más propia del Reglamento que de la Ley.»

De lo expuesto parece lícito inferir que el PGCP tiene o, al menos, puede dotársele de carácter básico en sus líneas esenciales y, por tanto, ser aplicable como plan marco a todas las Administraciones Públicas. Obviamente de su contenido, a semejanza de lo establecido en el Plan General de Contabilidad empresarial, no tendrían por qué ser vinculantes los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas y los movimientos contables. Por el contrario, tendrían este carácter, cuando menos, el deber de aplicar los principios contables públicos, las cuentas anuales y las normas de valoración. Así mismo en la definición de estos aspectos básicos sería necesario tener en cuenta las exigencias de la contabilidad nacional en los términos antes estudiados. Tal vez al final lo deseable sea que, junto a la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial, se reelaboraran las cuentas en términos de contabilidad nacional.

La homogeneización habrá de comprender, en particular, la contabilidad presupuestaria, como consecuencia indirecta de lo dispuesto en el artículo 21.3 de la LOFCA, según el cual «*los presupuestos de las Comunidades Autónomas serán elaborados con criterios homogéneos, de forma que sea posible su consolidación con los PGE*». Si los presupuestos se elaboran con criterios homogéneos la contabilidad, al registrar su ejecución, no podrá por menos de ser también homogénea.

Por último, permítanseme unas palabras sobre la situación actual, es decir, sobre la situación existente hasta que se proceda a la normalización de la contabilidad pública, que será una solución a medio o largo plazo. Hasta que este momento llegue, la información de partida, la obtenida de las cuentas públicas ahora obligatorias, podrá no ser plenamente homogénea, pero, tras el proceso de ajuste, el resultado expresado en términos de contabilidad nacional sí que deberá ser homogéneo. Por tanto, serán necesarias medidas inmediatas de conversión que, hoy por hoy, no están definidas.

En el ámbito de la Administración General del Estado, el paso de la contabilidad pública a la contabilidad nacional se realiza por un servicio especializado que puede sortear las dificultades prácticas del proceso. En el caso de otras Administraciones falta, hoy por hoy, un personal cualificado y unos mecanismos claros para realizar estas ta-

reas. José Barea ha propuesto, en relación con la contabilidad local, pero el problema es extensible a otras Administraciones, que por la IGAE se elabore un Manual de relaciones entre contabilidad pública y contabilidad local que facilite a los órganos locales encargados de elaborar, aprobar y ejecutar el presupuesto que las decisiones que están tomando se encuentran dentro del marco conceptual de cuentas públicas equilibradas establecido en la LGEP. Según mis noticias, al día de hoy se trabaja en los últimos retoques de este Manual, lo que sin duda supondrá un paso adelante.

Lo que no parece muy realista es pensar que el paso de contabilidad pública a contabilidad nacional se va a realizar con garantías si no se adoptan soluciones.

4.3. Las funciones del Tribunal de Cuentas en el proceso

Hemos tratado de mostrar en el punto anterior que en el ámbito público se requieren instrumentos adecuados y, entre ellos, un plan contable normalizado, aplicable a todo el sector público, en el que la información financiera vaya más allá de las formas jurídicas de los entes públicos y que aplique criterios uniformes y lo más ajustados que sea posible a los de la contabilidad nacional. Y hasta tanto ello se consiga hemos propugnado también la adopción de alguna solución transitoria.

Pero resulta igualmente vital la existencia de un control externo que aplicando los mismos principios evalúe la información de todas las Administraciones Públicas. Ya dijimos que la segunda de las condiciones para conseguir la transparencia era la verificación de la información económica por experto independiente, verificación que resulta tanto más necesaria cuanto los procesos de elaboración de la contabilidad nacional (lo que en términos vulgares se conoce como «la cocina») sean más opacos.

Y éste es un papel en el que el Tribunal de Cuentas resulta insustituible. En rigor, su control será el único sobre la contabilidad del Estado, pues la IGAE en esta tarea no actúa como órgano de control, sino como órgano de gestión (gestión contable) tanto de la contabilidad pública como de la nacional. Y sobre la contabilidad de las demás Administraciones Públicas, la función será compartida con los órganos de control externo autonómicos, pero en todo caso con una responsabilidad muy singular. Me refiero a la que le corresponde en la coordinación de las instituciones con competencias para realizar las citadas tareas de verificación. No basta con normas contables uniformes para todos los entes del sector público, sino que su control debe

ser, si no uniforme, al menos coherente. En este aspecto, el silencio normativo debería ser suplido de alguna manera por una cooperación voluntaria entre dichos órganos, y en ello el protagonismo competiría al Tribunal de Cuentas, en cuanto «supremo órgano fiscalizador».

Esta función de control contable será importante en cualquier situación, pero al día de hoy cobra una importancia singular que se mantendrá hasta tanto se normalice la contabilidad pública. Dicho control contable deberá extenderse a la comprobación de si se respeta la legalidad establecida por las leyes de estabilidad y, en particular, a si la contabilidad es veraz y se obtiene correctamente por todas las Administraciones su capacidad/necesidad de financiación. En esto el papel del Tribunal puede ser relevante e insustituible para evitar que las responsabilidades de una Administración por el incumplimiento sean trasladadas al Estado o a otra Administración. Por ello entendemos que si en algún ámbito está especialmente justificada una fiscalización horizontal es precisamente en relación con el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria de los distintos agentes y del conjunto de ellos.

Y finalmente cabe preguntarse qué tiene que decir el Tribunal de Cuentas en el proceso normalizador. Creo que debe hacer oír su voz. Tal vez sea el momento de elevar una Moción o Nota a las Cortes Generales sobre el particular. El momento no puede ser más oportuno, pues se está gestando en la Administración una nueva normativa contable pública que debería hacerse eco de los problemas que hemos planteado.

BIBLIOGRAFÍA

- BLASCO LANG, J. J.: «Exigencias de la estabilidad presupuestaria en los procedimientos y sistemas de control», *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 27/2001).
- GARCÍA NOVOA, C.: «Fundamento de la Ley de Estabilidad Presupuestaria», *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 27/2001.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: «El equilibrio presupuestario ante el ordenamiento jurídico». Colaboración en la obra *Marco jurídico-financiero del sector público: perspectivas de reforma*. Ministerio de Economía y Hacienda, 1986.

- MARTÍNEZ MANZANEDO, R.: «La IGAE de puertas adentro. Subdirección General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público» *Revista Cuenta con IGAE*, núm. 1/2001.
- : «Seguimiento de los objetivos previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria», *Revista Presupuesto y Gasto Público*, número 27/2001.
- ORDÓÑEZ SOLÍS, D.: «La gestión y el control de los Fondos estructurales europeos en España», *Revista del Poder Judicial*, núm. 63/2001
- MONTESINOS JULVE, V. «Situación y reforma de la contabilidad pública en España: Análisis desde una perspectiva autonómica», colaboración en la obra colectiva *La contabilidad y el control de la gestión pública*, Civitas. 2002.
- PASCUAL GARCÍA, J.: «Límites jurídicos al gasto público». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 259/2001
- : *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Ed. BOE. 3ª ed., 2002.