



UNIVERSIDAD DE BURGOS

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Privado

TESIS DOCTORAL

**ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y
SOSTENIBILIDAD FINANCIERA EN LAS
ENTIDADES LOCALES**

Francisco Javier Cuevas González
Burgos, 2012

ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA EN LAS ENTIDADES LOCALES

Francisco Javier Cuevas González

DIRECTOR: Prof. Dr. Amable Corcuera Torres
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Burgos

Departamento de Derecho Privado

A mis queridos hijos: Juan María, Carlota y Martina.

A Pilar y Juan, por su ejemplo constante, y

A Rocío, una inmensa deuda de gratitud.

ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOTENIBILIDAD FINANCIERA EN LAS ENTIDADES LOCALES

CAPITULO I INTRODUCCIÓN

Introducción	5
--------------------	---

CAPITULO II LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN GENERAL

1.- Fundamentos de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera: El Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea	
1.1. Introducción	14
1.2. El artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea	18
1.3. Primera etapa: El inicio. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Vertientes preventiva y correctiva	22
1.4. Segunda Etapa: La flexibilización del pacto: Incidencia en la normativa de la Unión Europea	32
1.5.- Tercera Etapa: La crisis económica: Medidas de reforzamiento del Pacto de Estabilidad y Crecimiento	38
1.6.- El Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria	44
1.7.- El desarrollo normativo de la estabilidad presupuestaria en España	46
2.- La constitucionalización en España de la Estabilidad Presupuestaria.	
2.1. La modificación de la Constitución Española de 1978: El nuevo artículo 135	54
2.2. El Derecho Comparado: Constitución Alemana	58
2.3. Aspectos fundamentales de la regulación constitucional	62

CAPITULO III AMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO DE LA LOEPSF PARA LAS ENTIDADES LOCALES

1. Consideraciones previas	84
2. Los sujetos obligados a la estabilidad presupuestaria en el SEC 95	93
3. Los Entes Locales en la Ley 7/85, de 2 de abril, y en el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales	108
4. El Sector Público Local no administrativo: Régimen Presupuestario	
4.1.- Régimen presupuestario de los Organismos Autónomos y de las Entidades Públicas Empresariales	112
4.2.- Las Sociedades Mercantiles	115
4.3.- Los Consorcios	117
4.4.- Otros entes	118
5. El inventario de entes locales. Delimitación y órganos competentes para la misma	119

CAPITULO IV

AMBITO DE APLICACIÓN OBJETIVO DE LA LOEPSF PARA LAS ENTIDADES LOCALES

1. El cumplimiento de la Estabilidad Presupuestaria: La capacidad o necesidad de financiación.

1.1. El Sistema Europeo de Cuentas: El SEC-95	125
1.2. Estructura del SEC 95	130
1.3. La Capacidad o Necesidad de Financiación	135
1.3.1. La Cuenta de Producción	144
1.3.2. Las Cuentas de Distribución y utilización de la Renta	151
1.3.2.A. Cuentas de distribución de la renta primaria.	
1.3.2.A.a. Cuenta de Explotación	152
1.3.2.A.b. Cuenta de la asignación de la renta primaria	156
1.3.2.A.b.1. Cuenta de renta empresarial	157
1.3.2.A.b.2. Cuenta de asignación de otra renta primaria	157
1.3.2.B. Cuenta de la distribución secundaria de la renta	163
1.3.2.C. Cuenta de distribución de la renta en especie	166
1.3.2.D. Cuenta de la utilización de la renta	168
1.3.2.D.a. Cuenta de utilización de la renta disponible	168
1.3.2.D.b. Cuenta de utilización de la renta disponible ajustada	170
1.3.3. La Cuenta de Capital	171
1.3.3.A. Cuenta de variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital	172
1.3.3.B. Cuenta de adquisiciones de activos no financieros	172
1.3.4. La Cuenta Financiera	182
1.4. El SEC 95 y las Entidades Locales. Ajustes a practicar	
1.4.1. El Devengo en el SEC 95	190
1.4.2. El Manual del Déficit del SEC 95	192
1.4.3. El Manual de la Intervención General de la Administración del Estado	194
1.4.3.A. Registro en contabilidad nacional de impuestos, cotizaciones sociales, tasas y otros ingresos	197
1.4.3.B. Tratamiento de las entregas a cuenta de impuestos cedidos y del fondo complementario de financiación y de financiación de asistencia sanitaria	200
1.4.3.C. Tratamiento de los intereses en contabilidad nacional	202
1.4.3.D. Inversiones realizadas por el sistema de abono total del precio. Inversiones realizadas por cuentas de Corporaciones Locales	203
1.4.3.E. Consolidación de transferencias entre Administraciones públicas	206
1.4.3.F. Tratamiento en contabilidad nacional de los ingresos obtenidos por la venta de acciones (privatización de empresas)	207
1.4.3.G. Tratamiento en contabilidad nacional de los dividendos y participación en beneficios	208
1.4.3.H. Ingresos obtenidos del Presupuesto de la Unión Europea	209
1.4.3.I. Operaciones de permuta financiera	210
1.4.3.J. Operaciones de ejecución y reintegro de avales	211

1.4.3.K. Tratamiento en contabilidad nacional de las aportaciones de capital a empresas públicas	211
1.4.3.L. Asunción y cancelación de deudas de empresas públicas	213
1.4.3.M. Gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al Presupuesto de Gastos de la Corporación Local	213
1.4.3.N. Tratamiento de las operaciones de censos	214
1.4.3.O. Otros ajustes no contemplados en el Manual de la IGAE	214
1.4.4. Conversión de los datos de carácter presupuestario al SEC 95	216
1.5. La estabilidad presupuestaria como equilibrio financiero	223
Anexo: Tabla resumen de ajustes	225

CAPITULO V

OTRAS CONSECUENCIAS DE LA LOEPSF PARA LAS ENTIDADES LOCALES

1.- La Regla de Gasto	
1.1.- Consideraciones previas	230
1.2.- Concepto y cuantificación	235
2.- El cumplimiento de la sostenibilidad financiera.	
2.1.- Consideraciones Previas. Régimen jurídico de las operaciones de crédito en las Entidades Locales	243
2.2.- La instrumentación de la sostenibilidad financiera	257
3.- Las medidas de gestión presupuestaria	
3.1.- El Marco Presupuestario a Medio Plazo	264
3.2.- El límite de Gasto no Financiero	270
3.3.- El Fondo de Contingencia	273
3.4.- Destino del "Superávit Presupuestario"	278
3.5.- El destino de los nuevos ingresos	281
4.- Consecuencias del incumplimiento de la LOEPSF	284
4.1.- Medidas preventivas	285
4.2.- Medidas correctivas	291
4.3.- Medidas coercitivas y de cumplimiento forzoso	307
5.- Consecuencias de la LOEPSF en el control interno de las entidades locales	314
6.- Incidencia de la normativa de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en los principios constitucionales de autonomía local y seguridad jurídica	
6.1.- El principio de autonomía local y la LOEPSF	327
6.2.- El principio de seguridad jurídica y la LOEPSF	344

CAPITULO VI

CONCLUSIONES

Conclusiones	349
BIBLIOGRAFIA	365

CAPITULO I

INTRODUCCION

Introducción

El anuncio planteado el 23 de agosto de 2011 por el entonces Presidente del Gobierno de España, Sr. Rodríguez Zapatero, de concretar y consensuar una proposición de ley de reforma constitucional, en la línea de reforzamiento de la consolidación definitiva de la Unión Económica y Monetaria, estableciendo una regla para garantizar la estabilidad presupuestaria en el medio y largo plazo, en relación tanto con el déficit estructural, como con la deuda, y que la citada regla vinculara a todas las administraciones públicas, supuso la consagración en sede constitucional del principio de estabilidad presupuestaria y del límite del volumen de deuda pública como consecuencia de la rápida reforma del art. 135 de la Constitución Española.

Ni el principio de estabilidad presupuestaria ni la limitación del volumen de la deuda suponen novedades en nuestro ordenamiento jurídico. El régimen de autorizaciones para concertar operaciones de crédito por las entidades locales, cuando se superara el límite del ciento diez por ciento de los derechos corrientes liquidados en el ejercicio anterior o se dedujera un ahorro neto negativo, ya estaba incluida en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TRLRHL, y por lo que respecta al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, el Boletín Oficial del Estado de fecha 13 de diciembre de 2.001, hace por tanto más de una década, publicó la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, en adelante LGEP, entre cuyos preceptos se consagraba el principio de estabilidad presupuestaria, siendo de aplicación directa a las Entidades Locales y, en consecuencia, la elaboración, ejecución y liquidación de los presupuestos generales de las mismas debían sujetarse a los postulados del cumplimiento de la estabilidad presupuestaria desde el ejercicio presupuestario de 2003 y posteriores.

No habían transcurrido cinco años cuando se publicó la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la LGEP (BOE de 27 de mayo de 2006) que si bien flexibiliza los criterios adoptados por la normativa modificada, aumenta el rigor en su aplicación para determinado grupo de entes locales (los del art. 111 del TRLRHL). El Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales, en adelante REP, y el TRLRHL antes citado, cerraban la normativa estatal en la materia.

Pero la reforma constitucional de 2011 contenía entre sus mandatos la exigencia de elaboración de una Ley Orgánica que regulara la distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones Públicas, los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que sobre uno y otro pudieran producirse; la metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural, y la responsabilidad de cada Administración Pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

Dicha Ley Orgánica se publicó el 30 de abril de 2012 bajo la denominación de Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en adelante LOEPSF, entrando en vigor el día siguiente al de su publicación, salvo los límites relativos a la instrumentación del principio de estabilidad presupuestaria y del principio de sostenibilidad financiera (arts. 11 y 13 respectivamente), cuya eficacia se posterga al 1 de enero de 2020 por exigencia asimismo constitucional.

Las remisiones a la normativa europea tanto por el art. 135 de la Constitución Española como sobre todo por la LOEPSF son continuas, por lo

que supone una exigencia añadida al intérprete jurídico que quiera profundizar en el estudio de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera.

En concreto y por lo que respecta al régimen presupuestario y contable de las entidades locales, junto a sus tradicionales principios y siguiendo los criterios que a su vez se han ido consolidando en el sector público local, ha ido ocupando un papel protagonista una normativa totalmente ajena y lejana al mismo: La contabilidad nacional. Más en concreto el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad, Reglamento (CE) nº 2223/96 del Consejo, de 25 de junio, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad, en adelante SEC 95. Dicho Reglamento, a parte de su gran extensión, responde más a criterios económicos y estadísticos que a criterios de ejecución de presupuesto y de contabilidad locales, por lo que junto a las dificultades propias del trabajo que en cuanto al presupuesto y la contabilidad se generan en el día a día, se añaden otros importados de la normativa de la Unión Europea, por cuanto responden a criterios y metodologías distintas.

Todo ello ha de ser completado y coherente con el carácter heterogéneo y cuantitativo de los entes locales que hace que los criterios sobre la aplicación de dicha normativa esté revestido aún más, si cabe, de menor homogeneidad.

Por todo ello parece oportuno plantear como tema de trabajo el estudio de la “Estabilidad Presupuestaria y la Sostenibilidad Financiera” desde la óptica local, de su normativa y de su práctica, e intentar generar un vínculo de conexión que provoque un entendimiento entre la normativa local y la norma extraña del SEC 95. La propia Intervención General de la Administración del Estado, consciente de la dificultad que ello entraña, publicó en el año 2006 un Manual sobre el cálculo del déficit en las Entidades Locales, con el fin de dar luz sobre la materia. No obstante, y dándole el justo valor, importante como

manual de consulta, que el mismo conlleva, su carácter no vinculante ha propiciado que las entes locales hayan vivido ajenas a tal normativa, máxime teniendo en cuenta la coyuntura económica que existe actualmente.

Todo ello justifica un estudio más pormenorizado sobre la Estabilidad Presupuestaria y la Sostenibilidad Financiera desde la óptica de los Presupuestos de las Entidades Locales, desde los distintos entes que se integran dentro del Sector Público Local y desde las nuevas figuras jurídicas que se contienen en la LOEPSF, tales como la regla de gasto, los marcos presupuestarios a medio plazo, el límite de gasto no financiero, el fondo de contingencia, el destino del “superávit” presupuestario, así como los mecanismos preventivos, correctivos y coercitivos por el incumplimiento de los objetivos correspondientes por las entidades locales.

Asimismo, y como consecuencia de lo anterior, el papel de los Interventores Generales de las Entidades Locales ha de venir reforzado por cuanto son los llamados a garantizar el cumplimiento de los objetivos por parte de las Entidades Locales, no sólo con la emisión de los correspondiente informes, sino como auténticos órganos de control independiente y autónomo, punto éste que viene apoyado por el texto del Anteproyecto de Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

La estructura del trabajo responde a los planteamientos realizados. Se diferencian seis capítulos:

- Introducción, cuyo contenido responde al objeto de la tesis, su justificación y metodología.
- La Estabilidad Presupuestaria en general.
- Ámbito de aplicación subjetivo de la LOEPSF para las Entidades Locales.
- Ámbito de aplicación objetivo de la LOEPSF para las Entidades Locales.

- Otras consecuencias de las LOEPSF para las Entidades Locales.
- Las conclusiones.

Terminando el trabajo con la bibliografía utilizada.

El Capítulo II, denominado “La Estabilidad Presupuestaria en general”, contempla el germen de la normativa sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, que no es otro que la normativa de la Unión Europea. En efecto, tanto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su art. 126, como el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, integrado éste último por la Resolución sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, que definitivamente se adoptó por el Consejo Europeo de Ámsterdam, el 17 de junio de 1.997, el Reglamento (CE) nº 1466/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y coordinación de las políticas económicas y el Reglamento (CE) nº 1467/97, del Consejo de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo, exigen que los Estados miembros no presenten déficit excesivos. La evolución de estos Reglamentos ha ido de la mano de la situación político-económica de la Unión Europea, flexibilizándose en el año 2005 y haciéndose más estrictos en el año 2011, para situarnos en el escenario jurídico actual con el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Europea.

Fue precisamente la exigencia del Pacto Fiscal Europeo la que condicionó la reforma constitucional del art. 135 y la publicación de la LOEPSF. De ahí que en este capítulo se realice un estudio de dicha reforma, con alusión al derecho comparado, en concreto la Ley Fundamental de Bonn, y los aspectos fundamentales de dicha regulación constitucional.

El Capítulo III, “Ámbito de aplicación subjetivo de la LOEPSF para las Entidades Locales”, recoge la clasificación que desde la normativa europea, en concreto el SEC 95 se impone por exigencia de la LOEPSF, por lo que se

analiza desde la óptica local los criterios asentados por dicha normativa, para trasladarlos a la esfera presupuestaria y contable de los mismos y la importancia que dicha clasificación conlleva a la hora de la aplicación de los preceptos de la LOEPSF.

El Capítulo IV, “Ámbito de aplicación objetivo de la LOEPSF para las Entidades Locales”, el más extenso de todos ellos, recoge en un primer apartado los postulados del SEC 95 para ponerlas en consonancia con la normativa local, analizando desde un punto de vista jurídico, con la dificultad que ello conlleva, el flujograma de las cuentas que integran el SEC 95 para las Administraciones Públicas para darles una traducción desde la normativa presupuestaria y contable de las Entidades Locales. Asimismo se hace referencia a los ajustes que se han de practicar para que los conceptos recogidos en ambas normativas y el devengo de las distintas operaciones sean, si bien no exactas, sí aproximadas en términos de capacidad/necesidad de financiación, concepto éste esencial para poder estudiar la prohibición del déficit estructural de las Administraciones Públicas, o el equilibrio en el caso de las Entidades Locales, aludiendo tanto al Manual del Déficit del SEC 95 publicado por EUROSTAT-Comisión Europea, como al publicado por la Intervención General de la Administración del Estado.

El Capítulo V, “Otras consecuencias de la LOEPSF para las Entidades Locales”, se dedica al estudio de las nuevas figuras jurídico presupuestarias aplicables a las entidades locales por exigencia de la LOEPSF: La regla de gasto, el cumplimiento de la sostenibilidad financiera con el límite de volumen de deuda pública, las medidas de gestión presupuestaria y el nuevo marco establecido para los supuestos de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y regla de gasto concretados en las medidas preventivas correctivas y coercitivas, siguiendo un esquema similar al establecido en la normativa europea.

La nueva regulación ha de venir de la mano con el reforzamiento del papel de los Interventores Generales en las Corporaciones Locales con el fin de que se cumpla con los objetivos propuestos, por lo que se ha incorporado un apartado específico para recoger dicha pretensión.

Y concluye dicho capítulo con el análisis de la incidencia sobre los principios constitucionales de autonomía local y de seguridad jurídico de la normativa cristalizada en la LOEPSF bajo la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Termina el trabajo con las conclusiones extraídas de la tesis, así como la bibliografía utilizada.

La metodología de trabajo a seguir tiene como objetivo conseguir la coordinación entre la normativa presupuestaria y contable de las entidades locales en el marco del SEC 95 con el fin de poder evaluar el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria y de responder de manera eficaz y plenamente adaptada a dicha normativa por parte de los entes locales.

En la consecución de dicho objetivo ocupan un campo preferente las fuentes propias de toda materia jurídica: el derecho positivo, la jurisprudencia y la doctrina científica y administrativa. Será precisamente la materia a estudiar la que aconsejará su selección e intensidad, de modo que tomando como partida el derecho positivo, su interpretación y valoración ha de realizarse con fundamento en las resoluciones jurisprudenciales y las opiniones doctrinales.

Es de destacar la labor a realizar con el objetivo de dar respuesta jurídica a aquellas lagunas puestas de manifiesto en la norma española, así como la propuesta de soluciones en aquellos aspectos que se considere que dicha norma sea incompleta, sobretodo en el caso de la confluencia de la normativa

presupuestaria y contable aplicable a las entidades locales y el SEC 95 bajo cuyos postulados ha de ser realizada la evaluación de la estabilidad presupuestaria.

Junto a ello, se realiza la aportación del autor contribuyendo al estudio con los años de ejercicio de su profesión como Interventor-Tesorero de Administración Local, dando inmediatez a las reflexiones que se realizan desde la óptica del trabajo del día a día.

CAPITULO II

LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN GENERAL

1.- Fundamentos de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera: El Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea.

1.1. Introducción

La finalidad del presente capítulo es analizar cuál es el germen jurídico de la LOEPSF. Para ello, con el fin de fundamentar la estabilidad presupuestaria tal y como se ha planteado en nuestra normativa interna, ya desde la LGEP, hasta la regulación actual, hemos de acudir al ordenamiento jurídico europeo, toda vez las líneas marcadas por éste van a condicionar la regulación jurídica en nuestro país. En este sentido, el art. 126¹ del Tratado de

¹ Artículo 126

(antiguo artículo 104 TCE)

1. Los Estados miembros evitarán déficits públicos excesivos.

2. La Comisión supervisará la evolución de la situación presupuestaria y del nivel de endeudamiento público de los Estados miembros con el fin de detectar errores manifiestos. En particular, examinará la observancia de la disciplina presupuestaria atendiendo a los dos criterios siguientes:

a) si la proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto sobrepasa un valor de referencia, a menos:

– que la proporción haya descendido sustancial y continuadamente y llegado a un nivel que se aproxime al valor de referencia,

– que el valor de referencia se sobrepase sólo excepcional y temporalmente, y la proporción se mantenga cercana al valor de referencia;

b) si la proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto rebasa un valor de referencia, a menos que la proporción disminuya suficientemente y se aproxime a un ritmo satisfactorio al valor de referencia.

Los valores de referencia se especifican en el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo a los Tratados.

3. Si un Estado miembro no cumpliera los requisitos de uno de estos criterios o de ambos, la Comisión elaborará un informe, en el que también se tendrá en cuenta si el déficit público supera los gastos públicos de inversión, así como todos los demás factores pertinentes, incluida la situación económica y presupuestaria a medio plazo del Estado miembro.

La Comisión también podrá elaborar un informe cuando considere que, aun cumpliéndose los requisitos inherentes a los criterios, existe el riesgo de un déficit excesivo en un Estado miembro.

4. El Comité Económico y Financiero emitirá un dictamen sobre el informe de la Comisión.

5. Si la Comisión considerare que un Estado miembro presenta o puede presentar un déficit excesivo, remitirá un dictamen a dicho Estado miembro e informará de ello al Consejo.

6. El Consejo, sobre la base de una propuesta de la Comisión, considerando las posibles observaciones que formule el Estado miembro de que se trate, y tras una valoración global, decidirá si existe un déficit excesivo.

7. Cuando el Consejo, de conformidad con el apartado 6, decida declarar la existencia de un déficit excesivo, adoptará sin demora injustificada, sobre la base de una recomendación de la Comisión, las recomendaciones dirigidas al Estado miembro de que se trate para que éste ponga fin a esta situación en un plazo determinado. Salvo lo dispuesto en el apartado 8, dichas recomendaciones no se harán públicas.

8. Cuando el Consejo compruebe que no se han seguido efectivamente sus recomendaciones en el plazo fijado, el Consejo podrá hacerlas públicas.

9. Si un Estado miembro persistiere en no llevar a efecto las recomendaciones del Consejo, éste podrá decidir que se formule una advertencia a dicho Estado miembro para que adopte, en un plazo determinado, las medidas dirigidas a la reducción del déficit que el Consejo considere necesaria para poner remedio a la situación.

En tal caso, el Consejo podrá exigir al Estado miembro de que se trate la presentación de informes con arreglo a un calendario específico para examinar los esfuerzos de ajuste de dicho Estado miembro.

10. En el marco de los apartados 1 a 9 del presente artículo, no podrá ejercerse el derecho de recurso previsto en los artículos 258 y 259.

11. Si un Estado miembro incumpliere una decisión adoptada de conformidad con el apartado 9, el Consejo podrá decidir que se aplique o, en su caso, que se refuerce una o varias de las siguientes medidas:

- exigir al Estado miembro de que se trate que publique una información adicional, que el Consejo deberá especificar, antes de emitir obligaciones y valores,
- recomendar al BEI que reconsidere su política de préstamos respecto al Estado miembro en cuestión,
- exigir que el Estado miembro de que se trate efectúe ante la Unión un depósito sin devengo de intereses por un importe apropiado, hasta que el Consejo considere que se ha corregido el déficit excesivo,
- imponer multas de una magnitud apropiada.

El Presidente del Consejo informará al Parlamento Europeo acerca de las decisiones tomadas.

12. El Consejo derogará algunas o la totalidad de sus decisiones o recomendaciones mencionadas en los apartados 6 a 9 y 11 cuando considere que el déficit excesivo del Estado miembro en cuestión se ha corregido. Si anteriormente el Consejo hubiere hecho públicas sus recomendaciones, hará, en cuanto haya sido derogada la decisión adoptada en virtud del apartado 8, una declaración pública en la que se afirme que el déficit excesivo ha dejado de existir en el Estado miembro en cuestión.

13. Por lo que respecta a las decisiones o recomendaciones del Consejo mencionadas en los apartados 8, 9, 11 y 12, el Consejo se pronunciará sobre la base de una recomendación de la Comisión.

Cuando el Consejo adopte las medidas contempladas en los apartados 6 a 9, 11 y 12, el Consejo se pronunciará sin tomar en consideración el voto del miembro del Consejo que represente al Estado miembro de que se trate.

La mayoría cualificada de los demás miembros del Consejo se definirá de conformidad con la letra a) del apartado 3 del artículo 238.

14. En el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo anejo a los Tratados se recogen disposiciones adicionales relacionadas con la aplicación del procedimiento descrito en el presente artículo.

El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Banco Central Europeo, adoptará las disposiciones apropiadas que sustituirán al mencionado Protocolo.

Funcionamiento de la Unión Europea, en adelante TFUE, en su versión consolidada publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea C 83, de 20 de marzo de 2010, (antiguo art. 104 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea)², contempla el mandato para los Estados Miembros de evitar déficits públicos excesivos. La citada disposición junto a la obligación de coordinación y supervisión de las políticas económicas de los Estados Miembros en el seno del Consejo, por mor del art. 99 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (art. 121 TFUE), son la base del nacimiento del denominado Pacto de Estabilidad y Crecimiento³.

El citado compromiso de mínimos, por tanto, se erigió en fundamento del control de las finanzas de los países de la Unión Económica y Monetaria que derivó en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Éste nace a iniciativa del Ministro de Finanzas Alemán, Theo Waigel, en vísperas del Consejo Europeo de Madrid, en diciembre de 1.995. El acuerdo se alcanza en el Consejo Europeo de Dublín, de diciembre de 1.996, que invitó al Consejo de Economía y Finanzas de la Unión, a elaborar una Resolución sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, que definitivamente se adoptó por el Consejo Europeo de Ámsterdam, el 17 de junio de 1.997 (Diario Oficial nº C236 de 02/08/1997, p. 0001-0002).

Sin perjuicio de las restantes disposiciones del presente apartado, el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, fijará normas de desarrollo y definiciones para la aplicación de las disposiciones del mencionado Protocolo.

² Con el fin de dar claridad a la numeración de los artículos del tratado, vamos a utilizar las siguientes abreviaturas:

- TCE, para el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.
- TFUE, para el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tras el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007, que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009.

³ Así lo entiende BOSCH FERRER, F., "Estabilidad Presupuestaria y Haciendas Locales, Un problema sobrevenido", Revista de Estudios Locales, Nº 64, 2003, p. 17.

Dicho pacto se incardina dentro de la tercera fase de la Unión Europea⁴ con el fin de evitar que las políticas presupuestarias de los distintos países pudieran restar confianza en la estabilidad económica de la zona euro.

Dos son los pilares fundamentales de dicho Pacto:

- La presentación de los programas de estabilidad por los distintos Estados miembros de la zona Euro, que conlleva la supervisión por parte del Consejo de los mismos, lo que constituye la llamada vertiente preventiva.

- Y el procedimiento de déficit excesivo o vertiente correctiva.

Lo anterior se plasma en un cuerpo normativo, que está constituido por los siguientes textos:

- 1) La Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto de estabilidad y crecimiento de Ámsterdam, 17 de junio de 1.997. (Diario Oficial nº C236 de 2/8/1997).
- 2) Resolución del Consejo Europeo sobre crecimiento y empleo de Ámsterdam, de 16 de junio de 1997 (Diario Oficial nº C236 de 2/8/1997).
- 3) El Reglamento (CE) nº 1466/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y coordinación de las políticas económicas (Diario Oficial nº L209 de 2/8/1997).
- 4) El Reglamento (CE) nº 1467/97, del Consejo de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo. (Diario Oficial nº L209 de 2/8/1997).

⁴ La tercera fase de la Unión Económica y Monetaria comenzó el 1 de enero de 1.999. Sucintamente, en la misma se produjo la fijación irrevocable de los tipos de conversión, la introducción del euro, la ejecución de la política monetaria única por parte del Sistema Europeo de Bancos Centrales, la entrada en vigor del mecanismo de tipos de cambio europeo (MTC II) y la entrada en vigor del Pacto de Estabilidad y Crecimiento que estamos analizando.

De este cuerpo normativo, vamos a centrar nuestro estudio en la Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, en los Reglamentos nº 1466/97 y 1467/97, y en las modificaciones operadas sobre ellos. El análisis se va a desarrollar de una manera progresiva, tal como se han producido las reformas en los citados reglamentos, toda vez que son fundamento y explicación de las modificaciones que han sufrido la normativa sobre estabilidad presupuestaria en nuestro ordenamiento jurídico.

Junto a ello, y como preámbulo del mismo, parece oportuno comenzar haciendo una referencia sucinta al art. 126 del actual Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo art. 104 TCE)

1.2. El Artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El citado artículo fue introducido en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea por el Tratado de Maastricht de 7 de febrero de 1992, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de noviembre de 1993⁵. Aunque sea adelantar cuestiones que después se analizarán con ocasión del estudio de la normativa española, resulta evidente que de la simple lectura⁶ del apartado 1 del citado artículo se deduce que el Tratado, a priori, no prohíbe que un estado miembro tenga déficit⁷. Es por tanto una situación admisible que un Estado

⁵ El artículo original fue el 104C. Es preciso recordar que el Tratado de Maastricht tiene cinco objetivos esenciales: reforzar la legitimidad democrática de las instituciones, mejorar la eficacia de las mismas, desarrollar el aspecto social de la Comunidad, instituir una política exterior y de seguridad común, y, la más importante a los efectos que nos ocupan, instaurar una unión económica y monetaria.

⁶ Véase nota 1.

⁷ Ya analizaremos en el apartado 2 de este capítulo, con ocasión de la Reforma Constitucional del año 2011, la naturaleza jurídica del déficit, y los problemas de interpretación jurídica que puede generar la diferencia entre el déficit estructural y el déficit coyuntural.

presente dicha circunstancia. Es el calificativo "excesivo" el que da consistencia al mandato contenido en dicho apartado, toda vez la definición de dicho déficit va a gravitar bajo dos valores de referencia:

- Situación Presupuestaria: La proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto⁸.
- Nivel de endeudamiento: La proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto.

Dichos valores de referencia vienen recogidos en el Protocolo nº 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo.

Junto a ello, el propio artículo recoge una serie de excepciones fundamentadas en conceptos jurídico-económicos indeterminados, que se desarrollan en los Reglamentos a que antes se ha hecho referencia, y que van a ser el centro de la regulación del procedimiento del déficit excesivo: déficit y deuda, principalmente, al que habrá que añadir las excepciones a los valores de referencia, gastos públicos de inversión (en relación con la denominada regla de oro, en virtud de la que habrá que analizar si el déficit supera dichos gastos) y qué se entiende por riesgo de déficit excesivo, principalmente.

Por su parte, el citado artículo regula un complejo procedimiento en el que la Comisión, El Consejo y el Comité Económico Financiero han de emitir, informes, dictámenes, decisiones, recomendaciones y advertencias, en los supuestos de déficit excesivo e incluso ante la existencia de un riesgo de déficit. No es el objeto del presente trabajo analizar dicho procedimiento. De modo esquemático, podemos resumirlos en las siguientes etapas:

⁸ Respecto a qué hemos de entender por producto interior bruto, podemos seguir a SAMUELSON, PAUL. A y NORDHAUS, WILLIAM. D., *Economía*, Editorial MacGrawHill, Edición Decimoctava, México, 2006, p. 411, lo conceptúa como "la suma de los valores monetarios del consumo (C), la inversión bruta (I), las compras del Gobierno de bienes y servicios (G), y las exportaciones netas (X) producidas en un país durante un determinado año".

- Informe de la Comisión si un Estado no cumple uno o ambos valores de referencia. Dicho informe también se emitirá si existiera un riesgo de déficit excesivo.

- Remisión por la Comisión del dictamen al Estado miembro y al Consejo.

- Decisión del Consejo sobre la existencia del déficit excesivo.

- Adopción por el Consejo de recomendaciones (sobre la base de una recomendación de la Comisión), dirigidas al Estado Miembro.

- Ante la persistencia en no llevar a cabo las recomendaciones por el Estado Miembro, emisión de una advertencia por parte del Consejo.

- Ante el incumplimiento de dicha advertencia, el Consejo podrá decidir:
 - Obligar al Estado miembro a que publique información adicional antes de emitir obligaciones y bonos.
 - Recomendar al Banco Europeo de Inversiones que reconsidere la política de préstamos ante ese Estado miembro.
 - Exigir un depósito sin intereses.

- Imponer multas.

En cualquier momento el Consejo podrá derogar sus decisiones o recomendaciones si el déficit excesivo se hubiere corregido.

En cualquier caso, hay que resaltar que la complejidad del procedimiento tanto en su vertiente preventiva como correctiva lo han hecho claramente

ineficaz⁹. Además, dicho precepto, en cuanto a las excepciones que contempla, ha gozado de una extraordinaria falta de credibilidad¹⁰.

Tal como ha quedado dicho, el análisis de la normativa europea se va a analizar de manera progresiva teniendo en cuenta, siguiendo criterios fijados por la doctrina¹¹, tres fases que podemos distinguir en la normativa europea:

- Una primera fase correspondiente al inicio del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.
- Una segunda fase de flexibilización del citado Pacto.
- Una tercera fase, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento ante la crisis económica y financiera¹².

Veamos, siguiendo el esquema antedicho, la evolución del Pacto de Estabilidad y Crecimiento en la normativa europea.

⁹ Se puede tener un listado de los procedimientos abiertos en la siguiente dirección: http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/deficit/index_en.htm.

¹⁰ En este sentido, PEREZ DE VEGA, L. M^ª.: "Los mecanismos de garantía y el nuevo régimen de sanciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento tras su reforma", de próxima publicación en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*.

¹¹ PEREZ DE VEGA, L. M^ª, óp. cit, distingue entre PEC I, PEC II, y PEC III; asimismo, CORCUERA TORRES, A., "Marco Español de Planificación Presupuestaria, Estabilidad y concreción de las medidas", de próxima publicación, que a su vez remite a DASÍ GONZÁLEZ, R.M^ª.: "El Pacto de Estabilidad y Crecimiento ante la crisis. Determinación y seguimiento del déficit público de los Estados miembros de la Unión Europea", en *Revista Española de Control Interno*, nº 39, septiembre, 2011, págs. 65 a 105.

¹² Fuente: R. Fernández Llera, Universidad de Oviedo

1.3. Primera Etapa: El inicio. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Vertientes preventiva y correctiva.

La Resolución del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, cuya aprobación se hizo en el seno del Consejo Europeo¹³ de Ámsterdam de 17 de junio de 1997¹⁴, poniendo de manifiesto la importancia de garantizar la disciplina presupuestaria en el marco de la Unión Económica y Monetaria, y a salvo la responsabilidad de cada uno de los Estados Miembros de sus correspondientes políticas presupuestarias nacionales, contiene unas disposiciones de carácter preventivo y otras de carácter disuasorio cuyo objetivo último es conseguir situaciones presupuestarias saneadas próximas al equilibrio o con superávit. Este es precisamente el fundamento inmediato de la Estabilidad Presupuestaria: Ya no sólo evitar déficits excesivos, sino orientar la política presupuestaria hacia el equilibrio o superávit.

Para ello contempla una serie de “orientaciones”¹⁵ (llama la atención la expresión utilizada, si bien no hemos de olvidar que nos encontramos en la

¹³ Véase, DR. KLAUS-DIETER BORCHARDT, *El ABC del Derecho de la Unión Europea*. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Luxemburgo. 2011. Archivo disponible en la web. : No se debe confundir el Consejo Europeo con el Consejo de la Unión Europea. La función del primero consiste en definir las orientaciones políticas generales para la actuación de la UE. La realización de sus funciones se traduce en la toma de decisiones políticas de principio o en la formulación de directrices y mandatos para la labor del Consejo o de la Comisión Europea.

Por su parte, el Consejo de la Unión Europea ostenta como principal misión legislar, misión que desempeña en el marco del procedimiento de codecisión conjuntamente con el Parlamento Europeo. Asimismo, el Consejo se encarga de coordinar las políticas económicas de los Estados miembros. Además, el Consejo establece, sobre la base de una propuesta de la Comisión Europea, el proyecto de presupuesto, que, no obstante, debe ser aprobado por el Parlamento Europeo

¹⁴ La naturaleza del Pacto de Estabilidad y Crecimiento no es clara: Véase RUIZ ALMENDRAL, V., *Estabilidad Presupuestaria y Gasto Público en España*, La Ley, Madrid, 2009, p.82.

¹⁵ DR. KLAUS-DIETER BORCHARDS, óp. cit., p. 103 : "Los autores de las resoluciones son el Consejo Europeo, el Consejo y el Parlamento Europeo. En las resoluciones se expresan las opiniones e intenciones comunes relativas al desarrollo general de la integración, así como sobre misiones concretas dentro y fuera de la UE."

esfera de las relaciones internacionales) destinadas a los Estados Miembros, a la Comisión y al propio Consejo.

Respecto a los Estados Miembros, hemos de distinguir tres bloques de "orientaciones" en relación con la mayor o menor vinculación jurídica de sus normas:

- Un primer bloque que contiene los compromisos por parte de los Estados miembros que reafirman el carácter internacional de la Resolución tal como antes se ha aludido:
 - 1) Se comprometen a respetar el objetivo presupuestario a medio plazo, consistente en conseguir situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o con superávit (se corresponde con el número 1) ¹⁶.
 - 2) Se comprometen a adoptar las medidas correctoras que estimen necesarias en materia de presupuesto para conseguir dichos fines (punto 3).
 - 3) Se comprometen a no acogerse al art. 2.3 del Reglamento del Consejo relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo, salvo que se encuentren en un período de grave recesión (punto número 7).

- Un segundo bloque, con mayor obligatoriedad aunque sin perder el carácter de "orientaciones"¹⁷, que se contienen en la Resolución:
 - 1) Cuando reciban información que señale un riesgo de déficit excesivo, los Estados Miembros pondrán en marcha sin demora los ajustes presupuestarios oportunos (punto 4).

¹⁶ Entre paréntesis hacemos referencia a los puntos en que se divide la Resolución sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

¹⁷ Deriva de la propia redacción de la Resolución del Pacto de Estabilidad y Crecimiento a la hora de definir dichas orientaciones.

- 2) Asimismo, corregirán los déficits excesivos tan pronto como sea posible, una vez que éstos se hayan producido, con un plazo de no más del año siguiente al de la identificación del déficit excesivo (punto 5).
- Un tercer bloque formulado en términos de escasa técnica jurídica:
 - 1) Invitación a los Estados Miembros a hacer públicas las recomendaciones efectuadas por el Consejo con base en el apartado 4 del art. 121 TFUE (art. 99 TCE).
 - 2) Invitación de hacer públicas las recomendaciones con base en el apartado 7 del art. 126 TFUE.

Parecido esquema se sigue en la definición de las normas aplicables a la Comisión:

- Mandato respecto al ejercicio de su derecho de iniciativa y a la presentación de informes, dictámenes y recomendaciones necesarios para dar cumplimiento a los artículos 121 y 126 TFUE.
- Compromiso respecto a la elaboración del informe del apartado 3 del art. 126, que supone la presentación por escrito ante el Comité Económico y Financiero de las razones que a la Comisión le asistan cuando no considere excesivo un déficit del 3 % de PIB; a emitir una recomendación, a solicitud del Consejo, sobre la existencia o no de déficit excesivo.

Continuando con el examen de la Resolución objeto de estudio, el mismo guión se repite respecto a las orientaciones emanadas para el Consejo de la Unión Europea:

- Compromiso de aplicar todos los elementos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento e invitación a exponer siempre por escrito las razones que justifiquen su decisión de no actuar, cuando esto ocurra, y, en este caso, a hacer públicos los votos emitidos por cada Estado.
- Impondrá sanciones si un Estado miembro deja de tomar las medidas necesarias para corregir una situación de déficit excesivo. Exigirá, si decide imponer sanciones a un Estado miembro, un depósito sin devengo de intereses, el cual, convertirá en multa transcurridos dos años sin haber corregido la situación de déficit excesivo.

Una vez analizadas las implicaciones que la Resolución sobre El Pacto de Estabilidad y Crecimiento conllevó, a sabiendas de su escasa relevancia jurídica, es el momento ahora de analizar la normativa, ya vinculante, que se derivó de la citada Resolución; en concreto se materializó en el Reglamento (CE) nº 1466/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas (en adelante lo denominaremos Reglamento UE Preventivo), que se correspondería con lo que denominamos a la hora de fijar los pilares básicos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, Vertiente Preventiva, y por otra en el Reglamento (CE) nº 1467/07 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo, (que pasaremos a denominar Reglamento UE Correctivo), y que se corresponde con la denominada Vertiente Correctiva.

Veamos el primero de ellos, que como ha quedado dicho, se incardina en la Versión Preventiva. El Reglamento UE Preventivo, regula el contenido, la presentación, el examen y seguimiento de denominados programas de estabilidad (también de los de convergencia)¹⁸. El fundamento, tal como

¹⁸ La diferencia esencial de los programas de estabilidad y convergencia radicaba en que los primeros habrían de ser adoptados por los países que hubieren adoptado la moneda única,

adelantamos, reside en la supervisión multilateral residenciada en el Consejo, tal como viene recogido en el art. 121 apartado 3 del TFUE.

El contenido del citado programa de estabilidad, obligación de los Estados Miembros Participantes (según el propio Reglamento, “aquellos Estados miembros que hayan adoptado la moneda única conforme a lo dispuesto en el Tratado ”), viene recogido en el apartado segundo de su artículo tercero:

- Objetivo a medio plazo en términos de situación presupuestaria próxima al equilibrio o superávit, y la tendencia prevista para la proporción de la deuda pública en términos relativos del PIB¹⁹.
- La evolución económica esperada y variables económicas importantes (gasto público de inversión, PIB real, empleo e inflación).
- Medidas presupuestarias y de política económica adoptadas o a adoptar.
- Análisis de los efectos producidos en la situación presupuestaria y en la deuda por un cambio en los supuestos económicos planteados.

Esta información vendrá referida al año anterior, al corriente y, al menos, a los tres años siguientes.

El plazo de presentación del primer programa de estabilidad finalizó el 1 de marzo de 1.999 y debían presentarse programas actualizados con periodicidad anual. Tanto unos como los otros habían de ser públicos.

El Consejo, en el primer programa de estabilidad presentado por cada uno de los Estados miembros participantes habría de examinar, a la luz de los informes de la Comisión y del Comité Económico y Financiero:

mientras que los programas de convergencia, tendrán que ser presentados por los países que no hubieran adoptado dicha moneda.

¹⁹ Este ha sido uno de los aspectos, que como tendremos ocasión de analizar, ha sido modificado.

- si el objetivo presupuestario a medio plazo establecido en los mismos aporta un margen de seguridad para evitar que se produzca un déficit excesivo,
- si los supuestos económicos son realistas y
- si las medidas del programa de estabilidad facilitan una coordinación más estrecha de las políticas económicas.

Dicho examen no durará más de dos meses, emitiendo un dictamen sobre los mismos.

En relación con los programas actualizados, su examen corresponde al Comité Económico y Financiero, con base en el análisis de la Comisión. En este caso el examen por el Consejo no es imperativo, si bien puede realizarlo.

En cualquier caso, el papel del Consejo en esta materia es el de “Vigilante” de la aplicación de los programas de estabilidad, toda vez que ha de detectar si existen desviaciones importantes del mismo, según la información aportada por los Estados miembros, y los informes de la Comisión y del Comité Económico Financiero, formulando recomendación al Estado miembro, en un primer momento con el fin de alertar de dicha desviación, y, si persistiera, para que adoptara con prontitud medidas correctoras para evitarla.

La sección tercera del Reglamento objeto de estudio recoge la normativa correspondiente a los Programas de Convergencia, cuyos destinatarios son los Estados miembros no participantes, o sea, aquellos miembros que no hayan adoptado la moneda única. Por ello, y dado que se desvía del objeto del presente trabajo no va a ser objeto de atención.

Por lo que respecta a la Vertiente Correctiva, jurídicamente se ha materializado en el denominado Reglamento UE Correctivo, según la nomenclatura fijada anteriormente.

Para el estudio de este Reglamento hay que tener en cuenta, además, el Protocolo anexo al Tratado Constitutivo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo y asimismo, había que tener en cuenta a la sazón, el Reglamento (CE) nº 3605/93 del Consejo, de 22 de noviembre de 1993, relativo a la aplicación del protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo²⁰, anejo al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En primer lugar, el Protocolo anexo sobre el déficit excesivo define los valores de referencia a que hace mención el apartado 2 del art. 126 del TFUE²¹. Asimismo contiene una serie de definiciones, cuyo denominador común es la remisión al sistema europeo de cuentas económicas integradas. Como ya tendremos ocasión de estudiar, este sistema europeo de cuentas se erige en una de las piezas principales de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria de 2001, y de la LOEPSF, no sólo por el cómputo de la capacidad o necesidad de financiación, sino también por la delimitación del ámbito subjetivo en cuanto a la aplicación de dicha ley. Dichas definiciones hacen referencia a conceptos de índole económica²², que, no obstante, tienen que ser integradas desde el

²⁰ Derogado mediante Reglamento (CE) 479/2009, del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

²¹ Dichos valores se fijan en el:

- 3 % en la proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto a precios de mercado.
- 60 % en la proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto a precios de mercado.

²² Aunque sea adelantar conceptos que veremos a lo largo del presente trabajo, dichas tales definiciones se recogen en su artículo 2 en los siguientes términos:

- Público, lo perteneciente a 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 sistema europeo de cuentas económicas integradas,
- Déficit, el volumen de endeudamiento neto, con arreglo a la definición del sistema europeo de cuentas económicas integradas. En el anexo V del SEC 95, lo define como el saldo contable capacidad/necesidad de financiación de las Administraciones Públicas, siendo ésta la definición que a los efectos del déficit público excesivo, y por ende, a la estabilidad presupuestaria vamos a utilizar.
- Inversión, la formación bruta de capital fijo, tal como se define en el sistema europeo de cuentas económicas integradas. Contempla las adquisiciones de activos fijos menos las

punto de vista jurídico con el fin de coordinar y dar respuesta a las cuestiones que se susciten tal como se estudiará a lo largo del presente trabajo.

Por lo que respecta al Reglamento UE Correctivo, recogiendo las disposiciones para acelerar y clarificar el procedimiento de déficit excesivo, comienza su regulación definiendo qué se entiende por déficit público excepcional y temporal²³:

- Cuando se produzca una circunstancia inusual sobre la que el Estado miembro no tenga ningún control.
- Cuando obedezca a una grave recesión económica.
- Cuando las previsiones facilitadas por la Comisión indiquen que cuando acabe la circunstancia inusual o la recesión económica, el déficit se situará de nuevo por debajo del valor de referencia.

La sección segunda, por su parte, recoge los plazos en los que la Comisión, el Comité Económico y Financiero y el Consejo tendrán que emitir los informes y dictámenes ordenados en el artículo 104 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, o en su caso para que el Estado afectado adopte las medidas oportunas o para la imposición de sanciones.

La suspensión del procedimiento de déficit excesivo (sección tercera) se producirá, cuando se adopten las medidas en respuesta a las recomendaciones practicadas.

cesiones de los mismos. La duración de dichos activos fijos, utilizados en la producción, ha de ser superior a un año.

²³ Un análisis del déficit temporal, si bien más económico que jurídico se encuentra en FERNANDEZ SIRERA, T. "¿Asegura el Pacto de Estabilidad la disciplina presupuestaria en la Unión Monetaria Europea?", Quaderns de treball, Institut Universitari d'Estudis Europeus, Barcelona, 1998, p. 4.

La supervisión de dichas medidas se realiza por la Comisión y el Consejo, de modo que, en el supuesto de incumplimiento de tales disposiciones, el Consejo adoptará la decisión conforme al apartado 9 (ante persistencia por parte del Estado de no llevar a efecto las recomendaciones del Consejo) u 11 (cuando, realizada la decisión correspondiente según el número anterior, se produce el incumplimiento de un Estado miembro) del art. 104 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

Las sanciones son el objeto de la sección cuarta. La regla general consiste en un depósito sin intereses, cuya cuantía tendrá un componente fijo (el 0,2% del PIB) y un variable igual a la décima parte de la diferencia entre el déficit, expresado en porcentaje del PIB del año anterior y el valor de referencia del 3% del PIB, pudiéndose exigir depósitos adicionales, si el Consejo decidiera agravar las sanciones. El límite en cualquier caso será el del 0,5% del PIB.

Este depósito se convertirá en multa si el déficit excesivo no se hubiera corregido en el plazo de dos años desde la decisión de exigir tal depósito. Las multas no serán devueltas a los países miembros, mientras que los depósitos quedarán a cargo de la Comisión.

En este contexto, se promulgó la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP), y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, con el fin de dar cumplimiento a los compromisos suscritos por el Estado español.

No obstante, antes de pasar a la siguiente etapa en la evolución del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, parece preciso, con el fin de dar una visión lo más acertada posible de la normativa de la Unión Europea aplicable a la materia de estudio en esta primera fase, hacer una referencia al Reglamento (CE) 3605/93 del Consejo, de 22 de noviembre de 1993, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo,

anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, modificado por los Reglamentos (CE) nº 475/2000 del Consejo de 28 de febrero de 2000, 351/2002 de la Comisión de 25 de febrero de 2002 y 2103/2005 del Consejo, y que como ya se adelantó, ha sido derogado por el Reglamento (CE) nº 479/2009 del Consejo, de 25 de mayo de 2009 relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo anejo al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea²⁴.

Su esquema de regulación podemos sintetizarlos de la siguiente manera:

Un primer capítulo donde recoge las definiciones a que antes se ha aludido y que se contienen a pie de página para remitirse a los códigos correspondientes del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (en adelante SEC 95), aprobado por Reglamento (CE) nº 2223/96, del Consejo, de 25 de junio de 1996 (DO L 310 de 30 de noviembre de 1996, p. 1). La remisión al SEC 95 va a ser una constante a lo largo de este trabajo, y de hecho, nos familiarizaremos con tal norma en el capítulo cuarto de este trabajo.

El segundo capítulo, por su parte, recoge la obligación por parte de los Estados miembros, de notificar a la Comisión, los déficits públicos previstos y reales y los niveles de deuda pública reales dos veces al año, antes del 1 de abril del año en curso y la segunda antes del 1 de octubre.

Un último capítulo denominado “Calidad de los Datos”, por el que se obliga a la adecuación a las normas contables, integridad, fiabilidad, puntualidad y coherencia con los datos estadísticos a la hora de suministrarlos. De este modo, *The Statistical Office of the European Union*, Oficina Estadística de la Unión Europea, denominada EUROSTAT, configurada administrativamente como una Dirección General de las que se compone la

²⁴ Este último Reglamento vigente, prácticamente recoge el mismo esquema de regulación que el derogado.

Comisión, se erige de este modo como el máximo intérprete de la aplicación de las normas contables del SEC 95²⁵.

Concluye el citado Reglamento con dos capítulos relativos al suministro de datos por la Comisión, y unas disposiciones generales destinadas a los Estados miembros.

1.4. Segunda Etapa: La flexibilización del pacto: Incidencia en la normativa de la Unión Europea

El Consejo Europeo de Bruselas de 22 y 23 de marzo de 2005, ratifica el informe del Consejo ECOFIN²⁶ de 20 de marzo de 2005 con el nombre "Mejorar la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento", solicitando a la Comisión a la luz de dicho informe que presente en breve propuestas de modificación de los Reglamentos 1466/97 y 1467/97.

De todos es conocido el pulso que se produjo entre la Comisión y el Consejo con ocasión de la recomendación del ECOFIN de 25 de noviembre de 2003 sobre los déficit de Francia y Alemania²⁷, que se situaba, al margen del procedimiento analizado en los párrafos anteriores y con unos objetivos de

²⁵ Cuestión trascendental a la hora de realizar la interpretación de los ajustes a efectuar en términos de Capacidad/Necesidad de Financiación del SEC 95.

²⁶ El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros es, junto con el Consejo de Agricultura y el Consejo de Asuntos Generales, una de las formaciones más antiguas del Consejo. Se lo denomina habitualmente Consejo Ecofin, o simplemente "Ecofin", y está compuesto por los Ministros de Economía y Hacienda de los Estados miembros, así como por los Ministros de Presupuesto, cuando se debaten cuestiones presupuestarias. Se reúne una vez al mes. Fuente: Página web del Consejo de la Unión Europea: <http://www.consilium.europa.eu>

²⁷ Véase ÁLVAREZ MARTINEZ, J. Y SALINAS ALCENA, S.: "La aplicación del procedimiento del déficit excesivo: los casos de Francia y Alemania. Análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de junio de 2004 (asunto C-27/04, Comisión contra Consejo", en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 40, 2005. En la web: http://www.ief.es/documentos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/40_Aplicacion.pdf

control menos rigurosos que los de la Comisión. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas anuló la recomendación del Consejo en fecha 13 de julio de 2004.

Dejando al margen la consideración de la discusión más económica que jurídica, planteada en torno al Pacto (ortodoxos *versus* ultraliberales; defensa estricta de los principios originales frente a la flexibilización), y teniendo en cuenta que el citado Consejo acoge dicho Informe, pero que las premisas recogidas en el mismo tendrían que ser plasmadas en la normativa vista anteriormente o dar lugar a nuevas normas, parece oportuno recoger los puntos esenciales del citado informe, toda vez que la estabilidad presupuestaria va a adquirir nuevos fundamentos.

No es ahora el momento de hacer un análisis exhaustivo del acuerdo del Consejo de Bruselas objeto de estudio, sino tan sólo de apuntar las nuevas directrices que van a orientar el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

En primer lugar, se respetan los límites recogidos en el protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo situándolo en el 3 % del déficit y el 60 % de la deuda respecto al PIB. El objetivo sigue manteniéndose en alcanzar una posición presupuestaria cercana al déficit o de excedente y la Comisión sigue conservando el importante papel de ser guardián del Pacto.

Se recogen una serie de circunstancias atenuantes en consonancia con la conveniencia de que el objetivo a medio plazo desde el punto de vista presupuestario debería diferenciarse por Estados, dada la heterogeneidad económica y presupuestaria de los veinticinco miembros de la Unión Europea. En este sentido se permite una desviación temporal de dicho objetivo a aquellos países que lo hayan alcanzado cuando acometan reformas estructurales, en el claro entendido que habrán de garantizar un margen de seguridad. Estas reformas han de ser consideradas de envergadura y con unos efectos directos del gasto a largo plazo.

Además, el procedimiento del déficit excesivo, en su faceta disuasoria, debe seguir el principio *“Ayudar antes de castigar”*, distinguiendo con claridad entre errores de planteamiento y errores de previsión.

Asimismo se considera demasiado restrictiva la definición recogida en el artículo 2.2 del Reglamento Correctivo UE sobre “grave recesión económica”, considerándolo como excepcional cuando se produzca un rebasamiento del valor de referencia resultante de un índice negativo de crecimiento o de la pérdida acumulada de producción durante un período prolongado de crecimiento muy bajo en relación con el crecimiento potencia.

Igual sentido ha de tener la aplicación de las reformas de las pensiones, en el sentido de que, aunque dichas reformas impliquen un deterioro a corto plazo de la situación presupuestaria, la “sostenibilidad” de las cuentas públicas mejorará a largo plazo.

Se modifican los plazos, ampliándolos, para hacer actuaciones y medidas efectivas: el plazo inicial para corregir el déficit excesivo y los plazos de corrección del déficit.

Tales principios, que son más formulaciones económico-políticas, trascendieron a la esfera del ordenamiento comunitario mediante la modificación de los Reglamentos antes señalados:

- El Reglamento (CE) nº 1055/2005, del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1466/97 del Consejo relativo al esfuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas.

- El Reglamento (CE) nº 1056/2005 del Consejo de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1467/97 relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento del déficit excesivo.

Analicemos sucintamente dichas modificaciones.

Por lo que respecta a la primera de las modificaciones operadas, y con fundamento en la mejora acordada sobre la manera de aplicar el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, era preciso modificar el Reglamento Preventivo UE:

- En el sentido de que los estados miembros hubieran de “encauzar sus situaciones presupuestarias hacia el objetivo a medio plazo de proximidad al equilibrio o superávit”. Si bien, cada estado de la zona euro y miembro del MTC II puede tener diferente objetivo presupuestario teniendo en cuenta las distintas situaciones económicas y presupuestarias. Todo ello en términos de ajuste en función del ciclo y una vez que se hayan aplicado medidas excepcionales y temporales.
- Ello implicaba una mayor disciplina presupuestaria en tiempos de bonanza y alcanzar dicho objetivo a medio plazo. Si algún estado no hubiere alcanzado dicho objetivo a medio plazo, habría de realizar un ajuste mínimo en función del ciclo.
- Como consecuencia de lo anterior, era preciso realizar el estudio de importantes reformas estructurales con efectos directos en el ahorro a largo plazo, prestando especial atención a las reformas de las pensiones. Todo ello de cara a la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas (se hace resaltar que la sostenibilidad financiera ha sido incluida en nuestra normativa interna, tal como tendremos ocasión de estudiar).

De ahí que se introduzca la sección 1 bis, artículo 2 bis, con la definición de los objetivos presupuestarios a medio plazo, diferente para cada país, como se ha dicho, y que pueden diferir de una situación de proximidad al equilibrio o superávit, dando un margen de maniobra presupuestario, sin perder la visión de la inversión pública. Dichos objetivos a medio plazo, se deberán fijar entre el - 1 % PIB y el equilibrio o el superávit, en términos de ajuste en función de ciclo y una vez aplicadas las medidas transitorias y temporales. Dicho objetivo a medio plazo se podrá revisar cuando se realice una reforma estructural, y en cualquier caso cada cuatro años.

Como consecuencia de lo anterior, se modifica también el contenido de los Programas de Estabilidad recogidos en los apartados del art. 3.2. Asimismo, se modifica los aspectos sobre los que versará la evaluación del Consejo, con un examen de la trayectoria del objetivo presupuestario a medio plazo, si existe una “trayectoria de ajuste” hacia el mismo, evaluando los esfuerzos en tiempos de bonanza así como el margen de seguridad y la desviación temporal en su caso, del mismo. En términos similares, se modifica la regulación de los programas de convergencia.

Por lo que respecta a la segunda de las modificaciones enunciadas, y siguiendo la línea trazada por el Consejo de Bruselas de 22 y 23 de marzo de 2005 de flexibilización del procedimiento sobre el déficit excesivo, la modificación de 2005 del Reglamento UE Correctivo, siendo coherente con dicha premisa, va en la consecución de dicho objetivo:

- Definiendo qué hay que entender por grave recesión económica²⁸.
- Considerando la evaluación de la situación económica a medio plazo, así como la evolución de la situación presupuestaria, también a medio plazo.

²⁸ Tasa negativa de crecimiento anual del PIB en volumen o pérdida acumulada de producción durante un período prolongado de muy bajo crecimiento anual del PIB en volumen en relación con su potencial. Conceptos eminentemente económicos y con una clara indeterminación jurídica.

- Teniendo en cuenta si el déficit público se mantiene cercano al valor de referencia y con un carácter temporal.

- Reformulando los aspectos que han de ser considerados en el informe que ha de emitir la Comisión, el cuál, además de los puntos anteriores ha de tener presente: si la superación del valor de referencia, en el marco del procedimiento de déficit excesivo, es escasa; y, por otra parte, si incluye una reforma de las pensiones que introduzca un régimen mixto que contenga un sistema de plena capitalización obligatorio (dicha reforma puede provocar deterioros a corto plazo de la situación presupuestaria que hay que tener presente en dicho informe).

- Ampliando los plazos para la toma de decisiones por el Consejo, así como los plazos máximos de que disponen los Estados miembros para tomar medidas eficaces, tendentes a mejorar la acción de los procedimientos presupuestarios nacionales y desarrollar con mayor profundidad las medidas pertinentes.

La traslación de las modificaciones de los pilares preventivos y correctivos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento a nuestra esfera interna se realizó mediante la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, y mediante la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de modificación de Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, ambas normas, hoy derogadas.

Seguendo a PEREZ DE VEGA, los fallos del mecanismo del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, “junto a la falta de credibilidad y la no atención a la deuda pública, hay que añadir la discrecionalidad existente en el seno de las instituciones europeas a la hora de imponer una medida contra un Estado,

cuestiones que las modificaciones operadas por los Reglamentos analizados no solucionó sino que agravó²⁹.

1.5. Tercera etapa: La crisis económica: Medidas de reforzamiento del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

Dichos fallos del mecanismo, junto a la escasa eficacia de los instrumentos preventivos y correctivos recogidos en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, y sobre todo, la situación de crisis económica que afecta a la zona euro, cuya mayor virulencia se está manifestando en los países del sur de la eurozona, obligó a la Comisión Europea, a emitir las Comunicaciones, “Reforzar la coordinación de las políticas económicas”, y “La coordinación de las políticas económicas para fomentar la estabilidad, el crecimiento y el empleo-Instrumentos para una mejor gobernanza económica de la UE”, de 12 de mayo y 30 de junio de 2010, respectivamente, proponiendo la modificación de los parámetros del procedimiento de déficit excesivo, y por ende, del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, cristalizándose en seis propuestas de Reglamentos, tendentes a modificar el Reglamento UE Preventivo y el Reglamento UE Correctivo, así como plantear nuevos Reglamentos sobre la ejecución eficaz de la vigilancia presupuestaria en la zona euro, sobre la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos, y una propuesta de Directiva sobre los elementos y requisitos del marco presupuestario de los Estados miembros³⁰, todo ello en el marco de lo que se denominado "Estrategia 2020".

²⁹ PEREZ DE VEGA, L. M^a, óp. cit.

³⁰ Dichas propuestas se consolidaron en los siguientes Reglamentos:

- Reglamento 1177/2011 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) n^o 1467/1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo.
- Reglamento 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) n^o 1466/97 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión y coordinación de las políticas económicas.

Por lo que al objeto de nuestro estudio se refiere, y siguiendo el esquema planteado, vamos a estudiar las reformas de los Reglamentos UE Preventivos y Correctivos, los cuales se realizaron mediante el Reglamento (UE) nº 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1466/97, del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión de las políticas económicas, en el primer caso, y mediante el Reglamento 1177/2011 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1467/1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo, en el segundo. Comencemos, pues, su estudio.

Por lo que respecta a la modificación del Reglamento UE Preventivo, tal y como sostiene el Considerando (8) del nuevo Reglamento de modificación, “La experiencia adquirida y los errores cometidos durante el primer decenio de la Unión Económica y Monetaria, ponen de manifiesto la necesidad de mejorar la gobernanza económica de la Unión, que debería basarse en una mayor apropiación nacional de las normas y las políticas establecidas de común acuerdo, así como en un marco más sólido a escala de la Unión para la supervisión de las políticas económicas nacionales”. En este párrafo se condensa cual es la finalidad de la modificación operada y que como se puso

-
- Reglamento (UE) nº 1173/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona euro.
 - Directiva 2011/85/UE del Consejo de 8 de noviembre de 2011 sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.
 - Reglamento (UE) nº 1176/2011, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos.
 - Reglamento (UE) nº 1174/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona euro.

de manifiesto, fue objeto de comunicaciones de la Comisión Europea y de propuestas de modificación de los Reglamentos.

La primera gran modificación del Reglamento UE Preventivo, ha sido precisamente la inclusión de una nueva sección denominada “Semestre Europeo para la coordinación de las políticas económicas”. En base a la supervisión multilateral del Consejo, dicho Semestre incluye la formulación y supervisión de la aplicación de las orientaciones generales de política económica, en materia de empleo, la presentación de los programas de estabilidad, los programas nacionales de reforma y la supervisión con el objetivo de prevenir y corregir los desequilibrios macroeconómicos.

Se fortalece el objetivo presupuestario a medio plazo, con la inclusión de los marcos presupuestarios nacionales³¹ y la mayor concreción de los aspectos que han de contenerse en los programas de estabilidad y de convergencia. Mayor concreción que también se predica de los aspectos que han de ser

³¹ Capítulo V de la Directiva 2011/85/UE del Consejo de 8 de noviembre de 2011 sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros. Define el marco presupuestario como “el conjunto de disposiciones, normas e instituciones que constituyen la base de las políticas presupuestarias públicas, en particular:

- a) Los sistemas de contabilidad presupuestaria e información estadística;
- b) Las normas y procedimientos que regulan la elaboración y previsiones para la planificación presupuestaria;
- c) Las reglas presupuestarias numéricas específicas por país, que contribuyen a que la aplicación de la política presupuestaria por los Estados miembros esté en consonancia con sus respectivas obligaciones impuestas por el TFUE, expresadas como indicadores sintéticos de los resultados presupuestarios, como el déficit presupuestario, las necesidades de financiación o la deuda de las administraciones pública o uno de sus componentes esenciales;
- d) Los procedimientos presupuestarios, comprendidas las normas procedimentales que sostienen todas las etapas del proceso presupuestario;
- e) Los marcos presupuestarios a medio plazo, entendidos como un conjunto específico de procedimientos presupuestarios nacionales que amplían el horizonte de la política presupuestaria más allá del calendario presupuestario anual, lo que incluye la fijación de prioridades estratégicas y de objetivos presupuestarios a medio plazo;
- f) Los dispositivos de control y análisis independientes a reforzar la transparencia de los elementos del proceso presupuestario;
- g) Los mecanismos y las normas que regulan las relaciones presupuestarias entre las autoridades de todos los subsectores de las administraciones públicas”.

Dichos aspectos son regulados en dicha Directiva. Alguno de ellos los veremos con ocasión de la actual regulación por la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y de Sostenibilidad Financiera.

examinados por la Comisión, respecto a si los supuestos económicos sobre los que se basan los programas de estabilidad presentado son realistas, análisis de si la trayectoria hacia el objetivo presupuestario a medio plazo es adecuada, incluido el coeficiente de deuda, así como las medidas propuestas tendentes a alcanzar el objetivo presupuestario a medio plazo a lo largo del ciclo. Importante es resaltar uno de los aspectos que dentro del examen a realizar se contempla en el art. 5, y es el referido a lo que en nuestra normativa interna se ha denominado regla de gasto³², como el crecimiento anual del gasto en comparación con una tasa de crecimiento potencial del PIB a medio plazo, distinguiendo si nos encontramos ante Estados que hayan alcanzado su objetivo presupuestario a medio plazo o no. Todo ello bajo el prisma de aquellos supuestos que puedan dar permisividad para que los Estados miembros se separen temporalmente de la trayectoria del ajuste: acontecimiento inusitado con gran incidencia en la situación financiera de las administraciones públicas, periodos de crisis económica grave en la zona euro o en la Unión, siempre que dicha desviación no ponga en entredicho la sostenibilidad presupuestaria.

Por último, es necesario destacar que se incluye una nueva sección 3bis, bajo el nombre de independencia estadística, con el mandato de que los Estados miembros velen por la independencia profesional de las autoridades nacionales de estadística, que junto al mandato contenido en la Directiva 2011/85/UE, antes citada, bajo el capítulo VI, “Transparencia de la finanzas de las administraciones públicas y ámbito de aplicación global de los marcos presupuestarios” fomentan y potencian las funciones de control, contabilización presupuestación y estadística en las Administraciones Públicas.

En relación con la modificación del Reglamento UE Correctivo, y siguiendo la línea trazada en las propuestas anteriormente referidas, dicha modificación, va orientada en el sentido de fortalecer el mecanismo del

³² Haremos en el capítulo quinto del presente trabajo una comparativa con la regulación europea y la normativa española.

procedimiento de déficit excesivo. En este sentido, se clarifica aún más qué se entiende por déficit excepcional o circunstancias excepcionales, así como cuándo hay que entender que la proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto disminuye de manera suficiente³³. Asimismo, se detallan los aspectos que han de recogerse en el informe de la Comisión del apartado 3 del art.126 TFUE, tales como la evolución de la situación económica, de la situación presupuestaria y de la deuda pública a medio plazo; teniendo en cuenta, además, la incidencia de la reforma de las pensiones, en su caso. Los apartados 1, 1bis y 2 del art. 5 se modifican con el fin de aquilatar los plazos y el procedimiento respecto a las advertencias e informes del Estado miembro. Se incluye asimismo en el art. 10 bis las denominadas misiones de supervisión, mediante las cuales, la Comisión podrá evaluar in situ “la situación económica real del Estado miembro y determinar los posibles riesgos o dificultades para cumplir los objetivos” del Reglamento del Procedimiento de déficit excesivo.

Por otra parte, se recogen las multas en los arts. 11 y 12, las cuales serán ingresos del art. 311 TFUE³⁴ y se asignan al Fondo Europeo de Estabilidad Financiera³⁵.

³³ Art. 2.1. bis: “... en caso de que la diferencia con respecto al valor de referencia haya disminuido en los tres años anteriores a un ritmo medio de una veinteaava parte al año como referencia, sobre la base de los cambios registrados durante los últimos tres años respecto de los que se dispone datos”.

³⁴ Dicho artículo, bajo la denominación “Recursos Propios de la Unión”, establece lo siguiente:

"La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas.

Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios.

El Consejo adoptará, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, una decisión que establezca las disposiciones aplicables al sistema de recursos propios de la Unión. En este contexto se podrá establecer nuevas categorías de recursos propios o suprimir una categoría existente. Dicha decisión sólo entrará en vigor una vez que haya sido aprobada por los Estados miembros, de conformidad con sus respectivas normas constitucionales. El Consejo fijará, mediante reglamentos adoptados con arreglo a un procedimiento legislativo especial, las medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión siempre que así lo disponga la decisión adoptada con arreglo al párrafo tercero. El Consejo se pronunciará previa aprobación del Parlamento Europeo."

En este punto es necesario hacer mención al Reglamento (UE) nº 1173/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre, de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona euro, toda vez que recoge las sanciones en el marco del componente preventivo y corrector del Pacto de Estabilidad y Crecimiento: Depósitos con intereses equivalente al 0,2 % del PIB del estado miembro, en el primer caso, y sin intereses en el caso del segundo. Se trata de potenciar las sanciones en el nivel preventivo y reafirmarlo en el correctivo³⁶.

Mención hay que hacer también del Reglamento (CE) nº 479/2009, del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, citado más arriba, y que derogó el Reglamento 3605/1993. Y tiene su importancia, por cuanto en él se recogen una serie de definiciones, normas sobre la notificación de los Estados miembros a EUROSTAT, suministro de datos, y de aplicación de las normas contables del SEC 95, es decir, va a ser el canal de comunicación entre los Estados miembros y la Comisión, a través de EUROSTAT a todos los efectos.

³⁵ Consejo de la Unión Europea de 9/10 de mayo de 2010: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/114324.pdf :” The Council and the Member States have decided today on a comprehensive package of measures to preserve financial stability in Europe, including a European Financial Stabilisation mechanism with a total volume of up to EUR 500 billion.”

³⁶PEREZ DE VEGA, L. M^a, óp. cit.

1.6. El Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria.

Este tratado fue firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012³⁷, el cual, ha sido denominado Pacto Fiscal. Tiene su origen en el Pacto por el Euro Plus del Consejo Europeo de 24 y 25 de marzo de 2011, conteniendo una serie de compromisos para impulsar la competitividad, mediante el fomento empleo, realizando reformas del mercado laboral, reforzando la sostenibilidad de las finanzas públicas y la estabilidad financiera y con un fortalecimiento de la supervisión financiera. Tan sólo faltaba reformar los Tratados de la Unión Europea y de Funcionamiento de la Unión Europea, recientemente modificados por el Tratado de Lisboa, a lo que se opuso Reino Unido en el Consejo Europeo de 8 y 9 de diciembre de 2011. De ahí, que no siguiendo los cauces de reforma de los Tratados, se haya optado por firmar un Tratado internacional por veinticinco estados de la Unión. Se trata, por tanto, de un tratado de derecho internacional público. El objetivo es claro: fortalecer aún más el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, promoviendo la disciplina presupuestaria y coordinando sus políticas económicas, para así conseguir los objetivos de crecimiento sostenible, empleo, competitividad y cohesión social, mejorando, por tanto la gobernanza económica europea.

La autorización a la ratificación de dicho Tratado, se aprobó en nuestro país mediante Ley Orgánica 3/2012, de 25 de julio (B.O.E. núm. 178, págs. 53541 y ss.).

A los efectos que nos ocupan, la estabilidad presupuestaria, hay que hacer mención del art. 3, que recoge el denominado Pacto Presupuestario:

³⁷ Por Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Alemania, Estonia, Irlanda, Grecia, España, Francia, Italia, Chipre, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Hungría, Malta, Países Bajos, Austria, Polonia, Portugal, Rumania, Eslovenia, Eslovaquia, Finlandia y Suecia.

- A diferencia del art. 126.1 TFUE, no será suficiente evitar el déficit público, sino que las Administraciones Públicas deberán tener una situación presupuestaria de equilibrio o superávit³⁸. Cabe, asimismo, desviaciones temporales cuando el valor de referencia de la deuda pública esté muy por debajo del 60 %, y los riesgos para la sostenibilidad a largo plazo sean bajos, el déficit estructural puede ser máximo de un máximo del 1 %.
- Obligatoriedad de incorporar al Derecho nacional las normas recogidas en el art. 3 del citado Tratado, con fuerza vinculante y permanente, preferiblemente normas de carácter constitucional.

En este punto hay que indicar que nuestro ordenamiento jurídico ya había incluido la denominada "regla de oro" en nuestro texto fundamental, a través de la reforma de su art. 135, y consecuencia de ello fue que el Reino de España aprobó la LOEPSF.

Como remate de este capítulo, podemos concluir que nuestro Estado, como parte integrante de la Unión Europea y firmante del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y del Tratado reciente sobre Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Europea, se compromete a cumplir como tal Estado las directrices analizadas, en el claro entendido que la política presupuestaria a medio plazo ha de estar orientada al equilibrio o superávit, quedando sometido, en el caso de que se produzca un déficit excesivo que no sea excepcional y temporal, y tras un procedimiento de recomendaciones y decisiones del Consejo, a las posibles sanciones que le fueren de aplicación.

³⁸ El objetivo ha de alcanzarse a medio plazo cuando el saldo estructural anual de las administraciones públicas alcancen dicho objetivo, con un límite inferior de déficit estructural del 0,5 % del PIB a precios de mercado. El saldo estructural anual es el saldo anual ajustando en función del ciclo, una vez excluidas las medidas puntuales y las de carácter temporal. O lo que es lo mismo, es aquel en el que no se tiene en consideración los efectos expansivos y recesivos de los ciclos económicos.

En principio, por tanto, nada dice el Pacto de Estabilidad y Crecimiento sobre los medios que cada Estado miembro ha de utilizar para alcanzar dichos compromisos, a salvo el tipo de normas vinculante y permanente preferiblemente de naturaleza constitucional, y menos aún, qué incidencia tiene o puede tener los presupuestos de las Entidades Locales en el hipotético déficit público que se produzca.

1.7. El desarrollo normativo de la estabilidad presupuestaria en España.

Con el fin de dar una visión global de la evolución normativa sobre la estabilidad presupuestaria en España, vamos a hacer una breve mención a la misma:

- Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria: Entró en vigor el 1 de enero de 2002 y se aplicó a los Presupuestos cuya elaboración debieran iniciarse a partir de esa fecha.
- Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (con sus modificaciones operadas por Leyes Orgánicas 4/2002, de 23 de mayo, 10/2003, de 15 de julio, - en ambos casos para incluir las especificidades de Navarra y País Vasco-, y la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la citada Ley Orgánica 5/2001).
- Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria: Entrada en vigor el 1 de enero del año siguiente a la fecha de su publicación en el BOE (27 de mayo de 2006) y con aplicación a los Presupuestos cuya elaboración deba iniciarse a partir de esa fecha.

- Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales, en adelante Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, el cuál entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE (3 de noviembre de 2007), aplicándose a los Presupuestos con idéntica eficacia temporal que la Ley 15/2006.
- Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (vigente hasta el 1 de mayo de 2012).
- Real Decreto Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (modifica el Texto Refundido, introduciendo, bajo el epígrafe “Regla de gasto de las Administraciones Públicas), un nuevo párrafo en el art. 7.1, el artículo 8 bis, modifica el art. 9.1, e introduce un nuevo art. 10 bis. (APARTADO III, exposición de motivos)
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (B.O.E. nº 103 de 30 de abril de 2012).
- Por último, y no por ello menos importante, la reforma constitucional de 2011, operada en el art. 135 de la Constitución Española de 1978, que analizaremos seguidamente.

Una de las cuestiones que hay que plantearse de la normativa contenida en el listado anterior, es acerca de la vigencia del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria. El citado reglamento se dictó bajo la vigencia de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, luego Texto Refundido de la Ley General de

Estabilidad Presupuestaria, y toda vez la Disposición derogatoria³⁹ única de la LOEPSF deroga expresamente el cuerpo legal anterior formado por la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el propio Texto Refundido, así cuantas disposiciones se opongan a lo dispuesto en la propia LOEPSF, cabe preguntarse si sigue vigente dicho Reglamento.

Se constata por tanto que, frente a la derogación expresa de la normativa a que alude la citada Disposición Derogatoria, deberíamos a entrar a valorar si se dan los requisitos para poder entender que el instituto de la derogación tácita entre en vigor. En este sentido, el Tribunal Supremo define como elementos que se deben tener en cuenta para acudir a la derogación tácita:

- Igualdad de materia.
- Identidad de destinatarios.
- Contradicción e incompatibilidad entre los fines de ambas normas⁴⁰.

Si bien respecto a los dos primeros requisitos si que pudiéramos afirmar que se contempla en la comparativa entre la normativa anterior y la actual, más discutible es que exista contradicción e incompatibilidad entre los fines de las dos normativas, referida en este supuesto al Reglamento de Estabilidad Presupuestaria.

³⁹ El instituto jurídico de la Derogación viene recogido en el art. 2.2 del Código Civil en los siguientes términos: "Las Leyes sólo se derogan por otras posteriores. La derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la Ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior. Por la simple derogación de una Ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado".

⁴⁰ Véase, a título de ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, de 31 Oct. 1996, rec. 46/1993

El origen de dicho Reglamento se encuentra en la Disposición final cuarta de la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la LGEP, la cuál obligaba al Gobierno a la aprobación de un reglamento de aplicación de la citada Ley a las entidades locales. Como fruto de dicha obligación, se publicó el Reglamento de referencia en el BOE núm. 264 de 3 de noviembre de 2007, cuya entrada en vigor se hizo al día siguiente de dicha publicación, y su aplicación obligatoria respecto a los Presupuestos cuya elaboración deba iniciarse a partir de la entrada en vigor de la referida Ley 15/2006⁴¹. Por tanto, se trata de un reglamento de desarrollo de una normativa que ha sido derogada por la LOEPSF, criterio que sustentaría también la derogación del Reglamento de Estabilidad, y por tanto su no aplicación.

Frente a esta postura, y siguiendo el criterio que antes se apuntaba de que deba existir una contradicción y compatibilidad entre la LOEPSF y el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, cabe afirmar que respecto a aquellos aspectos que no hayan sido regulados de manera distinta a la LGEP y al TRLGEP, el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria sigue vigente, si bien, exigirá un esfuerzo de interpretación en el sentido apuntado anteriormente.

Junto a ello, hay que poner de manifiesto que el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, fue y es una herramienta jurídica valiosísima para los que se ven obligados a emitir una valoración del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, antes, durante y después de la ejecución del Presupuestos de las entidades locales, clarificando muchos aspectos, no todos, de los que hasta el momento habían surgido dudas interpretativas sin resolver.

⁴¹ No es el momento de hacer mención a las intrincadas referencias que respecto a la entrada en vigor y aplicación se encuentran en la normativa anterior reguladora de la estabilidad presupuestaria. En concreto, la Ley 15/2006, entró en vigor el 1 de enero del 2007 (1 de enero del año siguiente al de la fecha de publicación que fue el 27 de mayo de 2006), siendo aplicable a los presupuestos cuya elaboración deba iniciarse a partir de dicha fecha, es decir, los presupuestos del ejercicio 2008.

Por tanto, sustentamos la tesis de la plena vigencia del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, por lo que va a ser un elemento normativo importante en el desarrollo de nuestro trabajo.

Sentada la tesis de la vigencia del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, cabe hacer un esbozo analítico de su contenido. Dicho Reglamento consta de cuarenta y un preceptos, dos disposiciones adicionales, así como otra relativa a las Haciendas Forales, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales. Su estructura viene perfilada bajo cinco Títulos, los cuales versan sobre el Inventario del Sector Público Local, la instrumentación y determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria aplicable a las entidades locales, Cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, el Suministro de la Información, y la Central de Información de Riesgos de las Entidades Locales (CIR Local).

Salvo el distinto tratamiento que el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria realiza de los municipios del art. 111 del TRLRHL, heredero del TRLGEP, podemos decir que no existen contradicciones insalvables entre la normativa del mismo y la regulación contenida en la LOEPSF. En este sentido, el procedimiento de fijación del objetivo de estabilidad presupuestaria, podría argumentarse que la nueva normativa ha superado dicha regulación, así como el capítulo dedicado al déficit asociado a programas de inversiones productivas. Respecto al resto de apartados, entiendo que existe una mayor compatibilidad entre la normativa de la LOEPSF y el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria.

Como ejemplo, y dado que se estudia en otro punto del trabajo, cabe afirmar que si bien los informes sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, como se dijo más arriba, han de ser emitidos por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, no es obstáculo para ello

que sea el Interventor Municipal el que emita el informe inicial, y que posteriormente sea ratificado, ampliado o corregido por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Como apoyatura de lo antedicho, el Anteproyecto de Ley para la racionalización y sostenibilidad de la Administración Local cuyo informe fue presentado tras el Consejo de Ministros de 13 de julio de 2012, por cuanto propone la modificación del art. 213 del TRLRHL, el cual regula el cometido del control interno, en el cual, tras ampliar su ámbito de aplicación incluyendo la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, postula, en su apartado 2 que el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de dichos informes, incluidos también, según dicha propuesta, en el desarrollo de las funciones de control interno. Asimismo, se han de establecer estándares de calidad para los servicios prestados por los municipios, los cuales servirán para que se fijen los recursos financieros por el Estado a las Entidades Locales. Estas normas de procedimiento ya han sido utilizadas en los Ayuntamientos. En efecto, el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, originalmente establecía en su art. 7, en relación con el Plan de Ajuste que era el Interventor el que elevaría dicho Plan, en su caso, al Pleno de la Corporación, cuestión que fue rápidamente modificada mediante el Real Decreto Ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores, por cuanto su disposición adicional tercera, en su apartado 5, modificaba dicho mandato en el sentido de que la elaboración del Plan de Ajuste se había de elaborar por las respectivas corporaciones, y se había de presentar, junto con el informe del Interventor a la aprobación de sus Plenos. Lo que sí hizo el Ministerio es mediante la Orden HAP/537/2012, de 9 de marzo, por la que se aprueban el modelo de certificado individual, el modelo para su solicitud y el modelo de plan de ajuste, previstos en el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de

febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, aprobar los modelos correspondientes a las exigencias del denominado "Plan Montoro", los cuales, en un formato informático, en concreto una hoja de cálculo, y todo vía telemática, se remitiría si bien con la garantía de la firma electrónica del Secretario o del Interventor, en su caso. No es el momento ahora de valorar dicho plan en cuanto a sus objetivos, pero sí hay que decir que la rapidez con la que se gestionó, con plazos reducidos, y con herramientas informáticas obsoletas, y necesarias, por otra parte, para poder dar cumplimiento a todas las exigencias del mismo provocó no pocos quebraderos de cabeza a los responsables de dicha tramitación. Por ello, sin perjuicio de la bondad que pueda conllevar la propuesta recogida en el Anteproyecto de Ley para la racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, sería preciso un estudio previo de los medios informáticos y humanos que sean precisos para dicho cumplimiento, de modo que ambos vayan de la mano en la consecución de un mayor y completo control interno.

Como conclusión, y retomando la cuestión de la vigencia del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, y teniendo en cuenta los condicionantes apuntados, entiendo que sigue vigente y aún más, que sigue siendo una herramienta jurídica inestimable en manos de los responsables públicos de las entidades locales.

Tras el análisis en este apartado de la normativa europea de la que deriva la regulación de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad presupuestaria, de la que, por tanto, es deudora directa la actual LOEPSF y el art. 135 de nuestra Constitución Española, cabe afirmar de manera contundente que nuestra normativa interna ha de ser interpretada de conformidad con la normativa europea. O lo que es lo mismo, si queremos

tener una visión cierta y cabal a la hora de que el intérprete jurídico, con el objetivo o bien de dar una explicación motivada de la actual regulación, o bien de que dicha interpretación sea necesaria, a la hora de aplicar dicha normativa, hemos de acudir al Diario Oficial de la Unión Europea⁴². Hemos de incluir entre nuestras tareas y hábitos jurídicos, junto con la actualización que supone la lectura y estudio pormenorizado de nuestros Boletines Oficiales, Autonómicos e incluso Provinciales, la de acudir a las bases de datos europeas y comenzar a navegar en un sinfín de normas, con distintas denominaciones y producidas por los distintos órganos de la Unión Europea, regulación, que sea dicho de paso, ya no nos resulta del todo ajena, e interpretar de conformidad con la misma nuestra normativa interna⁴³.

En efecto, tendremos ocasión de estudiar las continuas referencias que tanto en el citado precepto constitucional, como en la LOEPSF, se formulan a la normativa europea, por lo que nos va a obligar, inevitablemente, a acudir a dichas fuentes normativas de la Unión. La técnica jurídica de dejar en manos de la Unión Europea la regulación interna en nuestro país, si bien no es extraña al intérprete jurídico, sí que va en detrimento del principio de seguridad jurídica constitucionalmente consagrado, por cuanto exige un esfuerzo de actualización y estudio que, para las Entidades Locales, es aún mayor ante la falta de medios personales y materiales en un alto porcentaje de las mismas.

⁴² En la web: <http://eur-lex.europa.eu/es/index.htm>. Curiosamente, en el momento de cerrar el presente trabajo, 9 de agosto de 2012, en dicha página web, se recoge en el apartado "Actualidad", "Selección de documentos nuevos, el siguiente: 28/07/2012: 2012/443/UE: Decisión del Consejo, de 23 de julio de 2012, dirigida a España sobre medidas concretas para reforzar la estabilidad financiera"

⁴³ Se recomienda la lectura pausada de una publicación en la web citada anteriormente: DR. KLAUS-DIETER BORCHARDT, El ABC del Derecho de la Unión Europea. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Luxemburgo. 2011. Con el fin de tener una referencia global de los mecanismos de actuación, tanto normativos como de otra índole de la Unión Europea.

2.- La constitucionalización en España de la Estabilidad Presupuestaria.

2.1. La modificación de la Constitución Española de 1978: El nuevo artículo 135.

La sesión plenaria extraordinaria del Congreso de los Diputados núm. 254, celebrada el martes 23 de agosto de 2011, en la cuál se iba a convalidar el Real Decreto Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del Sistema Nacional de Salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, se iba a erigir en portada de todos los medios de comunicación social por el anuncio realizado por el entonces Presidente del Gobierno, Sr. Rodríguez Zapatero, de concretar y consensuar una proposición de ley de reforma constitucional, en la línea de reforzamiento de la consolidación definitiva de la unión económica y monetaria, estableciendo una regla para garantizar la estabilidad presupuestaria en el medio y largo plazo, en relación tanto con el déficit estructural, como con la deuda, que vinculara a todas las administraciones públicas⁴⁴.

De esta manera, se iniciaba la segunda reforma de la Constitución de 1978⁴⁵, cuyos hitos fundamentales son los que siguen⁴⁶:

⁴⁴ Véase Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados núm. 268, a partir de la página 5.

⁴⁵ En efecto: la primera se realizó en 1992, como exigencia de la firma del Tratado de Maastricht del 7 de febrero de 1992, por cuanto obligaba a incluir la expresión "y pasivo" en el art. 13.2 de la Constitución Española, para poder dar cumplimiento a una de las prescripciones del citado Tratado, en concreto, su art. 8.b que establecía que "todo ciudadano de la Unión Europea que resida en un Estado miembro del que no sea nacional tendrá derecho a ser elector y elegible en las elecciones municipales del Estado miembro en el que resida". La

- Presentación de la Proposición de Reforma del artículo 135, el día 26 de agosto de 2011, por los dos grupos mayoritarios de la Cámara del Congreso.

- Acuerdo del Pleno del Congreso, el 30 de agosto de 2011, de toma en consideración de dicha Proposición, así como su tramitación directa y en lectura única. Del mismo modo, apertura por la Mesa del Congreso en dicha fecha, del plazo de presentación de enmiendas cuyo fin sería el 1 de septiembre de 2011, a las catorce horas.

- Presentación de veinticuatro enmiendas, sobre la cuales la Mesa del Congreso el día 1 de septiembre solicitó aclaración o reformulación de algunas e inadmitió otras.

- Debate del Pleno del Congreso, el día 2 de septiembre de 2011. La votación fue electrónica, rechazándose todas las enmiendas salvo una relativa a una corrección gramatical en el tercer párrafo del art. 135.3.

- Remisión al Senado de dicho texto aprobado (su publicación se realizó el 3 de septiembre), pasando a la Comisión de Constitución, con la apertura de un nuevo plazo de enmiendas cuyo fin fue el 5 de septiembre a las veinte horas.

iniciativa de dicha reforma se presentó el 7 de julio de 1992, sancionándose y promulgándose por su Majestad el Rey el 27 de agosto de 1992, y publicándose en el B.O.E. el día 28 de agosto de 1992.

⁴⁶ Los calificativos destinados a esta modificación han ido desde *express*, *insólita* hasta *innecesaria*.

- Presentación de veintinueve enmiendas. La deliberación y votación de la Comisión de Constitución se realizó el 6 de septiembre, rechazándose las enmiendas presentadas y aceptando el texto remitido por el Congreso.

- Votación el día 7 de septiembre de 2011, por el Pleno del Senado, alcanzándose la mayoría de tres quintos exigida en el art. 167.1 de la Constitución Española.

- Apertura del plazo recogido en el art. 167.3⁴⁷ de la Constitución Española para que, o bien una décima parte de los miembros del Congreso, o del Senado, solicitaran el sometimiento a referéndum para la ratificación de la reforma aprobada. No hubo ninguna solicitud en tal sentido.

- Publicación definitiva de la Reforma del art. 135 de la Constitución Española en el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, el 28 de septiembre.

- Sanción y promulgación por el Rey de dicha reforma el día 27 de septiembre de 2011.

⁴⁷ Dentro de los quince días siguientes a su aprobación.

- Publicación en el Boletín Oficial del Estado el día 27 de septiembre de 2011 (BOE núm. 233)⁴⁸, entrando en vigor el mismo día de su publicación.

El procedimiento utilizado para su modificación, es el denominado rápido⁴⁹ o exprés⁵⁰, dado que no se trata de una revisión total de la Constitución

⁴⁸ La nueva redacción del art. 135 de la Constitución Española es la siguiente:

1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.

2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros.

Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario.

3. El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.

Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta. Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.

El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

4. Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados.

5. Una ley orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera. En todo caso, regulará:

a) La distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones Públicas, los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que sobre uno y otro pudieran producirse.

b) La metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural.

c) La responsabilidad de cada Administración Pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

6. Las Comunidades Autónomas, de acuerdo con sus respectivos Estatutos y dentro de los límites a que se refiere este artículo, adoptarán las disposiciones que procedan para la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias.

⁴⁹ Prueba de ello es que transcurrieron solamente treinta y cinco días desde el anuncio del Presidente o treinta y dos días desde la presentación de la propuesta y su publicación en el B.O.E.

ni una parcial que afecte al Título Preliminar, Capítulo 2, Sección 1ª del Título I, o al Título II de la misma, exigiéndose aprobación por una mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras, no siendo necesario referéndum, salvo que así lo soliciten, dentro de los quince días siguientes a su aprobación, una décima parte de los miembros de cada una de las Cámaras.

Antes de proceder a su análisis, es preciso mencionar que la reforma del art. 135 de la Constitución Española contiene, asimismo, una Disposición Adicional y Final Únicas, la primera de las cuales regula aspectos a recoger en la Ley Orgánica que ha de aprobarse como mandato y desarrollo del propio precepto constitucional, tales como el plazo de aprobación, los mecanismos a adoptar para el cumplimiento del límite de deuda, y sobre el plazo de entrada en vigor de los límites de déficit estructura, que, como es conocido, cristalizó en la LOEPSF. La Disposición Final, por su parte, hace referencia a la entrada en vigor de la modificación, el mismo día de su publicación en el B.O.E. En cualquier caso, el estudio del art. 135 no puede obviar la regulación que por Ley Orgánica se ha realizado, por lo que la remisión a esta última será constante a lo largo de este apartado.

2.2. El Derecho Comparado: Constitución Alemana.

La denominada “regla de oro”, que no es otra que la estabilidad presupuestaria⁵¹, tal como se ha visto en el apartado anterior, en virtud de la modificación operada en nuestra Constitución Española en su art. 135 quedó

⁵⁰ Véase una exposición de los distintos tipos de modificación constitucionales en DE MENDIZABAL ALLENDE. R., “La Segunda enmienda a la Constitución española de 1978”, en *Diario la Ley*, nº 3779, 2011, Ref. D-439, Editorial La Ley.

⁵¹ CORCUERA TORRES, A., óp. cit.

consagrada en la misma con vocación de permanencia⁵². Todo ello es un anticipo del mandato contenido en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, en cuyo art. 2 dispone que las normas relativas al “Pacto Presupuestario”, se incorporarán al Derecho nacional de las Partes contratantes a más tardar un año después de la entrada en vigor de dicho Tratado, mediante disposiciones que tengan fuerza vinculante y sean de carácter permanente, preferentemente de rango constitucional, o cuyo respeto y cumplimiento estén de otro modo plenamente garantizados a lo largo de los procedimientos presupuestarios nacionales.

Junto a ello, es preciso destacar como antecedente de la reforma operada en el art. 135 de la Constitución Española, la modificación que en 2009 se realizó en la Ley Fundamental de la República Federal Alemana, en adelante LF, que a su vez fue consecuencia de la que se realizó en 2006, por lo que con carácter previo, vamos a situar esta primera modificación de la LF para poder analizar la que ahora nos ocupa.

En efecto, en el año 2006 se realizó una reforma de la LF que implicaba “una modificación profunda de la relaciones de poder entre los centros principales de decisión política a nivel federal y de los Länder, la cual, para ser efectiva, ha de venir acompañada de una revisión, igualmente seria, de los instrumentos de financiación⁵³. La reforma de 2006, cuya finalidad fue clarificar

⁵² En la Exposición de Motivos de dicha modificación se habla de la “prosperidad presente y futura de los ciudadanos”.

⁵³ Un estudio pormenorizado de dicha reforma se encuentra en ARROYO GIL, ANTONIO. “La reforma constitucional de 2009 de las relaciones financieras entre la Federación y los Länder en la República Federal de Alemania”, REAF, núm. 10, abril 2010, págs. 40 a 71.

Asimismo, y respecto a la modificación de 2006, véase del mismo autor “La reforma constitucional del federalismo alemán: Estudio crítico de la 52ª Ley de Modificación de la Ley Fundamental de Bonn, de 28 de agosto de 2006, Colección Con(Textos)A, núm. 11, Institut d’Estudis Autònoms, Barcelona, 2009, págs., 126 y ss.

las relaciones entre la Federación y los Länder⁵⁴, podría quedar frustrada si no se consumaba una reforma de la regulación financiera entre las mismas. Hay que destacar la similitud, mutatis mutandis, entre la organización federal alemana, y la descentralización en Comunidades Autónomas de nuestro país, haciendo que Alemania y España compartan un problema común⁵⁵, toda vez la existencia de dos importantes unidades de gasto, exige tomar en cuenta esa dualidad y extender la prohibición del déficit también a las unidades federadas/Comunidades Autónomas.

Veamos, por tanto, la regulación constitucional alemana, ahora ya con la modificación de la LF de 2009.

En este sentido, el art. 109 de la Ley Fundamental, después de afirmar la autonomía e independencia recíproca entre la Federación y los Länder en cuanto a su gestión presupuestaria, y el cumplimiento conjunto de las obligaciones de la República Federal de Alemania frente a actos jurídicos provenientes de la Unión Europea, con respeto a la disciplina presupuestaria y bajo el prisma de las exigencias del equilibrio global de la economía, dispone en su apartado 3 que los presupuestos tanto de la Federación como de los Länder, por regla general, deben ser equilibrados sin ingresos provenientes de créditos⁵⁶. Dicho precepto contiene excepciones, previendo la posibilidad de acudir al crédito cuando tenga lugar un desarrollo coyuntural, dando lugar a una recesión económica, condicionado a que producida la recuperación o auge económico, habrá de procederse a la reducción o amortización de dichos créditos.

⁵⁴ El Estado Federal alemán, está formado por el Estado Central, Federación o Bund, y dieciséis Estados Federados, o Länder.

⁵⁵ JIMENEZ DIAZ, A. *óp. cit.*, p. 9.

⁵⁶ Es la denominada Freno de la deuda o Schuldenbremse.

Asimismo se contemplan supuestos de carácter excepcional en situaciones de catástrofes naturales u otras situaciones extraordinarias de emergencia que se sustraen al control del Estado y que graven considerablemente la situación financiera estatal. Los límites de la toma de créditos vienen recogidos en el art. 115 de la Ley Fundamental, límites, que sin embargo, y respecto sólo a la Federación, se entienden cumplidos aun cuando se incluyan ingresos crediticios, siempre que los mismos no superen en proporción del 0,35% del producto interior bruto nominal, independientemente de la situación económica de recesión o expansión. Se incluye una “cuenta de control” de modo que la utilización del crédito, una vez superado el umbral del 1,5% del producto interior bruto nominal, ha de reducirse si la evolución de la coyuntura económica es favorable.

Por lo que respecta a la atribución de porcentajes en caso de imposición de un procedimiento de déficit excesivo, la modificación de 2006 incluyó el siguiente porcentaje en el art. 109 de la Ley Fundamental: el 65% lo asume la Federación, y el 35% los Länder.

Mención especial hay que hacer respecto a los plazos de su entrada en vigor, y que vienen recogidos en su art. 143. En este sentido, los Länder hasta el 31 de diciembre de 2019, pueden desviarse de las prescripciones relativas a la inclusión de ingresos crediticios, de modo que en el ejercicio presupuestario de 2020, se haya cumplido con la prohibición de incluir créditos entre sus ingresos.

Respecto a la Federación, dicho plazo concluye el 31 de diciembre de 2015, de modo que en el 2016, los ingresos por créditos en sus presupuestos, no han de superar el 0,35% del producto interior bruto nominal.

2.3. Aspectos fundamentales de la regulación constitucional.

Dejando al margen cualquier tipo de consideración sobre la conveniencia o no de la modificación⁵⁷, hay que destacar, en primer lugar, el mandato imperativo contenido en el apartado 1 de dicho artículo, toda vez que tiene como destinatario a todas las Administraciones Públicas, las cuales, deberán adecuar sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.

La primera cuestión a plantearse es delimitar, precisamente, qué se entiende por Administraciones Públicas. En efecto, el art. 2 de la LOEPSF, distingue dentro del sector público del sector Administraciones Públicas y el sector empresarial, comprensivo éste último, de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles, y demás entes de derecho público dependientes de las administraciones públicas, que no se incluyan en el sector administración pública.

La respuesta no puede sino ir en el sentido de que ha de ser la actuación del todo el Sector Público el que ha de adecuar sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria. Cuestión distinta es el distinto grado de cumplimiento, por cuanto para el sector Administraciones Públicas será la situación de equilibrio o superávit estructural, mientras que para el sector público empresarial, será la posición de equilibrio financiero⁵⁸.

Por lo que respecta a qué actuaciones han de adecuarse al citado principio, si bien el tenor literal implicaría que cualquier actuación

⁵⁷ En este sentido, ENERIZ OLAECHEA, F.J. "La reciente reforma de la constitución española, los principios de estabilidad presupuestaria y de limitación de la deuda pública", *Revista Aranzadi Doctrinal*, num. 8/2011, Pamplona, 2011.

⁵⁸ En tal sentido el art. 3, apartados 2 y 3 de la LOEPSF.

administrativa, o en su caso, reglamentaria o legislativa, independientemente de la materia de que se trate, debería ser analizada desde la óptica del principio de estabilidad presupuestaria, lo cierto es que dicha actuación deberá tener algún tipo de repercusión económica cuya magnitud pueda ser medida bajo el prisma de la normativa europea, SEC 95, o del equilibrio financiero. En tal sentido, ya la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, si bien con ocasión de la sostenibilidad financiera del sector público, prescribía que las disposiciones legales y reglamentarias, los actos administrativos, los contratos y convenios de colaboración, y cualquier otra actuación de las Administraciones públicas, deberían ser valoradas desde dicho principio, añadiendo en su apartado 4, que todo gasto se evaluará atendiendo a los principios de eficiencia y simplificación de los servicios prestados.

De ahí, que la propia LOEPSF, se refiera en su art. 3.1 a la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos y demás actuaciones que afecten a los gastos o ingresos, idéntica redacción que se contempla en su art. 11. Por lo que hemos de entender bajo el concepto "actuaciones", aquellas relativas al propio iter procedimental del presupuesto, en sus distintas fases, y en cualquier caso, cualquier acto administrativo que conlleve un gasto o ingreso, presente o futuro, con cargo a dichos presupuestos.

El déficit estructural, concebido en general como la diferencia entre ingresos y gastos en una situación de pleno empleo, es decir, sin considerar los efectos del ciclo económico⁵⁹, se encuentra definido legalmente en el apartado 2 del art. 11 de la LOEPSF como el "Déficit ajustado del ciclo, neto de medidas

⁵⁹ JIMENEZ DIAZ, A.: La reforma constitucional y la limitación del déficit público. Documento de Trabajo nº 3, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, p. 12. En la web: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2012_03.pdf.

excepcionales y temporales"⁶⁰, y cuya fijación cuantitativa queda referenciada fuera de la propia Constitución y de dicha Ley Orgánica, por cuanto los márgenes serán los que en cada momento fije la Unión Europea para sus Estados Miembros. Hay que destacar en este punto, que sin embargo, la fijación del volumen de deuda se hace en referencia al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, o lo que es lo mismo, al Protocolo nº 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo anexo al TFUE. En este sentido, JIMENEZ DIAZ, considera que "la salvedad que implica la expresión en su caso, parece aludir a límites aún no existentes o pendientes de decisión"⁶¹, en alusión, a mi juicio al Tratado de Estabilidad, y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria⁶².

Y ahí se incardina la prohibición absoluta de déficit, de cualquier tipo, estructural o no, dirigido a las Entidades Locales: A diferencia del Estado y de las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario, posiblemente por la desconfianza que suscitan las mismas⁶³, aunque hay que destacar, en todos los ejercicios a los que se ha aplicado el principio de estabilidad presupuestaria y la fijación del mismo a las

⁶⁰ Respecto a la forma de calcularlo, véase SÁNCHEZ REVENGA, J.: *Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, Capítulo IX, págs. 599 a 628.

⁶¹ En La reforma constitucional y la limitación del déficit público, óp. cit., p. 13.

⁶² Ley Orgánica 3/2012, de 25 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria entre el Reino de Bélgica, la República de Bulgaria, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, Irlanda, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, la República Italiana, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, el Gran Ducado de Luxemburgo, Hungría, Malta, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República de Polonia, la República Portuguesa, Rumanía, la República de Eslovenia, la República Eslovaca, la República de Finlandia y el Reino de Suecia, firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012. BOE de 178 de 26 de julio de 2012.

⁶³ MENDIZABAL ALLENDE, R., óp. cit. Dice textualmente: "Con alcaldes que siguen declarando la guerra a Napoleón, en unas Administraciones enclenques y mal preparadas, los Municipios españoles han de ser configurados topográfica, poblacional y económicamente con unas dimensiones que los haga viables y no disfuncionales, restableciendo cuando haya lugar a ello estrictos controles de legalidad." Por mi profesión, no puedo dar la razón a MENDIZABAL ALLENDE, cuando afirma que las Administraciones Locales están mal preparadas.

entidades locales, éste se ha fijado siempre en cero, o lo que es lo mismo en equilibrio⁶⁴.

Lo cierto es que el principio de equilibrio presupuestario no es ajeno a la normativa de las entidades locales, configurado como uno de los principios presupuestarios clásicos. En efecto, cuando se hace referencia a los principios presupuestarios, se alude a aquellas reglas o criterios básicos que con base en criterios políticos, económicos o contables determinan el ámbito material, contenido y el ámbito temporal o constituyen una garantía, desde el punto de vista formal, de los derechos de los administrados⁶⁵. Responde a reglas de carácter histórico⁶⁶ que reflejan los criterios económicos, políticos y sociales de un país en cada época histórica. No obstante, se recogen bajo la denominación de principios clásicos a una serie de reglas que, al menos en su esencia, rigen todavía en la institución presupuestaria, con un concepto más o menos diferente al original.

Tradicionalmente estos principios han sido clasificados bajo tres prismas⁶⁷: Principios políticos (competencia, universalidad, unidad, especialidad, anualidad y publicidad), Principios contables (presupuesto bruto,

⁶⁴ Aunque se haya admitido déficit en las Entidades Locales dentro de cuyos márgenes, no se precise la aprobación de un Plan Económico Financiero. En este sentido, véase el Acuerdo de la Subcomisión de Régimen Económico, Financiero y Fiscal de la Comisión Nacional de Administración Local (CNAL), de 22 de mayo de 2012, en relación con la aplicación de la normativa de estabilidad presupuestaria a las liquidaciones de los Presupuestos Generales de las Entidades Locales, correspondientes al ejercicio 2012, publicado en la web: <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/AcuerdoCNALDéficit2011.pdf>

⁶⁵ Definición de ARNAL SURIA, S., GONZALEZ-PUEYO, J. M^a., Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid. 1995. p.27

⁶⁶ Así las define MARTINEZ LAGO, M. A.; GARCIA DE LA MORA, LEONARDO. Derecho Financiero y Tributario. J. M. Bosch Editor. Zaragoza. 1999. p. 93.

⁶⁷ Véase CORCUERA TORRES, A., "Los principios presupuestarios: especial referencia al ámbito local", Del derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci, Vol. III, parte V, págs. 206-237.

unidad de caja, especificación cualitativa, cuantitativa y temporal) y principios económicos (gasto público mínimo, equilibrio del presupuesto, impuestos neutrales, impuestos justos). Muchos de ellos no son aplicables a las entidades locales; no obstante, a los efectos que nos ocupan, dentro de los denominados principios económicos se encuentra el denominado principio de equilibrio del presupuesto.

Este Principio, antecedente del principio de estabilidad presupuestaria⁶⁸ está basado en la filosofía económica del liberalismo y contiene dos aspectos:

- Equivalencia entre gastos e ingresos, de modo que no se puede aprobar un presupuesto con menores previsiones de ingresos que de gastos. A tal efecto responde el art. 165.4 del TRLRHL cuando declara que “Cada uno de los presupuestos que se integran en el presupuesto general deberá aprobarse sin déficit inicial.”

- Equivalencia entre ingresos ordinarios y gastos ordinarios: Principio no recogido específicamente en el TRLRHL pero cuyo reflejo práctico implica que los ingresos de carácter corriente (capítulo 1 a 5 del presupuesto de ingresos) han de ser suficientes para los gastos corrientes (capítulo 1 a 4 del presupuesto de gastos). Una versión aún más estricta, recoge, también respecto a los gastos, los pasivos financieros (capítulo 9 de gastos).

No obstante, el principio de equilibrio presupuestario en el escenario de la estabilidad presupuestaria, ha de ser cuantificado según la metodología y el procedimiento regulado en la Ley Orgánica de desarrollo, la cual, en su art. 11.6, se remite a la utilizada por la Comisión Europea en el marco de la estabilidad presupuestaria, que como ha quedado dicho, es el SEC 95. Por lo que el equilibrio ha de realizarse en términos de dicho sistema de cuentas, y,

⁶⁸ GARCÉS SANAGUSTÍN, M, “En torno al concepto de estabilidad presupuestaria en España”. La Estabilidad Presupuestaria en el Derecho Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. p. 26

como también ocurriera bajo el régimen jurídico de la estabilidad presupuestaria de 2001, siendo predicable, ya no sólo en la elaboración del presupuesto, sino también durante la ejecución y en la liquidación habrá de cumplirse con el mismo. De ahí la importancia del informe recogido en el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales, cuando, en su art. 16.2 atribuye a los Interventores municipales la emisión del citado informe sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, con carácter independiente e incorporado a los informes que también ha de emitir con ocasión de la elaboración del presupuesto general, de la aprobación de los expedientes de modificación presupuestaria por créditos extraordinarios o suplementos de crédito, y con ocasión de la liquidación, detallando los cálculos efectuados y los ajustes practicados sobre la base de los datos de los capítulos 1 a 9 de los estados de gastos e ingresos presupuestarios, en términos de Contabilidad nacional, según el SEC 95.

Por su parte, el precepto constitucional analizado, continúa en su siguiente apartado con el principio de reserva de ley para la emisión de deuda pública o para contraer crédito que ya se incluía en la anterior redacción⁶⁹ del mismo y que se extiende ahora a las Comunidades Autónomas, así como la regulación del denominado principio de inclusión presupuestaria de los créditos destinados al pago del principal y los intereses⁷⁰, si bien con un nuevo aspecto que no ha pasado desapercibido y es el de la prioridad absoluta de su pago,

⁶⁹ El anterior art. 135 venía en los siguientes términos:

1. El Gobierno habrá de estar autorizado por ley para emitir Deuda Pública o contraer crédito.
2. Los créditos para satisfacer el pago de intereses y capital de la Deuda Pública del Estado se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de los presupuestos y no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.

⁷⁰ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "El principio de inclusión presupuestaria automática: acotaciones del artículo 135.2 de la Constitución", en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, julio/septiembre, nº 63, 1989.

cuestión que obligará a modificar los Planes de Disposición de Fondos tal como destaca SAURA QUILES⁷¹, estableciendo en el primer escalón, antes incluso de los gastos de personal, el abono de los gastos correspondientes a la amortización del principal y los intereses.

Junto a ello, y siguiendo a CORCUERA TORRES⁷², el art. 135 de la Constitución incluye la regulación en sede constitucional de un principio de forma expresa, el de estabilidad presupuestaria y otro tácitamente, el de sostenibilidad financiera, cuya regulación viene recogida como la limitación del volumen de deuda en relación con el producto interior bruto, y su referencia, como ya se dijo, en función del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Según la regulación constitucional, y a diferencia de la que se incluye respecto a la entrada en vigor de los límites de déficit estructural, la Constitución no contempla limitación temporal alguna, por lo que sería de aplicación la disposición final única, entrando en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. No obstante, y dado que en la disposición adicional única se remite a la tan citada Ley Orgánica para la regulación de los mecanismos que permitan el cumplimiento del límite de deuda del art. 135.3, y ésta regula en su art. 13 la instrumentación del principio de sostenibilidad financiera, cuyos límites entrarán en vigor el 1 de enero de 2020, de facto, y hasta dicha fecha, y sin perjuicio de la Disposición Transitoria primera de la LOEPSF, lo cierto es que la eficacia total de ambos principios, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, queda, al menos, postergada ocho años.

La excepción contenida en el apartado 4 relativa a los supuestos de catástrofes naturales, recesión económica o situación de emergencia extraordinaria que escapen al control del estado y perjudiquen la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, contiene una

⁷¹ SAURA QUILES, J.J. “La reforma de la estabilidad presupuestaria en la Constitución Española”, *El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados*, nº 23, Diciembre 2011, pág. 2755.

⁷² CORCUERA TORRES, A., “Marco español de planificación presupuestaria, estabilidad y concreción de las medidas”, de próxima publicación.

sucesión de conceptos jurídicos indeterminados cuya apreciación se hará por el Congreso de los Diputados por mayoría absoluta. Se echa en falta los márgenes jurídicos de apreciación de dichos conceptos para una mayor seguridad jurídica, si bien, la LOEPSF, con ocasión de su regulación en el art. 11, se remite, en cuanto a la definición de recesión económica a lo dispuesto en la normativa europea. Junto a ello, hay que destacar que la excepción antedicha a la superación de los límites de déficit estructural (no aplicable a las entidades locales, por cuanto éstas no pueden incurrir en el mismo, como se ha dicho), como del volumen de deuda, exigirán la elaboración de un Plan de Reequilibrio que permita la corrección del déficit estructural, teniendo en cuenta la circunstancia excepcional que originó el no cumplimiento del límite, Plan de Reequilibrio que, como veremos, queda vedado a las Entidades Locales.

El apartado quinto del art. 135 de la Constitución Española, recoge los aspectos que habrá de recoger la Ley Orgánica, en desarrollo de los principios constitucionales, con la participación de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política financiera y fiscal.

Por último, y con el fin de respetar la Autonomía que corresponde a las Comunidades Autónomas, el apartado sexto, ordena a estas a adoptar las disposiciones que les correspondan en aras de una aplicación efectiva del principio de estabilidad presupuestaria en sus normas y decisiones presupuestarias⁷³

Una vez estudiado los diversos aspectos de la modificación del art. 135 de la Constitución Española, toda vez que el análisis se va a centrar en las Entidades Locales, parece oportuno que, con el fin de dar una visión global de

⁷³ En este sentido baste citar la Ley 6/2012, de 17 de mayo, de estabilidad presupuestaria de la Comunidad Autónoma de Cataluña (BOE nº 135, de 6 de junio de 2012), y la Ley 5/2012, de 7 de junio, de Estabilidad Presupuestaria de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOE nº 161, de 6 de julio de 2012).

la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera tal como vienen recogidas en la LOEPSF, se realice una mención a aquellos aspectos que revisten singularidades o especialidades respecto a la Administración Central, que comprende el Estado y los Organismos de la Administración Central, y las Comunidades Autónomas, así como en su caso las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de las anteriores administraciones públicas, integrantes de lo que a efectos de la LOEPSF se considera sector público.

A diferencia del régimen jurídico anterior en que para el caso de las Comunidades Autónomas dicha ley adoptaba la forma jurídica de Ley Orgánica por mandato, así se justificaba entonces, del art. 157.3 de la Constitución española, dado que implicaba una modificación la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de financiación de las Comunidades Autónomas⁷⁴, lo cierto es que la dualidad producida, ley ordinaria-ley orgánica, desaparece con la nueva regulación, y ello, como ha quedado sentado, por exigencia constitucional de regulación mediante Ley Orgánica, que supone un plus de permanencia, si cabe dicha afirmación tras la rápida modificación producida en nuestro texto constitucional.

Por lo que respecta al Sector Público Estatal⁷⁵ y al Sector Público Autonómico y dejando al margen cualquier tipo de consideración sobre los

⁷⁴ 157.3. Mediante Ley Orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1 (recursos de las Comunidades Autónomas), las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas.

⁷⁵ Respecto a la incidencia de la anterior normativa de estabilidad presupuestaria, véase PANIZO GARCIA, A., "Algunos efectos jurídicos de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria en el ciclo presupuestario". Presupuesto y Gasto Público. Nº 30. 2002 p. 62 Recoge los efectos de la Ley General de estabilidad presupuestaria en la tramitación de la ley anual de presupuestos generales del estado, en la ejecución del presupuesto, incluyendo las modificaciones presupuestarias y en el control del cumplimiento de las exigencias de estabilidad una vez ejecutado el presupuesto.

sujetos integrantes del mismo, utilizamos esta expresión para hablar de los sujetos del 2.1 a) y 2.2. de la LOEPSF incluyendo, a los únicos efectos de la presente exposición, a la Seguridad Social en los términos recogidos en dicha normativa. Nuestro acercamiento a ambos sectores desde la regulación de la LOEPSF se va a centrar en:

- La fijación del objetivo de estabilidad presupuestaria y del volumen de deuda. En este caso, sólo desde la óptica del Estado pues es el Consejo de Ministros el que ha de acordar su aprobación
- El déficit estructural en el Estado y en las Comunidades Autónomas. Excepciones al mismo. Los Planes de reequilibrio.
- La Sostenibilidad Financiera en el Estado y en las Comunidades Autónomas.
- Especialidades en las medidas preventivas, correctivas y coercitivas.
- Los Informes sobre cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria de deuda pública y de la regla de gasto, a emitir por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- La Central de Información.

Por lo que respecta al establecimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria⁷⁶ y del volumen de deuda pública, es el Gobierno el que mediante acuerdo del Consejo de Ministros, en el primer semestre⁷⁷ de cada año fija el objetivo de estabilidad presupuestaria y de deuda pública referido a los tres ejercicios siguientes, para el conjunto del sector público y para cada uno sus subsectores, a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en el caso de las Comunidades Autónomas, previo informe del

⁷⁶ LASARTE ALVAREZ, J. Y ADAME MARTINEZ, F., "Las nuevas Leyes de Estabilidad Presupuestaria", Revista de Estudios Locales, Nº 61, 2003, p. 57, fijan como novedad la creación de una nueva fase en el ciclo presupuestario anterior a la elaboración del proyecto de Presupuestos Generales del Estado.

⁷⁷ En la normativa anterior se debía realizar en el primer cuatrimestre.

Consejo de Política Fiscal y Financiera, y para las Entidades Locales, previo informe de la Comisión Nacional de Administración Local. A tal efecto, las propuestas del Ministerio habrán de remitirse antes del 1 de abril, y el informe tanto del Consejo como de la Comisión deberá estar elaborado en un plazo máximo de quince días a contar desde la recepción de dichas propuestas.

En ambos supuestos, objetivo de estabilidad presupuestaria y objetivo de deuda pública, deberán estar expresados en porcentaje del Producto Interior Bruto Nacional nominal, y además, el de estabilidad presupuestaria lo deberá ser en términos de capacidad o necesidad de financiación según el SEC 95. Dicho acuerdo incluirá también el límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado⁷⁸.

El Consejo de Ministros por tanto, aprueba el objetivo de estabilidad presupuestaria y de deuda pública, los cuales, junto con las recomendaciones y opiniones de las Instituciones de la Unión Europea y un informe del Ministerio de Economía y Competitividad en el que se hará una evaluación de la situación económica de nuestro país para cada uno de los años del horizonte temporal de dichos objetivos, se remiten a las Cortes Generales para que los aprueben o rechacen. En forma sucesiva, y tras el oportuno debate, el Congreso y el Senado se habrán de pronunciar sobre el mismo en un sentido de aprobación o rechazo. Si se aprueba, la elaboración de los Proyectos de Presupuestos de las Administraciones Públicas habrá de acomodarse a ambos objetivos. En caso de rechazo, el Gobierno, en el plazo de un mes, remitirá de nuevo un acuerdo que seguirá el mismo cauce procedimental.

⁷⁸ En el Boletín Oficial de las Cortes Generales, SENADO, núm. 87, de 25 de julio de 2012, pág. 2 y ss., se contiene el Acuerdo Íntegro del Consejo de Ministros para los ejercicios 2013-2015.

Existe, por tanto, un sometimiento unilateral del Gobierno a principios de año (en los primeros seis meses) a la aprobación o rechazo de las Cortes, por cuanto una competencia que corresponde al propio Gobierno, la elaboración del presupuesto, en virtud de su autolimitación derivada de la fijación del objetivo de estabilidad y de deuda pública, queda sometida a la aprobación de las Cortes. Lo que no recogía la anterior Ley General de Estabilidad Presupuestaria, es el supuesto en que fijado y aprobado el objetivo de estabilidad presupuestaria, éste sea obviado por el Gobierno o cualquiera de las Administraciones Públicas a la hora de elaborar los presupuestos, cuestión que se ha dotado de mayor regulación con la actual LOEPSF y que veremos en el capítulo quinto de este estudio. En cualquier caso, existe, por tanto, una sumisión en este sentido por parte del Gobierno a las Cortes Generales⁷⁹.

Junto a ello, y por lo que respecta a las Comunidades Autónomas, para la fijación de los objetivos de cada una de ellas, y con el fin de respetar la autonomía de las mismas constitucionalmente consagrada, el Gobierno, una vez haya aprobado los objetivos de estabilidad y deuda pública, formulará una propuesta de dichos objetivos a cada una de las Comunidades Autónomas. Desde dicha propuesta, y con el informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera, el Gobierno fijara los objetivos correspondientes para cada una de ellas.

Y para concluir con este apartado de la fijación de los objetivos de estabilidad y deuda pública, aunque sea anticiparse al estudio del ámbito objetivo de la LOEPSF que se desarrollará los capítulos cuarto y quinto del mismo, hay que recordar que es el Gobierno, a través del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el que debe velar por el cumplimiento del

⁷⁹ VALENZUELA VILLARUBIA, I., "Naturaleza jurídico y alcance de las Leyes de Presupuestos". El Consultor. Nº 10. 2003. p. 1842. Analiza la naturaleza jurídica y el alcance de las Leyes de presupuestos Generales del Estado desde la óptica constitucional.

principio de estabilidad presupuestaria para todo el ámbito del sector público mediante los informes sobre cumplimiento de los objetivos de estabilidad, deuda y regla de gasto, ostentando el protagonismo, como veremos en el desarrollo de todo el proceso preventivo, correctivo y coercitivo en torno a dichos objetivos.

Una vez aprobado el objetivo de la estabilidad presupuestaria, tal como dijimos a la hora de analizar el art. 135 de la Constitución Española, el Estado y las Comunidades Autónomas, a diferencia de las Entidades Locales, pueden cumplir el objetivo de estabilidad presupuestaria siempre que no incurran en déficit estructural, diferencia entre ingresos y gastos, una vez se haya excluido las medidas excepcionales y temporales, o lo que es lo mismo, cabe un déficit de carácter coyuntural. Como ya adelantamos, son demasiados conceptos jurídicos indeterminados, con una naturaleza económica sobre la que la teoría económica tampoco es unánime, y que va a generar, por tanto, incertidumbre jurídica.

Junto a ello, la LOEPSF contempla dos excepciones a dicho déficit estructural:

- Cuando se realicen reformas estructurales cuyos efectos presupuestarios sean a largo plazo, y siempre dentro del marco normativo europeo, se podrá alcanzar un déficit estructural del 0,4% del Producto Interior Bruto en términos nominales, o inferior a dicho porcentaje, si la Unión Europea así lo fijara. Este déficit estructural, según contempla el apartado 2 del art. 11 de la LOEPSF lo es para el conjunto de las Administraciones Públicas, pero, dado que las Entidades Locales no puede incurrir en ningún tipo de déficit, la conclusión es que éstas estarían fuera de dicha excepción. A mi juicio, si dichas reformas estructurales en un hipotético supuesto se aplicaran de lleno en el ámbito de la Administración Local, éstas también

podrían incurrir en dicho déficit, si fuera preciso, por cuanto sería contradictorio que el esfuerzo de las supuestas reformas en la estructura de las entidades locales tuviera que realizarse en términos de equilibrio o superávit presupuestario, cuando al mismo tiempo, dichas reformas pudieran generar déficit estructural⁸⁰.

- Un segundo supuesto excepcional al déficit estructural, aplicable tan sólo al Estado y a las Comunidades Autónomas, por el tenor literal del precepto, apartado 3 del art. 11 de la LOEPSF, es el supuesto ya recogido en el art. 135 de la Constitución Española, y también recogido en la Ley Fundamental Alemana, que son los supuestos de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones Públicas, perjudiquen considerablemente su situación financiera o sostenibilidad económica o social, y apreciadas por la mayoría absoluta del Congreso de los Diputados. Dejando al margen el escaso papel que el Senado, cámara territorial, recordemos, tiene en dicha apreciación, sobre todo, si dichas situaciones se aplicaran a una o varias Comunidades Autónomas, y aun cuando la normativa europea contemple dichas excepciones, y a ella se remita precisamente la LOEPSF⁸¹, lo cierto es que son conceptos jurídicos indeterminados, en este caso, de apreciación más política que jurídica y que pueden generar más un debate de dicho tipo que de apreciación objetiva de las circunstancias referidas, objetividad que será más patente en el supuesto de catástrofes naturales, y más económico-política en los de recesión económica grave, o emergencia extraordinaria.

⁸⁰ En el mismo sentido, CORCUERA TORRES, A., óp. cit.

⁸¹ Art 2 del Reglamento 1467/1997, Reglamento Correctivo: Considera una grave recesión económica excepcional cuando se registre una disminución anual del Producto Interior Bruto real de 2% como mínimo.

Por su parte, el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria se remite al Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

En este segundo supuesto, es preceptiva la aprobación de un plan de reequilibrio en aras de corregir dicho déficit estructural. Como consecuencia lógica del régimen excepcional, que sólo afecta al Estado y a las Comunidades Autónomas, sólo estas Administraciones Públicas deberán realizarlo. Su contenido viene recogido en el art. 22 de la LOEPSF, en el que se incluirá los contenidos exigidos para un Plan económico-financiero, cuyo estudio se realizará en el capítulo quinto. Hay que mencionar que dicho Plan de reequilibrio no se deberá realizar exclusivamente en los supuestos excepcionales de déficit estructural recogidos en el apartado anterior, sino también cuando se superen los límites de deuda en las circunstancias del art. 11.3 de la LOEPSF y con la apreciación del Congreso de los Diputados mediante mayoría absoluta. De ahí que según se trate de un plan de reequilibrio del déficit estructural, o del volumen de deuda, se exija, en el primer caso que incluya la senda prevista para alcanzar el objetivo de estabilidad presupuestaria con el detalle de la evolución de los ingresos y gastos que vayan a llevar a dicho cumplimiento, y en el segundo, objetivo de deuda pública, la senda para conseguir el objetivo correspondiente, con detalle de los factores evolutivos que vayan a propiciar dicha consecución, y un análisis de la propia dinámica de la deuda pública, con su evolución, factores de riesgo y un estudio analítico de la vida media de la deuda.

La aprobación de dichos planes de reequilibrio, y en su caso, de los planes económico-financieros, en el caso de la Administración Central, se realizará por el Gobierno, remitiéndose a las Cortes Generales para su aprobación, siguiendo el procedimiento establecido para la fijación de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública; en las Comunidades Autónomas, habrán de ser remitidos al Consejo de Política Fiscal y Financiera, que comprobará su idoneidad y adecuación, teniendo en consideración el uso de la capacidad normativa en materia fiscal de la mismas; si fuere rechazado y no se presentara nuevo plan, se aplicarían las medidas coercitivas.

Las Administraciones de la Seguridad Social, por su parte, han de mantener una situación de equilibrio o superávit presupuestario, como ya ocurre con las entidades locales. Pero a diferencia de éstas, la Seguridad Social puede incurrir en un déficit estructural con los condicionantes recogido en la regulación del Fondo de Reserva de la Seguridad Social⁸², compensando, dicha cuantía de déficit con una reducción en la cuantía del déficit estructural máximo de la administración central.

Por lo que respecta a la sostenibilidad financiera, el límite de volumen de deuda, según el Protocolo de déficit excesivo anexo al TFUE, es del 60% del Producto Interior Bruto en términos nominales. La distribución que corresponde al Estado y al conjunto de las Comunidades Autónomas es del 44% y del 13% respectivamente, si bien, en este caso, para cada una de las Comunidades Autónomas, dicho porcentaje se aplicará sobre su Producto Interior regional. Cuáles sean los criterios de reparto de dichas proporciones, teniendo en cuenta que a las Entidades Locales, por diferencia, les corresponde el 3%, no se recogen en el precepto, y seguramente estará debidamente motivado, pero la única referencia es la que se recoge al final del apartado 1 del art. 13 de la LOEPSF, cuando establece que dicha proporción habrá de respetarse para el supuesto de que la normativa europea cambie el porcentaje antedicho del 60 % total.

En cualquier caso, tanto el Estado como las Comunidades Autónomas, como ya ocurriera bajo el régimen jurídico constitucional anterior a la reforma, habrán de estar autorizados por Ley tanto para emitir deuda pública como para contraer crédito.

⁸² Ley 28/2003, de 29 de septiembre, reguladora del Fondo de Reserva de la Seguridad Social.

Sin perjuicio de un mayor desarrollo en el capítulo quinto de este estudio, es el momento ahora de analizar las singularidades que respecto al Estado y las Comunidades Autónomas se recogen en el Capítulo IV de la LOEPSF, como medidas preventivas, correctivas y coercitivas.

Respecto a las medidas preventivas, el apartado 3 del art. 18 de la LOEPSF recoge el supuesto de que el Gobierno tuviere previsto un déficit a largo plazo del sistema de pensiones, que obligará a la revisión del sistema con la aplicación automática del factor de sostenibilidad recogido en la Ley 27/2011, de 2 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social⁸³.

En cuanto a las medidas correctivas, las Comunidades Autónomas que hayan incumplido el objetivo de estabilidad o de deuda pública, si quisieran endeudarse, deben obtener la autorización del Estado, salvo que hubieren presentado un plan económico financiero declarado idóneo por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en cuyo caso, las operaciones de crédito a corto plazo (menos de un año) que no sean financiación exterior, no necesitarán dicha autorización.

⁸³ Dicha Ley introdujo una nueva disposición adicional en el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, en los siguientes términos:

Disposición adicional quincuagésima novena. Factor de sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social.

Con el objetivo de mantener la proporcionalidad entre las contribuciones al sistema y las prestaciones esperadas del mismo y garantizar su sostenibilidad, a partir de 2027 los parámetros fundamentales del sistema se revisarán por las diferencias entre la evolución de la esperanza de vida a los 67 años de la población en el año en que se efectúe la revisión y la esperanza de vida a los 67 años en 2027. Dichas revisiones se efectuarán cada 5 años, utilizando a este fin las previsiones realizadas por los organismos oficiales competentes.

Asimismo, y continuando en el plano correctivo, las Comunidades Autónomas que hubieren incumplido el objetivo de estabilidad presupuestaria, de deuda pública o de la regla de gasto, antes de que la Administración Central conceda subvenciones o suscriba convenios con las mismas, precisará informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Las singularidades en las medidas coercitivas en relación con las Comunidades Autónomas que o no hayan aprobado o hayan incumplido un plan económico-financiero o un plan de reequilibrio, consisten en que deberán aprobar en el plazo de 15 días la no disponibilidad de créditos que permita cumplir con el objetivo establecido, y , aquí viene la especialidad, si fuere necesario para cumplir con los compromisos de consolidación fiscal con la Unión Europea, las competencias normativas que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos, pasarán a ejercerse por el Estado. O lo que es lo mismo, se produce una asunción de dichas competencias por el Estado, o utilizando un término, por desgracia cada vez más habitual, se interviene por el Estado dicha Comunidad Autónoma.

Ante la persistencia de no adopción del acuerdo de no disponibilidad de créditos, no constitución del depósito del art. 25.1.b) de la LOEPSF, o no puesta en marcha de las medidas propuestas por la comisión de expertos del apartado 2 de dicho precepto, el Gobierno, requerirá al Presidente de la Comunidad Autónoma para que lleve a cabo dichas medidas. Si no se atendiese dicho requerimiento, será el Gobierno quien apruebe dichas medidas, si bien en este caso, con la aprobación de la mayoría absoluta del Senado (en esta ocasión sí se tiene en cuenta su cometido de cámara territorial), para cuya ejecución, el Gobierno puede dictar instrucciones a todas las autoridades de dicha Comunidad Autónoma.

Ya hemos adelantado el protagonismo que el Gobierno adquiere en el control del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y regla de gasto, en su caso, en el desarrollo y adopción de las medidas preventivas, correctivas y coercitivas. En este sentido, se emiten varios informes que pasamos a considerar:

- Antes del 15 de octubre de cada año: Con los datos suministrados por las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales en virtud del principio de transparencia recogido en el art. 27, cuya concreción, procedimiento, plazo y documentación habrá de ser objeto de desarrollo por Orden del Titular del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, dicho Ministerio publicará un informe sobre la adecuación de dicha información a los objetivos de estabilidad, deuda y regla de gasto, en el cual se podrán incluir informaciones si se apreciara cualquier desviación.

- Antes del 1 de abril: Se eleva al Gobierno un informe del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad y deuda públicas de los presupuestos iniciales de todas las administraciones públicas, si bien no lo dice la LOEPSF, dichos datos vendrán referidos a los presupuestos de dicho ejercicio, y sobre el cumplimiento de la regla de gasto, respecto de las Administración Central y de las Comunidades Autónomas.

- Antes del 1 de octubre: Se eleva, asimismo, al gobierno, informe del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y regla de gasto del ejercicio inmediato anterior, con inclusión de la evolución real de la economía y las desviaciones respecto al informe que, recordemos, acompañó a la fijación del objetivo de estabilidad

presupuestaria y de deuda pública en el Acuerdo del Consejo de Ministros correspondiente.

La importancia de dichos informes, de los que se informará al Consejo de Política y Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y a la Comisión Nacional de Administración Local, radica precisamente en que son el inicio de las correspondientes medidas preventivas, correctivas y preventivas de cara a las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. En efecto, en el caso de advertencia de riesgo de incumplimiento, el punto de partida ha de ser los informes de 15 de octubre en relación con los datos suministrados, o del 1 de abril, respecto a los presupuestos iniciales, los que hayan de apreciar dicho riesgo de incumplimiento. En el caso de las medidas correctivas automáticas, será precisamente el informe en el que se valore el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública el que ponga en marcha el mecanismo de autorización de operaciones de endeudamiento tanto para las Comunidades Autónomas como para las Entidades Locales de los arts. 111 y 135 del TRLRHL.

Para concluir este apartado, y como ya hiciera la anterior Ley General de Estabilidad Presupuestaria, hay que hacer mención de la denominada Central de Información, que en el caso de las Entidades Locales se denomina Central de Información de Riesgo de las Entidades Locales (CIR Local), según el art. 36 del Real Decreto 1463/007, de 2 de noviembre. Si bien hay que decir que respecto a la normativa anterior, cuyo contenido eran las operaciones de crédito, emisión de deuda o cualquier otra apelación de crédito o asunción de riesgos y cargas financieras, el objeto de la regulación de la LOEPSF es la información sobre la actividad económico-financiera de las distintas Administraciones Públicas, objeto mucho más amplio que el recogido hasta el momento. A tal efecto, tanto los bancos, cajas de ahorros y demás entidades financieras remitirán la información que se determine reglamentariamente, con la

colaboración del Banco de España. Su desarrollo respecto a la información a suministrar será fijado por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Entiendo, aunque sea adelantarme a mi postura acerca de la vigencia del Real Decreto 1463/2007, citado, que la regulación contenida en la misma, en tanto en cuanto no contradice ni se opone a los postulados recogidos en la LOEPSF, sigue vigente, por lo que en el caso de las Entidades Locales, habremos de acudir a los arts. 36 y siguientes de dicho cuerpo normativo.

CAPITULO III

AMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO DE LA LOEPSF PARA LAS ENTIDADES LOCALES

1. Consideraciones previas.

La anterior Ley General de Estabilidad Presupuestaria distinguía, a la hora de establecer el ámbito subjetivo de la misma, dos grupos de "agentes", en cuanto se refiere a la aplicación y eficacia de los postulados que la misma recogía:

Un primer grupo, que se contenía en el apartado 1, del art. 2, y formado por la Administración General del Estado, los Organismos autónomos y los demás entes públicos dependientes de aquélla, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, así como los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado; las Entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social; la Administración de las Comunidades Autónomas, así como los entes y Organismos públicos dependientes de aquélla, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales; y por último, las Entidades Locales, los Organismos autónomos y los entes públicos dependientes de aquélla, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.

Y un segundo grupo formulado en términos residuales y formado por el resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de la Administración del Estado, de las Administraciones de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales y no comprendidos en el primer grupo, teniendo consideración de sector público⁸⁴, quedando sujetos a la normativa que se recogía en el Título I de la

⁸⁴ En este sentido la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria realiza un mayor desglose en su art. 3 en conjunción con el art. 2 en lo relativo al sector estatal en los siguientes términos:

LGEP, que se materializaba en el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria bajo la óptica del equilibrio financiero.

Al margen de su análisis a la luz de los preceptos de la normativa europea, y más en concreto al SEC 95⁸⁵, utilizando criterios de producción o de otros productores no de mercado, como tendremos ocasión de estudiar en otro punto de este trabajo, la regulación contenida en la LOEPSF se remite respecto a la delimitación del sector Administraciones Públicas al SEC 95, haciendo una clasificación del ámbito subjetivo de aplicación de la misma en su artículo 2, distinguiendo por una parte el sector Administraciones Públicas, -de una manera más escueta y sucinta que la anterior normativa-, el cuál está integrado por la Administración central (Estado y los organismos de la administración central), Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Administraciones de

-
1. El sector público administrativo, integrado por:
 - a. La Administración General del Estado, los organismos autónomos dependientes de la misma, y las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros y entidades mancomunados.
 - b. Las entidades estatales de derecho público distintas a los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado y a las entidades públicas empresariales dependientes de la misma o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella que cumplan alguna de las dos características siguientes:
 1. Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.
 2. Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de la Ley General Presupuestaria, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de la entregas de bienes o prestaciones de servicios.
 2. El sector público empresarial, integrado por:
 - a. Las entidades públicas empresariales.
 - b. Las sociedades mercantiles estatales.
 - c. Las entidades mencionadas en el párrafo b anterior que no se incluyan en el sector público administrativo.
 3. El sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal.

⁸⁵ Del que la clasificación recogida en la Ley General Presupuestaria es deudora.

Seguridad Social; y un segundo grupo en el que se incluyen las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de dichas administraciones públicas no incluidas en el grupo primero.

La primera cuestión que se suscita tras la lectura del citado precepto, es que para la delimitación del sector Administraciones Públicas se remite a la normativa de la Unión Europea para poder realizar su clasificación, por lo que será preciso dar una referencia precisa de dichos criterios. No obstante, hubiera sido preferible la incorporación de dichos criterios a la LOEPSF, por cuanto redundaría en una mejora de su aplicación, y fortalecería el principio de seguridad jurídica en la misma, ayudando al intérprete jurídico en sus labores de estudio o aplicación de la normativa.

Antes por tanto de proceder al análisis de los entes integrantes del Sector Público Local, es preciso realizar una aproximación a la organización de las mismas, toda vez la incidencia de la misma, va a conllevar consecuencias en su clasificación a efectos del SEC 95, y por tanto al régimen aplicable en relación con la LOEPSF.

En este ámbito, y como paso previo, va a ser preciso hacer una exposición de las maneras de gestionar los servicios públicos, los cuales, siguiendo a LLISSET BORRELL⁸⁶, hay que diferenciar de la actividad de mercado de los entes locales, por cuanto los primeros tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las entidades locales, mientras que en la segunda no se puede predicar dicha finalidad, siendo ésta por tanto consecuencia de la capacidad de los entes locales para promover toda clase de actividades de interés público.

⁸⁶ LLISSET BORRELL, F., Manuel de Derecho Local, 3ª Edición, El Consultor, 2001

Por lo que respecta a la gestión de los servicios públicos de la competencia local, habrá que estar a lo dispuesto en los artículos 85, 85 bis y 85 ter, bajo la redacción formulada por la Ley de Medidas de Modernización del Gobierno Local antes señalada. En esta materia, hemos de adelantar que la modificación producida genera más dudas que luces a la hora de definir los Organismos Autónomos y las Entidades Públicas Empresariales Locales, como tendremos ocasión de estudiar.

Sucintamente, la gestión de los servicios públicos puede ser:

- DIRECTA: Por la propia entidad local, por Organismo autónomo local, por Entidad Pública Empresarial local y por Sociedad mercantil local, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente público de la misma.

El art. 85 bis remite, en cuanto a los organismos autónomos locales y a las entidades públicas empresariales locales, a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización, y Funcionamiento de la Administración General del Estado, en adelante LOFAGE, con las especialidades contempladas en dicho artículo, rompiendo con el esquema tradicional utilizado en la administración local de Organismos Autónomos de carácter administrativo, y organismos autónomos de carácter mercantil, industrial, financiero o análogo, precepto no exento de problemas de interpretación.

Por lo que respecta a las Sociedades Mercantiles locales (art. 85 ter), la remisión es íntegra, independientemente de su forma jurídica, al ordenamiento jurídico privado, excepto las materias en que les sea de aplicación la normativa

administrativa en materia presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación, con las especialidades contemplada en dicho precepto.

- INDIRECTA: Partiendo de la prohibición ya reconocida de no prestación por gestión indirecta ni mediante sociedad mercantil de capital social exclusivamente local de servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad, se remite a las formas del contrato de gestión de servicios públicos de la Ley de Contratos del Sector Público⁸⁷. Por tanto, y a tenor de lo dicho, parece deducirse que una Entidad Pública Empresarial Local, como primer consecuencia práctica, podría prestar servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad, y por tanto, habrá que utilizar los criterios del SEC 95 para incluirla en el sector administración pública o en el sector empresarial público local.

El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por su parte, recoge en el art. 164.1, los presupuestos integrantes del Presupuesto general de la Entidad Local. En este sentido, este presupuesto estará integrado por:

- El Presupuesto de la propia Entidad.
- Los de los Organismos Autónomos dependientes de la misma.
- Los Estados de previsión de gastos e ingresos de las Sociedades Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad Local.

A efectos del régimen presupuestario y contable, los Organismos Autónomos de las Entidades Locales se clasifican en:

⁸⁷ Actualmente Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

- Organismos Autónomos de carácter Administrativo.
- Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

Esta distinción también se realiza en el art. 53 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales respecto al régimen de autorizaciones para el concierto de operaciones de crédito que se estudia en el apartado correspondiente al estudiar la sostenibilidad financiera en la Administración Local.

Coexisten, por tanto, dos referencias a los organismos autónomos:

Una, heredera del sistema antiguo de clasificación.

La otra respecto a la clasificación realizada por la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado aprobada por Ley 6/97, de 14 de abril (en adelante LOFAGE), con las especialidades recogidas en el art. 85 bis antes citado.

Cabría preguntarse cuál de los regímenes es aplicable. La primera respuesta a dicho planteamiento es que, dado que la modificación producida por la ley 57/2003, de 16 de diciembre de medidas para la modernización del Gobierno Local se realiza sobre la LRBRL, ésta es la que tiene que primar. Otra respuesta, no obstante, hace referencia a la especialidad en la materia y, a mayor abundamiento, a la posterior publicación del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, tesis que sustentamos.

De la lectura del art. 164 apartado 2 in fine⁸⁸ parece deducirse que serán factores de tipo político o administrativo, de eficacia o de utilidad u otros de otra índole los que van a influir en catalogar dichos organismos en una categoría o en la otra. Pero no existe una definición legal de los distintos organismos autónomos. Ni siquiera el anterior Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de diciembre, tampoco los definía, si bien dedicaba el art. 85 bajo el epígrafe de organismos cuyas operaciones son preponderantemente de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, a recoger las especialidades que respecto a dichos organismos se determinan en cuanto a su régimen presupuestario⁸⁹. En cualquier caso, el art. 86 de la LRBRL permite a las Entidades Locales, conforme al art. 128 de la Constitución⁹⁰ ejercitar la iniciativa pública para el ejercicio de actividades económicas mediante expediente acreditativo de la conveniencia y oportunidad de la medida. Además, si el ejercicio de esta actividad económica lo es en régimen de libre concurrencia, la aprobación definitiva corresponde al Pleno de la Corporación.

Podemos avanzar, por tanto, sin entrar todavía en la regulación de la LOFAGE en los términos referidos, que dos son los criterios que hemos de conjugar para clasificar a un organismo autónomo en una u otra clase: el tipo

⁸⁸ “Las normas de creación de cada Organismo Autónomo deberán indicar expresamente el carácter del mismo”.

⁸⁹ La disposición transitoria primera de la Ley General Presupuestaria vigente aprobada por Ley 47/2003, de 26 de noviembre hace referencia al régimen de los organismos a que se refieren los arts. 60 (Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos) y 61 (Organismos Públicos de Investigación) de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, de modo que en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de dicha ley (1 de enero de 2005) habrán de adaptarse a la normativa reguladora de los organismos citados a la propia Ley 47/2003. En tanto en cuanto no se realice y respecto a las especialidades que se deriven de las operaciones de carácter comercial, industrial, financiero y análogo será de aplicación el artículo señalado.

⁹⁰ En concreto el punto 2 del citado artículo:
“Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo recordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.”

de operación de que se trate⁹¹ y por otro lado el sentido de la decisión plenaria que acuerde la aprobación del organismo autónomo correspondiente dado que, en principio, nada impide que la Corporación califique de administrativo a todo Organismo Autónomo, cualquiera que sea la operación que realice, toda vez la dificultad de delimitar el tipo de operación de que se trate, administrativa o económica.

La LOFAGE, a la que se remite el art. 85 bis de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local en la redacción operada por la Ley de Modernización del Gobierno Local, recoge en su título III la regulación de los Organismos Públicos, a los cuales clasifica en Organismos Autónomos y Entidades Públicas Empresariales. Por mandato expreso del artículo citado, la regulación tanto de unos y de otros se efectuará respectivamente por los artículos 45 a 52 y 53 a 60 de la citada LOFAGE.

Los Organismos Autónomos se rigen por el Derecho Administrativo y se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de una concejalía, área u órgano equivalente de la Entidad Local, la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos. Sin entrar en otro tipo de regulaciones por exceder del contenido del presente trabajo, el régimen presupuestario de los Organismos Autónomos, su régimen económico financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero será el establecido por la Ley General Presupuestaria. En este aspecto, en los Estatutos de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales locales comprenderá, amén de otros extremos, el régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, de intervención, control

⁹¹ El art. 7 del Real Decreto 500/90, de 20 de abril que desarrolla el capítulo I del Título VI de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos añade a la regulación contenida en el art. 164 del Texto Refundido que las normas de creación deberán indicar expresamente el carácter del cada Organismo autónomo atendiendo a las actividades que vaya a desarrollar.

financiero y control de eficacia, que serán, en todo caso, conformes con la Legislación sobre las Haciendas Locales y con lo dispuesto en el Capítulo III del Título X de la Ley 7/85, dedicado al régimen de las “Grandes Ciudades”.

Las Entidades Públicas Empresariales, por su parte, son Organismos Públicos a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación, rigiéndose en este caso por el Derecho Privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en la ley, en sus estatutos y en la legislación presupuestaria. Es destacable, tal como adelantamos con anterioridad, que podría darse el supuesto que se constituyera una Entidad Pública Empresarial para prestar un servicio que implique ejercicio de autoridad, y que sin embargo, se rija por el Derecho Privado.

Es preciso detenerse en este punto, por cuanto podría suponer un paso más en la huida del derecho administrativo, dado que podría plantearse que mediante una Entidad Pública Empresarial local pudiera gestionarse un servicio público como es, por ejemplo, la recaudación municipal que, obviamente, implica ejercicio de autoridad. Conocemos que es frecuente que los Ayuntamientos realicen contratos de colaboración con empresas particulares para llevar a cabo la recaudación municipal. Y ya no sólo eso, sino que constituyen sociedades mercantiles de capital social local para ejercer dicha función. No es el momento de profundizar en el planteamiento propuesto, dado que puede ser objeto de otro trabajo. A nuestro parecer existen determinadas funciones, como es la recaudación municipal que ha de responder a otros criterios distintos que a los que, en principio, una Sociedad Mercantil se puede plantear: frente a la recaudación para satisfacer el gasto público, con respeto absoluto de los derechos y garantías de los contribuyente, se puede pasar a la recaudación como fin en sí misma con espíritu más lucrativo que de prestación

de un servicio público. De ahí que nuestro punto de vista muestre las más absolutas reservas respecto a las fórmulas que en relación con la recaudación municipal pueda suponer un negocio más que la gestión de un servicio público.

En cuanto a su régimen presupuestario, económico-financiero, contable, de intervención y control financiero, se remite la LOFAGE a la Ley General Presupuestaria, que como en el caso de los Organismos Autónomos, habrá de tener en cuenta la Ley de Haciendas Locales y en su caso, las especialidades respecto a las grandes ciudades.

Sentado lo anterior, y con el fin de poder centrar qué se entiende por Administraciones Públicas en el SEC 95, y siguiendo en este punto el Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública, hay que realizar el análisis partiendo del concepto de unidad institucional para en un momento ulterior clasificar dentro de las mismas a las Administraciones Públicas.

2. Los sujetos obligados a la estabilidad presupuestaria en el SEC 95.

El SEC 95 define la unidad institucional como un centro elemental de decisión económica caracterizado por una uniformidad de comportamiento y una autonomía de decisión en el ejercicio de su función principal. Una unidad residente se considera una unidad institucional cuando goza de autonomía de decisión en el ejercicio de su función principal y, o bien dispone de un conjunto completo de cuentas, o bien podría elaborarlo y resultaría pertinente, tanto económica como jurídicamente.

Decir que una unidad goza de autonomía de decisión significa que como características de dicha unidad podemos resaltar las que siguen:

a) Es titular de bienes o activos con facultad de disposición sobre ellos y puede, por lo tanto, intercambiar la propiedad de los bienes o activos mediante operaciones con otras unidades institucionales;

b) Tiene capacidad para tomar decisiones económicas y realizar actividades económicas de las que es directamente responsable ante la ley;

c) Tiene capacidad para contraer pasivos en nombre propio, aceptar otras obligaciones o compromisos futuros y suscribir contratos.

Y expresar que una unidad dispone de un conjunto completo de cuentas en el SEC 95 significa que dispone de documentos contables que recogen la totalidad de sus operaciones económicas y financieras efectuadas durante el período contable, así como de un balance de activos y pasivos.

En síntesis, y siguiendo al SEC 95 se consideran unidades institucionales:

- las sociedades por acciones privadas y públicas;
- las cooperativas y sociedades personalistas dotadas de personalidad jurídica;
- los productores públicos dotados de un estatuto que les confiere personalidad jurídica;
- las instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica; los organismos de las administraciones públicas;
- las cuasisociedades;
- los hogares y
- las unidades residentes ficticias.

Dada la multiplicidad de unidades institucionales es conveniente agruparlas en sectores institucionales según el tipo de productor de que se trata y de acuerdo con su función y actividad principal. Estos sectores se subdividen a su vez en subsectores según criterios propios y específicos de cada sector.

La clasificación que de los sectores realiza el SEC 95 es el siguiente⁹²:

- S.11: Sociedades no financieras.
- S.12: Instituciones financieras.
- S.13: Administraciones Públicas.
- S.14: Hogares
- S.15: Instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares.

Asimismo recoge el Sector Resto del Mundo (S.2), en el que se integra la Unión Europea, y terceros países y organizaciones internacionales.

Junto a ello, y teniendo en cuenta otro criterio de clasificación, cuando la función principal de la unidad institucional consiste en producir bienes y servicios, es necesario distinguir previamente, para decidir su asignación sectorial, el tipo de productor al que corresponde:

A tales efectos se distingue entre productores de mercado privados y públicos; productores para uso final propio privados; y otros productores no de mercado privados y públicos. Ya tendremos ocasión de estudiar este importante criterio de la producción por cuanto va a servir para clasificar una unidad institucional en un sector y, por derivación, para fijar los principios de valoración que deben aplicarse a dicha producción.

⁹² Se hace notar que se utiliza la propia nomenclatura del SEC 95

Conjugando los criterios citados, una primera clasificación vendría de la mano del siguiente cuadro:

Sector	Tipo de productor	Actividad y función principal
Sociedades no financieras	Productor de mercado	Producción de bienes y servicios no financieros de mercado
Instituciones financieras	Productor de mercado	Intermediación financiera, incluido el seguro; actividades auxiliares de la intermediación financiera
Administraciones públicas	Otro productor no de mercado público	Producción y suministro de otros bienes y servicios no de mercado para consumo individual y colectivo y realización de operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional
Hogares – como empresarios – como consumidores	Productor de mercado o productor para uso final propio privado	Producción de bienes y servicios de mercado y producción de bienes y servicios para uso final propio. Consumo
Instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares	Otro productor no de mercado privado	Producción y suministro de otros bienes y servicios no de mercado para consumo individual

Fuente: SEC 95

A los efectos de este trabajo, vamos a centrar nuestro estudio en el sector Administraciones Públicas, como otro productor público, no de mercado y cuyo finalidad principal es la producción de bienes y servicios no de mercado para el consumo individual y colectivo, conceptos todos ellos que veremos a continuación.

La importancia del estudio del SEC 95, respecto a la medición de la capacidad de financiación de las entidades locales, adquiere unos tintes aún mayores toda vez que el compromiso de cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Crecimiento habrá de ser analizado según dicho sistema contable, tanto en el ámbito objetivo como en el subjetivo. Centrada la atención en la configuración de la unidad institucional en la normativa comunitaria, nos toca ahora analizar el sector de Administraciones Públicas en el SEC 95 para después trasladarlo a nuestra Administración Local.

Dentro del SEC 95 son los párrafos (2.68) a (2.74) los que recogen su regulación. Según ésta, el sector Administraciones Públicas (S.13) se define como aquel que incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional. Precisamente este es el punto fundamental donde vamos a centrar nuestro estudio.

Destacamos por tanto tres caracteres que han de presentar las Administraciones públicas:

- Se trata de productores de bienes y servicios, no de mercado.
- Su producción se destina al consumo individual o colectivo.
- Su financiación principal proviene fundamentalmente por los pagos obligatorios que efectúan otros sectores, formando, tal como veremos, los recursos de dichas Administraciones Públicas. Por los pagos obligatorios de otros sectores, hemos de entender aquellos realizados por otras unidades institucionales distintas de las Administraciones Públicas, v.gr., el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de

naturaleza urbana a un Ayuntamiento. Este concepto podríamos equipararlo al de tributos, con las salvedades que tendremos ocasión de estudiar, derivadas de nuestra normativa interna.

- Realizan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, concepto más económico que jurídico.

Dentro del Sector Público, el SEC 95 distingue, a su vez las siguientes unidades institucionales:

a) Los organismos de las Administraciones Públicas (excepto los productores públicos –organizados como sociedades públicas o dotados de personalidad jurídica o considerados cuasisociedades– si están clasificados en los sectores «instituciones financieras» o «sociedades no financieras») que administran y financian un conjunto de actividades consistentes, esencialmente, en suministrar a la colectividad bienes y servicios no de mercado (se incluyen los organismos reguladores de mercado que a título exclusivo o principal son simples distribuidores de subvenciones; por otra parte se excluyen aquellos organismos que exclusiva o principalmente se dedican a comprar, almacenar o vender productos agrícolas o alimentarios); v.gr., Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, por cuanto suministran bienes y servicios a la colectividad cuya contraprestación económica no supera el 50% de los costes de los mismos.

b) Las instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica que son otros productores no de mercado y que están controladas y financiadas principalmente por las Administraciones Públicas; v.gr., asociaciones cuyo domicilio social se ubica en el término municipal de un Ayuntamiento, y de cuyas cuentas se deriva que la financiación de la mismas es mayoritaria del Ayuntamiento o bien la mayoría en sus órganos rectores la posee el mismo.

c) Los fondos de pensiones autónomos si son obligatorios en virtud de disposiciones legales o normativas y si las Administraciones Públicas son responsables de la gestión del organismo en lo relativo al establecimiento o la aprobación de las cotizaciones y las prestaciones. De escasa incidencia en la Administración Local.

Una vez delimitado el Sector Administraciones Públicas, el SEC 95 distingue cuatro subsectores, los cuales no son ajenos a nuestro esquema organizativo básico:

- a) Administración Central (S.1311);
- b) Comunidades Autónomas (S.1312);
- c) Corporaciones Locales (S.1313);
- d) Administraciones de Seguridad Social (S.1314).

Centremos nuestra atención en el Subsector S.1313. Dicho subsector, Corporaciones Locales, está integrado por todas las Administraciones Públicas cuya competencia abarca únicamente una circunscripción local del territorio económico, con excepción de las Administraciones de Seguridad Social de que, en su caso, dispongan las propias corporaciones locales.

En el subsector S.1313 se incluyen las instituciones sin fines de lucro controladas y financiadas principalmente por las corporaciones locales y cuya competencia se limita únicamente al territorio económico de éstas⁹³. Dicho

⁹³ Véase el art. 11 de la Ley 7/85, de 2 de abril, de la Bases de Régimen Local, en el que en su apartado 2 destaca como elementos del Municipio el territorio, la población y la organización. Respecto a la provincia, art. 31, como agrupación de municipios.

aspecto se incluye en el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales⁹⁴, cuando en su art. 2, a la hora de regular el alcance subjetivo del Inventario de Entes del Sector Público Local, incluye en el mismo, en su apartado e), las instituciones sin ánimo de lucro que estén controladas o financiadas mayoritariamente por alguno o varios de los sujetos recogidos en dicho artículo (ayuntamiento, diputaciones, consejos y cabildos insulares, etc.)

El primer planteamiento que hemos de hacernos a la luz de lo que hemos estudiado hasta el momento es fijar criterios para clasificar a una entidad como Administración Pública⁹⁵.

Para ello, lo que haremos previamente es determinar si nos encontramos ante una unidad institucional, por lo que, tal como dijimos más arriba, hemos de evidenciar si posee autonomía de decisión. En este sentido, tanto los Municipios como las Provincias, son entidades básicas del Estado, toda vez que la Constitución Española en su art. 137 diseña la organización territorial del estado en municipios, provincias y comunidades autónomas, las cuales gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Podemos concluir, por tanto, que las entidades locales, por mandato de nuestra Norma Fundamental, gozan de autonomía de decisión, por lo que disponen, a los efectos del SEC 95 de los caracteres de unidad institucional.

⁹⁴ Como ya dijimos en el capítulo segundo de este trabajo, la vigencia de dicho Reglamento ha sido puesta en entredicho. Entiendo, como se dijo, que en aquellos aspectos que no se opongan a la LOEPSF, no está derogada en virtud de su Disposición Derogatoria única.

⁹⁵ Así lo entiende, con base en el Manual SEC 95, MARTINEZ MANZANEDO, M. R., "El Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad como marco de referencia conceptual contenido en la normativa de estabilidad presupuestaria". La Estabilidad Presupuestaria en el Derecho Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004.

Una vez fijado su carácter de unidad institucional, habremos de clasificarla como pública o privada. En este punto es preciso acudir a la ubicación sectorial en que se encuentra la unidad institucional que ejerza el control sobre dicha unidad institucional⁹⁶, con el fin de que más allá de la forma jurídica que adopte dicha unidad institucional, podamos analizar la dependencia de otra Administración Pública, ésta sí bajo una forma de derecho público, v.gr., un organismos autónomo dependiente de un Ayuntamiento que realice actividades comerciales. En este supuesto, la dependencia lo es de una Administración Pública, Ayuntamiento, por lo que para ubicarla en el Sector Administraciones Públicas o en el Sector Público Empresarial, habremos de acudir al criterio del 50%. Dejamos apuntado este criterio para un análisis posterior.

Por ello, a continuación hemos de determinar qué tipo de producción realiza. Con este fin, como ya adelantamos, hemos de fijarnos en los criterios que utiliza el SEC 95 para determinar los tipos de producción. La producción de mercado, la producción para uso final propio y la producción total de los productores de mercado y los productores para uso final propio se valoran a

⁹⁶ Regulado en el párrafo (2.26) para el caso las Sociedades Públicas:

“El control sobre una sociedad se define como la capacidad para determinar, en caso necesario, la política general de la sociedad mediante el nombramiento de los administradores apropiados.

Una única unidad institucional –otra sociedad, un hogar o una unidad de las administraciones públicas– puede ejercer el control de una sociedad si posee más de la mitad de las acciones con derecho a voto o si controla de otra manera más de la mitad de los derechos de voto de los accionistas.

Por añadidura, la administración pública puede asegurarse el control de una sociedad mediante una disposición legal, decreto o reglamento especial que la autorice a determinar la política de la sociedad o a nombrar a sus administradores.

Para controlar más de la mitad de los derechos de voto de los accionistas no es preciso que una unidad institucional posea acciones con derecho a voto.”

precios básicos, mientras que la producción total de los otros productores no de mercado se valora desde la óptica de los costes.

Por producción de mercado se entiende aquella que se vende o cede de otra manera en el mercado, o dicho de otra manera, la que se vende a precios económicamente significativos.

La producción para uso final propio consiste en los bienes o servicios que conserva la propia unidad institucional para su consumo final propio o para su formación bruta de capital fijo.

La otra producción no de mercado es la producción suministrada a otras unidades de forma gratuita o a precios económicamente no significativos. En este apartado se incardinan precisamente las Administraciones Públicas, por cuanto la inmensa mayoría de su "producción" se realiza de manera gratuita y sus precios son sensiblemente inferiores al precio que correspondería si se prestara por una unidad institucional privada.

La producción debe registrarse y valorarse cuando los bienes y servicios se generan en el proceso productivo, valorándose a precios básicos (a excepción de otra producción no de mercado, donde se encuadran las Administraciones Públicas), definiéndose estos como el precio que los productores reciben de los compradores por cada unidad de un bien o servicio producido, restando cualquier impuesto a pagar y añadiendo cualquier subvención a recibir por la producción o venta de dicha unidad.

En el caso de la producción para uso final propio, la valoración ha de hacerse a precios básicos de productos similares vendidos en el mercado.

La producción total de otros productores no de mercado deberá valorarse por los costes totales de producción⁹⁷. En este punto debemos enmarcar a las Administraciones Públicas.

Falta ahora definir qué se entiende por precios económicamente significativos, toda vez que es el criterio para diferenciar entre la producción de mercado y otra producción no de mercado. En este punto, el SEC 95 considera como precio económicamente significativo aquel que influye de forma significativa en las cantidades que los productores están dispuestos a suministrar y las cantidades que los compradores están dispuestos a adquirir⁹⁸. No es económicamente significativo si su influencia sobre las cantidades ofertadas o demandadas del bien o servicio de que se trate es escasa o nula.

Dado que la definición es lo suficientemente amplia para no aclarar en qué consiste, el propio SEC 95 añade una regla más:

Es económicamente significativo si las ventas cubren más del 50% de los costes de producción (excepto en el caso de los hogares). Por ventas debe entenderse el importe de las mismas eliminando los impuestos sobre los productos e incluyendo las subvenciones a los productos, a excepción de las

⁹⁷ Los costes totales de producción se calculan como la suma de los consumos intermedios, remuneración de los asalariados, el consumo de capital fijo y otros impuestos sobre la producción menos las otras subvenciones a la producción.

⁹⁸ Curiosamente, lo definido se encuentra dentro de la definición.

subvenciones de las Administraciones Públicas a sociedades y cuasisociedades públicas⁹⁹ para financiar pérdidas.

Como conclusión, y a los efectos de las Administraciones Públicas, y más en concreto, de las Entidades Locales, los costes de producción se contabilizan por la suma de los consumos intermedios, remuneración de asalariados, consumo de capital fijo y otros impuestos sobre la producción, incardinándose como Recurso en la Cuenta de Producción de la misma, en el apartado "Otra producción no de mercado". Aunque sea anticipar conceptos relacionados con el ámbito objetivo de la capacidad/necesidad de financiación en el SEC 95, los consumos intermedios hacen referencia a las obligaciones reconocidas en el capítulo en el capítulo II del Presupuesto General, "Gastos Corrientes y Servicios", la remuneración de asalariados coincide básicamente con el capítulo I "Gastos de Personal", y el consumo de capital fijo, concepto contable, lo equiparamos a la amortización de los bienes integrantes del inventario municipal. No se hace referencia al concepto otros impuestos sobre la producción por la escasa incidencia en las Entidades Locales. El sumatorio de dichas cantidades se compara con los ingresos obtenidos por ventas, si los hubiere: si dicho porcentaje es inferior al 50%, se trataría de una Administración Pública, y si se supera, dicha unidad institucional se incardinaría en el Sector Público Empresarial Local. De ahí que un elemento trascendental a la hora de clasificar un ente en uno u otro sector tenga que ver con la gratuidad de las prestaciones ofrecidas por el mismo, o con un precio inferior al coste.

Es cierto que la utilización de las tres fases para determinar si nos encontramos ante el sector Administraciones Públicas o el Sector Público

⁹⁹ Estas, según el SEC 95, disponen de un conjunto completo de cuentas, pero carecen de personalidad jurídica. No obstante, su comportamiento económico y financiero es diferente del de sus propietarios y similar al de las sociedades. Por lo tanto, se considera que gozan de autonomía de decisión y que constituyen unidades institucionales diferenciadas. Dichas instituciones no tiene una traducción directa en la Administración Local, por lo que vamos a excluirlas del análisis.

Empresarial, será difícil en muchas ocasiones, pero obliga a que, al menos, con carácter aproximado, se realice el estudio de los criterios reseñados, por cuanto la LOEPSF remite al SEC 95. En este momento dejaremos apuntada la pregunta de qué instancia u órgano ha de realizar dicho estudio y clasificación, cuestión que responderemos cuando analicemos el inventario de entes locales.

Visto lo anterior, es ahora el momento de estudiar en qué medida afecta a la Administración Local dicha clasificación, desde la óptica de la normativa básica local, Ley 7/85, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (en adelante LRBRL), en la redacción operada por la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, Ley 57/2003, de 16 de diciembre, y del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, para en un momento posterior hacer referencia al Real Decreto 1467/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales, en adelante Reglamento de Estabilidad Presupuestaria.

La distinción no es baladí, por cuanto la incardinación en uno u otro grupo va a implicar que la estabilidad presupuestaria se mida en diferentes términos:

- Para los sujetos del art. 2.1, como la situación de equilibrio o superávit estructural.

- Para los agentes del segundo grupo, la estabilidad presupuestaria se define como la posición de equilibrio financiero.

Como paso previo a su estudio en las Entidades Locales, sería oportuno que siguiendo la metodología postulada por el art. 2 de la LOEPSF, hubiera de determinar qué preceptos son aplicables a las entidades de su apartado 2, toda vez dispone que quedarán sujetos a lo dispuesto en las normas de dicha Ley que específicamente se refieran a las mismas, o lo que es lo mismo, si la regulación contenida en la LOEPSF no hiciera mención expresa de su aplicación a dichas entidades, no les sería de aplicación.

Analicemos, pues, desde este punto de vista, los preceptos de la LOEPSF:

El principio de estabilidad presupuestaria es aplicable tanto al sector administraciones públicas, como al sector empresarial, si bien, tal como se ha dicho se conceptúan de distinta manera en uno y en otro sector.

El principio de sostenibilidad financiera es predicable de ambos sectores, si bien, la regulación e instrumentación que del mismo realiza la LOEPSF, tan sólo se refiere a las Administraciones Públicas.

El principio de plurianualidad y el principio de transparencia (arts. 5 y 6 de la LOEPSF, respectivamente) son aplicables, asimismo, a ambos sectores, al igual que la obligación de su art. 10 cuando ordena que los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la ley establezcan en sus normas reguladoras en materia presupuestaria los instrumentos y procedimientos necesarios para adecuarlos a los principios de dicha normativa.

Por su parte, el principio de responsabilidad y el de lealtad institucional, del tenor literal de los preceptos que los regulan, arts. 8 y 9, sólo son predicables de las Administraciones Públicas. Sin embargo, sí se hace referencia a los entes del sector empresarial cuando declara que el Estado no asumirá ni responderá de los compromisos de los mismos (junto a los de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales).

Asimismo, la regla de gasto, la prioridad del pago de intereses y el capital de la deuda pública, y el conjunto de las medidas preventivas, correctivas y coercitivas, sólo son aplicables a las Administraciones Públicas.

De lo anterior se deduce que los mayores controles desde el punto de la LOEPSF se realizan para con las Administraciones Públicas. Sin embargo para el sector público empresarial, a salvo el equilibrio financiero y los principios a que se ha hecho referencia, su sometimiento es más testimonial que definitivo. De ahí que se eche en falta una regulación de los mismos, en caso de incumplimiento, como sí recogía la normativa anterior¹⁰⁰, y el Reglamento de

¹⁰⁰ En el art. 18 del TRLGEP: "Los entes de derecho públicos a los que se refiere el artículo 2.2. de la presente ley, dependientes de la Administración General del Estado, que incurran en pérdidas que afecten al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, vendrán obligados a elaborar un informe de gestión sobre las causas del desequilibrio y, en su caso, un plan de saneamiento a medio plazo, en el que se indicarán las medidas correctoras de carácter económico-financiero que se han de adoptar por sus órganos rectores. El contenido, el plazo y el procedimiento para la presentación del informe de gestión y del plan de saneamiento serán objeto de desarrollo reglamentario".

En el mismo sentido el art. 24 del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria: "1. Se considerará que las entidades comprendidas en el ámbito del artículo 4.2 del presente reglamento se encuentran en situación de desequilibrio financiero cuando, de acuerdo con los criterios del plan de contabilidad que les resulte aplicable, incurran en pérdidas cuyo saneamiento requiera la dotación de recursos no previstos en el escenario de estabilidad de la entidad del artículo 4.1 a quien corresponda aportarlos.

La situación de desequilibrio se deducirá tanto de los estados de previsión de gastos e ingresos, como de sus cuentas anuales, y conllevará la elaboración, bajo la supervisión de los servicios competentes de la entidad local de la que dependan, de un plan de saneamiento para corregir el desequilibrio, entendiéndose por tal que la entidad elimine pérdidas o aporte beneficios en el plazo de tres años.

Estabilidad Presupuestaria, por cuanto exigía en caso de pérdidas que afecten al equilibrio financiero a elaborar un informe sobre las causas de dicho desequilibrio, así como un plan de saneamiento a medio plazo, con indicación de las medidas correctoras de carácter económico y financiero a adoptar por los órganos rectores.

3. Los Entes Locales en la Ley 7/85, de 2 de abril, y en el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales.

El art. 3 de la LRBRL, recoge como entidades locales territoriales al Municipio, la Provincia, y la Isla en los archipiélagos balear y Canario, añadiendo que también gozan de la condición de Entidades Locales, las Entidades de ámbito territorial inferior al municipal, instituidas por las Comunidades Autónomas de conformidad con la propia Ley y los Estatutos de Autonomía, (para la administración descentralizada de núcleos de población

2. Cuando se produzca la situación definida en el apartado anterior, las cuentas anuales de la entidad en desequilibrio se complementarán con un informe de corrección de desequilibrios a efectos de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en el que se detallarán las medidas a adoptar en el futuro para corregirla y, una vez aprobadas por su junta general u órgano competente, se elevará al Pleno de la entidad local de la que depende, para conocimiento.

El plan de saneamiento previsto en el párrafo segundo del apartado anterior habrá de presentarse a la aprobación del Pleno de la entidad local de la que dependa, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha de aprobación de las cuentas por la junta general u órgano competente.

Aprobado por el Pleno, el plan de saneamiento se someterá a los mismos requisitos de aprobación y seguimiento establecidos para los planes económico-financieros de la correspondiente entidad local.

separados, bajo la denominación tradicional de caseríos, parroquias, aldeas, barrios, anteiglesias, concejos, pedanías, lugares anejos y otros análogos a aquella que establezcan las leyes), las Comarcas u otras Entidades que agrupen varios Municipios (cuyas características determinen intereses comunes precisados de una gestión propia o demanden la prestación de servicios de dicho ámbito), instituidas por las Comunidades Autónomas de conformidad con esta Ley y los correspondientes Estatutos de Autonomía, las Áreas Metropolitanas (integradas por los Municipios de grandes aglomeraciones urbanas entre cuyos núcleos de población existan vinculaciones económicas y sociales que hagan necesaria la planificación conjunta y la coordinación de determinados servicios y obras, creadas, modificadas y suprimidas mediante Ley de las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo dispuesto en sus respectivos Estatutos, y las Mancomunidades de Municipios (reconocido el derecho de asociación de los Municipios con otros para la ejecución en común de obras y servicios determinados de su competencia), determinadas por la legislación de la Comunidades Autónomas.

Sentada la tesis de la vigencia del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, y respecto al tratamiento que realiza de su ámbito subjetivo en relación con las entidades locales, y siguiendo los criterios adoptados inicialmente por la LGEP, y sus modificaciones, contempla dos grandes grupos en términos similares a los que hemos repetido en varios ocasiones a lo largo de este apartado. Si bien, y como ya se dijo, incluye un criterio de inclusión en uno u otro grupo que ha desaparecido de la LOEPSF por la remisión al SEC 95 que ésta efectúa, por cuanto incluye dentro del sector administraciones públicas a aquellos entes públicos dependientes que presten servicios o produzcan bienes no financiados mayoritariamente con ingresos comerciales, que no es sino una síntesis jurídica de los elementos que, como vimos, exige el SEC 95 para incluir una unidad institucional en el sector administraciones públicas, o por el contrario, excluirla.

Por lo que respecta a qué entidades han de incluirse en el Sector Público Local, el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria recoge el denominado Inventario de Entes del Sector Público Local, que por su especialidad, será tratado en el apartado quinto de este capítulo.

El art. 2 de la LOEPSF, recoge, por tanto, dos grandes grupos de clasificación del sector público:

- El Sector Administraciones Públicas.
- El resto de entidades, que vamos a denominar Sector Público Empresarial.

Remitiéndose a los criterios que para la clasificación en uno u otro sector se contienen en el SEC 95.

El Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, por su parte, hace parecida clasificación, si bien, a mi juicio de manera más acertada, incluye el criterio esencial para poder clasificar un ente en uno u otro sector, la financiación o no con ingresos comerciales:

- Entidades Locales, Organismos Autónomos, y entes públicos dependientes, que presten servicios o produzcan bienes no financiados mayoritariamente con ingresos comerciales.
- El resto de entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público.

Siguiendo a CORCUERA TORRES¹⁰¹ aplicando más en concreto la citada clasificación a las entidades locales, podemos contemplar los siguientes grupos:

Un primer grupo denominado Sector Público Local, en sentido estricto, o Sector Público Administrativo Local, dentro del cual vamos a incluir:

- Las entidades locales, incluyendo dentro de este grupo las entidades del art. 3 de la LRBRL: Municipios, Provincias, Islas, entidades de ámbito territorial inferior al municipio, comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, áreas metropolitanas y comarcas.
- Los organismos autónomos y entes públicos dependientes, cuya actividad no se financie mayoritariamente con ingresos comerciales. En este grupo se incluyen los organismos autónomos recogidos en el art. 165 del TRLRHL¹⁰², y respecto a los entes públicos dependientes, habría que incluir aquellas entidades que las legislación contempla en el ámbito local excluidas las entidades público empresariales y las sociedades mercantiles: supuestos de gestión indirecta de los servicios públicos, así como otros entes públicos controlados tales como Fundaciones públicas, Consorcios, Patronatos, Institutos, etc.

¹⁰¹ CORCUERA TORRES, A., "Estabilidad presupuestaria y Corporaciones Locales: Problemática Jurídica". *Revista de Estudios Locales*, nº 80, Madrid, Mayo 2005, pags. 29 y ss.

¹⁰² Los cuales tuvieron que adaptarse, tras la modificación de la LRBRL por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local los Organismos Autónomos de carácter administrativo al Organismo Autónomo Local, y los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo al Organismo Autónomo Local o a la Entidad Pública Empresarial, sin que tampoco se den expresamente criterios para acudir a una u otro forma sino los contemplados y recogidos en la propia LOFAGE a la que se remite.

Un segundo grupo que vamos a denominar Sector Público Empresarial Local, en el que se van a incluir las entidades público empresariales, las sociedades anónimas, y otros entes dependientes, siempre que se financien en más de un 50% con ingresos comerciales. Respecto a las sociedades anónimas, hay que recordar que tan sólo se integran dentro del Presupuesto General de las Entidades Locales las correspondientes previsiones de ingresos y gastos de las Sociedades Mercantiles cuyo capital social sea 100% propiedad de la Entidad Local de la que dependan, por lo que el Reglamento amplía su ámbito de actuación también a aquellas Sociedades Mercantiles cuyo capital social, aunque no sea íntegro local, si sea propietaria mayoritaria la Entidad Local, de manera directa o indirecta.

Llegamos a la conclusión, por tanto, de que la inclusión en este último sector dependerá, no tanto de factores o interpretaciones jurídicas, constituidas bajo un régimen jurídico concreto, sino que a efectos de la LOEPSF, habrá de acudir a los criterios económicos a que nos referimos anteriormente para clasificarlos en uno u otro sector, de conformidad con los postulados del SEC 95.

4. El Sector Público Local no administrativo: Régimen Presupuestario

4.1.- Régimen presupuestario de los Organismos Autónomos y de las Entidades Públicas Empresariales

El TRLRHL, contempla dentro del Presupuesto General de las Entidades Locales, el de la propia entidad, la de sus organismos autónomos, y los estados

de previsión de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles de capital social íntegro local.

Por tanto, en el caso de los Organismos autónomos administrativos como en el caso de los comerciales, industriales, financiero o análogos, sus presupuestos están integrados en el Presupuesto General. Hemos de acudir al RD 500/90 de 20 de abril, para precisar su regulación. De la lectura del art. 18, hemos de destacar que el régimen de los Organismos Autónomos administrativos sigue el régimen de la entidad Local de la que dependan. Por su parte, los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero y análogo tendrán que estar a lo dispuesto en el art. 106 del mismo cuerpo normativo¹⁰³.

Como colofón a lo anteriormente referido, y vistas las dificultades de incardinación de las entidades públicas empresariales y de los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, el criterio que acoge la LOEPSF es incluir en el ámbito del art. 2.1 a los organismos de la Administración central, sin hacer similar referencia a los de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales, por lo que haciendo una interpretación extensiva a dichas Administraciones, la conclusión a la que se llega es que se han de incluir los dos tipos relacionados, o entender que los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo forma parte de la categoría de entes públicos dependientes de la entidad local que presten servicios o produzcan bienes:

¹⁰³ A los Presupuestos de los citados Organismos se acompañaran los estados de previsión de:
La cuenta de explotación.
La cuenta resumen de operaciones comerciales
El cuadro de financiación.

Su desarrollo se efectúa en los artículos 107 a 110 que a su vez venían recogidos en la Instrucción de Contabilidad aprobada por Orden de 17 de julio de 1990 vigente en sus Reglas 404 y 405. La actual Instrucción de Contabilidad, por su parte, en su regla 99, con ocasión de la cuenta general, se remite al Plan General de Contabilidad de la empresa española para su confección.

- Incluyéndose en el sector administraciones públicas: Si no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales
- Clasificándolos en el sector empresarial, para el caso en que se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.

Para poder obtener un criterio homogéneo de distinción de qué se entienden ingresos comerciales, hemos de acudir una vez más al Sistema Europeo de cuentas SEC 95.

Para ello, sin perjuicio del desarrollo que de la materia se realiza en el capítulo correspondiente de la determinación de la capacidad/necesidad de financiación según dicho sistema SEC 95 e incidiendo una vez más en los criterios recogidos en dicha normativa europea, tendremos que incardinar y clasificar dichos entes en Productores de mercado o de otros productores de mercado. Con dicha finalidad, utilizamos el criterio de los precios económicamente significativos, entendiendo por tales aquellos que influyen de forma significativa en las cantidades que los productores están dispuestos a suministrar y las cantidades que los compradores están dispuestos a adquirir. Y para facilitar su determinación, el propio SEC 95 lo vincula a la regla del 50 %: Si las ventas cubren más del 50 % de los costes de producción, es un precio económicamente significativo, no siéndolo si no llega a ese porcentaje.

Por tanto, conjugando este criterio con los establecidos en la LOEPSF, habrá que estar a la regla del cincuenta por ciento para determinar si un ente público se financia o no mayoritariamente con ingresos comerciales, y de este modo, incardinarlo en uno u otro grupo, cuestión que hará obligatorio un análisis de la situación económico financiera de dichos entes para que el órgano competente en dicha clasificación, que como veremos en el apartado

quinto, corresponde al Instituto Nacional de Estadística y a la Intervención General de la Administración del Estado, junto con la colaboración técnica del Banco de España.

4.2 Las Sociedades Mercantiles

El Texto Refundido de las Haciendas Locales distingue dos regímenes respecto a las Sociedades Mercantiles Locales:

- Aquellas cuyo capital social pertenece íntegramente a la entidad local, cuyos estados de previsión de gastos e ingresos forman parte del Presupuesto General de la Entidad Local, las cuales a su vez presentarán como anexo los programas anuales de actuación, inversiones y financiación.
- Aquellas en las que la entidad local sea partícipe mayoritaria, las cuales sólo presentarán los programas anuales a que se ha hecho referencia en el punto anterior.

El criterio que el SEC 95 utiliza respecto a las mismas se sitúa en la esfera del control por la entidad local, definido como la capacidad para determinar, en caso necesario, la política general de la sociedad mediante el nombramiento de los administradores apropiados. Dicho control se puede ejercer por las Administraciones Públicas poseyendo más de la mitad de las acciones con derecho a voto de dicha sociedad, o si ese control se realiza de otra manera sobre más de la mitad de los derechos de voto de los accionistas. Junto a ello, el SEC 95 contempla el supuesto de que una administración pública se asegure el control de una sociedad mediante una disposición legal,

decreto o reglamento especial por el que determina la política de la sociedad o le autorice a nombrar a sus administradores.

En cualquier caso, las sociedades mercantiles locales se rigen íntegramente por el ordenamiento jurídico privado salvo las materias a que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación. Y a los efectos de la LOEPSF, las exigencias son de carácter diferente, tal como ha quedado dicho.

Por último hemos de hacer referencia a la participación de las entidades locales en Sociedades Mercantiles. Si la aportación que hace la entidad local se centra única y exclusivamente en dicha aportación, su reflejo en términos de estabilidad presupuestaria vendrá recogida en el oportuno capítulo cuarto, Transferencias Corrientes, y séptimo, Transferencias de Capital, de sus presupuestos.

Cuestión distinta es si estatutariamente la entidad local asume, no sólo la aportación presupuestaria, sino que además debe asumir las eventuales pérdidas que se produzcan, lo que implica que esta situación tendrá también su reflejo desde el punto de vista del cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria.

Ambos aspectos serán estudiados en profundidad en el apartado correspondiente de análisis del SEC 95.

4.3 Los Consorcios¹⁰⁴

Las entidades locales pueden constituir consorcios con otras Administraciones Públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones públicas¹⁰⁵. De conformidad con el art. 3 de la Ley 7/85, no podrían ser considerados, desde un criterio estricto, entidad local. No obstante, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 1.999 interpreta de una manera amplia que los Consorcios podrían tener la consideración de entidad local si los entes consorciados son entidades locales o entidades locales y una Comunidad Autónoma¹⁰⁶. En este sentido, el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria para determinar su inclusión o no como ente integrante del sector público local, configura a los mismos como constituidos junto con otras administraciones públicas para fines de interés común, posibilitando la participación de entidades privadas que persigan fines de interés general, siempre que la participación de las entidades locales sea mayoritaria o en caso de igualdad con otras entidades no locales que la mismas, o dispongan de mayoría de votos en los órganos de gobierno, o bien que dichas entidades locales tengan facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, por lo que habrá que acudir a los estatutos de su creación para poder resolver su inclusión en el sector público local.

¹⁰⁴ Véase CORCUERA TORRES, A., Las tasas. Problemas especiales de los consorcios de entidades locales, Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona, 2010, pags.,236 y ss.

¹⁰⁵ Art. 87 de la Ley 7/85.

¹⁰⁶ En este sentido: MARTIN ALONSO, F. R. "Medición de la Estabilidad Presupuestaria y la Solvencia en la Hacienda Local: Retos y Paradojas". Revista de Estudios Locales. Nº 70. 2004. p. 30. Nota 18.

4.4 Otros Entes

Existen otros entes en los que las entidades locales participan en mayor o menor grado, bajo la denominación de fundaciones, patronatos, y otras entidades sin ánimo de lucro. Respecto a estos supuestos, en principio, dado que las aportaciones de las entidades locales se reducen a eso, a aportaciones, no implicará mayor influencia en el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria que el derivado de sus propios presupuestos o de la ejecución de los mismos, salvo que dicha aportación sea mayoritaria, por lo que nos encontraríamos en el ámbito de las Instituciones sin ánimo de lucro, y por tanto integradas en el sector público local.

Como conclusión a lo anteriormente señalado, y planteados los problemas que respecto al ámbito subjetivo de aplicación de la LOEPSF se suscitan en la normativa local, aplicando los criterios del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria que se estudian en el apartado del Inventario de Entes Locales y los postulados del SEC 95, podemos, en la mayoría de los casos, dar una respuesta sobre la inclusión en el sector público local de la mayoría de las entidades con que nos encontramos en nuestros municipios y provincias. De hecho, antes de su aprobación, circuló un borrador sobre dicho Reglamento, y en el mismo se contemplaba¹⁰⁷ un Inventario de Entidades Locales, en los que se daba cabida a las situaciones planteadas, en el bien entendido de que la clasificación de cada unos de los entes corresponde al Estado y no a la propia Corporación, cuestión que fue claramente elogiada por la doctrina por cuanto facilitaba su interpretación jurídica y clasificación, de tal

¹⁰⁷ Un análisis del citado borrador pudo verse en:

MENOYO GONZALEZ, J,L., "El Reglamento de desarrollo de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las entidades locales". La Estabilidad Presupuestaria en el Derecho Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. p. 121.

modo que fue recogida en la redacción definitiva del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria que vamos a estudiar a continuación.

5. El inventario de Entes Locales. Delimitación y órganos competentes para la misma.

Tal como se ha dicho, el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria contiene la regulación de lo que denomina Inventario de Entes del Sector Público Local. La definición que de inventario se contiene en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, edición 22^a, es la de "Asiento de los bienes y demás cosas pertenecientes a una persona o comunidad, hecho con orden y precisión". O lo que es lo mismo, y utilizando un concepto informático, se trata de una base de datos en la que se van a recoger los elementos, clasificados con unos criterios previamente establecidos (orden y precisión, dice la real academia de la lengua), en el caso de las entidades locales, todas los entes que estén vinculados o dependan de las entidades locales.

El titular de dicho Inventario es el Ministerio de Economía y Hacienda, actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el cual tomará como punto de partida la Base de Datos Generales de Entidades Locales, gestionada por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales, y cuyos datos son suministrados por el Presidente de cada entidad local respecto a sus propias entidades locales, y de todos los organismos, entes, instituciones, consorcios, sociedades mercantiles, vinculados dependientes o en los que participen la entidad local que presida.

Dicho inventario contendrá aquellos elementos que hemos analizado anteriormente y que son configurados por el SEC 95, sobre todo respecto a su naturaleza jurídica, la cual como sabemos, no es definitiva a la hora de su

clasificación, y respecto a las fuentes de financiación, elemento este sí fundamental para clasificarlo en uno u otro apartado del sector público local.

Ahora bien. ¿Qué entes forman parte de este inventario?

En este sentido, el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria recoge un listado de entes, que acogiendo la regulación contenida en la LBRL, comienza con los denominados entes locales territoriales de carácter obligatorio, entidades locales potestativas, las denominadas entidades locales institucionales, las sociedades mercantiles, con los condicionantes que veremos posteriormente, las instituciones sin ánimo de lucro que estén controladas o financiadas mayoritariamente por alguno o varios de cualquiera de los entes incluidos en el inventario del sector público local, los consorcios, y como cláusula de cierre, cualquier otro ente que no se incluya dentro de las categorías anteriores.

Respecto a las sociedades mercantiles, el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria exige que se dé cualquiera de los siguientes condicionantes:

- Que la entidad local, sus entes dependientes, vinculados o participados por la misma, participen en su capital social, directa o indirectamente, de forma mayoritaria.

- Que cualquier órgano, organismo o sociedad mercantil integrante o dependiente de la entidad local, disponga de derechos de voto mayoritarios en la sociedad, bien directamente, bien mediante acuerdos con otros socios de esta última.

- Que cualquier órgano, organismo o sociedad mercantil integrante o dependiente de la entidad local, tenga derecho a nombrar o a destituir a la mayoría de los miembros de los órganos de gobierno de la sociedad, bien directamente, bien mediante acuerdos con otros socios de esta última.

-Que el administrador único o la mayoría de los miembros del consejo de administración de la sociedad, hayan sido designados en su calidad de

miembros o consejeros por la entidad local, organismo o sociedad mercantil dependientes de la entidad local¹⁰⁸.

Vemos por tanto que prácticamente el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria recoge los criterios contenidos en el SEC 95 a que hicimos referencia con anterioridad¹⁰⁹, pues en caso contrario, habría que utilizar los criterios de la normativa europea, por mandato expreso del art. 2 de la LOEPSF.

Respecto a los consorcios, cabe, como se dijo, que las entidades locales puedan constituirlo con otras administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas que persigan fines de interés general¹¹⁰, siempre que la participación de las entidades locales en dichos Consorcios sea mayoritaria, o bien que en caso de igualdad de participación con otras entidades que no sean de carácter local, se cumpla alguna de las siguientes características:

- Que la o las entidades locales dispongan de mayoría de votos en los órganos de gobierno.
- Que la o las entidades locales tengan facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno.

Con el fin de aquilatar los conceptos que hemos transcrito, el Reglamento aclara que los derechos de voto, nombramiento o destitución se puede obtener de manera directa, o de manera indirecta, a través de los que

¹⁰⁸ El Sistema de Cuentas Nacionales de Naciones Unidas de 2008 recoge los indicadores que han de tenerse en cuenta a los efectos de determinar la existencia de control por parte de las Administraciones Públicas. En este sentido, véase MARTINEZ MANZANEDO, R., "La empresa pública en la contabilidad nacional". Presupuesto y Gasto Público, nº 60/2010. Instituto de Estudios Fiscales.

¹⁰⁹ El SEC 95 lo recoge en su párrafo (2.26).

¹¹⁰ Concepto jurídico indeterminado. Habrá que acudir al acto de constitución de dichas entidades privadas para poder dirimir si realmente persiguen fines de interés general. En este sentido, ha pasado a formar parte de consorcios, asociaciones privadas, cajas de ahorro, etc.

posea la entidad local a través de organismos o sociedades mercantiles integrantes o dependientes de la misma, añadiéndose por tanto los obtenidos de las dos formas.

Antes de concluir este apartado, hay que hacer una mención especial a las Instituciones sin ánimo de lucro (ISFL en la nomenclatura del SEC 95), las cuales, sin ser controladas y financiadas principalmente por las Administraciones Públicas, forman parte del Sector Administraciones Públicas, tal como se recoge en el párrafo (2.69) b) del SEC 95. En este sentido es, a mi juicio, más clara la redacción contenida en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, toda vez que el control y la financiación ha de ser mayoritaria, concepto cualitativo, frente a la definición del SEC 95 que habla de control o financiación principal. Ello supone realizar un planteamiento más profundo por cuanto muchas asociaciones subvencionadas por nuestras entidades locales, si esa financiación es mayoritaria, es decir, supera el 50% de sus ingresos, sería entidad local. El problema puede surgir cuando si bien la subvención de la entidad local no supera dicho porcentaje, pero junto a las subvenciones de otras entidades locales, o de la comunidad autónoma o del estado superan con creces dicho porcentaje, o incluso llegan a completar prácticamente el saldo de ingresos de las mismas. En ese caso, el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, y en el caso de igualdad de aportaciones, remite al criterio de territorialidad de la ejecución de su actividad para su clasificación.

Y para concluir, uno de los planteamientos que nos hacíamos respecto a quién ha de realizar la clasificación, corresponde al Instituto Nacional de Estadística y a la Intervención General del Estado, con la colaboración del Banco de España. Dicha clasificación acogerá los criterios establecidos y catalogará el ente en la categoría de sector administraciones públicas, o dentro del sector empresarial local, teniendo como fundamento los datos suministrados por la propia entidad local de la Dirección General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales (dichos datos se suministran a través de la página web del

Ministerio de Haciendas y Administraciones Públicas denominado Oficina Virtual de las Entidades Locales¹¹¹). Dicha clasificación se notifica a las entidades locales, sin que se prevea ningún tipo de recurso o alegación en la normativa, si bien, a mi juicio, seguirá el trámite de cualquier acto administrativo. La duración de la clasificación es de cinco años, pudiendo la Intervención General del Estado recabar en cualquier momento información adicional tendente a clarificar la clasificación de cualquier ente.

Como conclusión a este capítulo del trabajo, si bien, la clasificación de los entes corresponde al Estado a través del Instituto Nacional de Estadística y de la Intervención General del Estado, las entidades locales habrán de hacer una primera aproximación de cara a la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria, en términos de prohibición de déficit estructural o de equilibrio financiero. Para ello, habrá que utilizar los criterios de cobertura de costos por parte de los ingresos que ellos obtengan, sin incluir las aportaciones, subvenciones, ayudas, que a tal efecto reciban de otras entidades locales o administraciones públicas. Una vez identificados dichos ingresos, será preciso compararlos en términos porcentuales con los costos, incluyendo los consumos intermedios (básicamente, como veremos el capítulo II, gastos en bienes corrientes y servicios), la remuneración de asalariados (capítulo I, con los matices que veremos en el capítulo cuarto del trabajo) y el consumo de capital fijo, que, de manera aproximada, podríamos equipararla con la amortización de los bienes inventariables. Si dicho porcentaje es superior al 50%, será parte integrante del sector público empresarial local, y si no se consigue, administración pública local. Teniendo en cuenta que dicho porcentaje ha de mantenerse, al menos durante una serie de años, cupiendo que algún año no se cumpla, siempre que exista continuidad.

¹¹¹ <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Administracion%20Electronica/OVEELL/Paginas/OVEntidadesLocales.aspx>

CAPITULO IV

AMBITO DE APLICACIÓN OBJETIVO DE LA LOEPSF PARA LAS ENTIDADES LOCALES

1. El cumplimiento de la Estabilidad Presupuestaria: La capacidad o necesidad de financiación

1.1. El Sistema Europeo de Cuentas: El SEC-95

En este apartado vamos a estudiar la incidencia de la normativa comunitaria en el cálculo del déficit toda vez que la remisión tanto del art. 135 de la Constitución Española como de la LOEPSF es continua a la misma. En efecto, el cálculo del déficit estructural, que en el caso de las entidades locales ha de tratarse de equilibrio, ha de hacerse bajo el prisma de dicha normativa, en concreto del SEC 95¹¹². Por ello, el estudio del presente capítulo refleja las definiciones contenidas en el SEC 95 poniéndolas en consonancia con la normativa presupuestaria local: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Reglamento de desarrollo presupuestario, RD 500/90, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos (actual Texto Refundido), Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, en adelante Orden Presupuestaria, y las Instrucciones de Contabilidad, con un modelo simplificado y otro normal. De éstos últimos vamos a utilizar la Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la instrucción del modelo Normal de Contabilidad Local.

Como es sabido, la anterior Ley General de Estabilidad Presupuestaria, Ley 18/2001, de 12 de diciembre, convirtió a un "extraño" en nuestra normativa contable presupuestaria, el SEC 95 por mor de sus artículos 3.2, 10 y 21, en una de las columnas básicas para contemplar la adecuación por parte de las entidades del anterior art. 2.1, y más en concreto de las Administraciones

¹¹² Sobre el SEC 95 véase CARRASCO CANALS, F., *Fundamentos del Sistema Europeo de cuentas Nacionales y Regionales* (SEC-95), Edit. Pirámide, 1999, Madrid.

Locales del 2.1. d) al principio de estabilidad presupuestaria, toda vez que entendía por estabilidad presupuestaria la situación de equilibrio o de superávit, computada en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, y en las condiciones establecidas para cada una de las Administraciones Públicas.

Asimismo, disponía que la medición del cumplimiento fuera realizada de acuerdo con las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

Y concretaba, a efectos de la oportuna comprobación por el Ministerio de Hacienda que éste podría recabar de las Entidades Locales la información necesaria que permitiera la medición del grado de realización del objetivo que a cada una correspondía alcanzar con arreglo a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

El nuevo marco constitucional y legislativo no sólo son herederos en este sentido de la anterior regulación sino que la modificación de la Constitución Española operada en su art. 135 en 2011, y la aprobación de la LOEPSF, en 2012, aunque no lo dice expresamente salvo en su art. 27.1, reafirman aún más, si cabe, el carácter medular del SEC 95, toda vez que del análisis de la citada ley lo sitúa en un plano primordial:

- Citando expresamente dicha normativa en el art. 2 con ocasión del ámbito de aplicación subjetivo, delimitando los subsectores que dentro del Sector Administraciones Públicas de conformidad con la definición y delimitación del propio SEC 95.

- Remitiéndose en su art. 12.2, con ocasión de la denominada "Regla de gasto" al entender como gasto computable los empleos no financieros

definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

- En su art. 15.1 , cuando regula el establecimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública para el conjunto de las Administraciones Públicas, en términos de capacidad o necesidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

- Como instrumentación del principio de transparencia (art. 27.1) por el que se contempla que los Presupuestos de cada Administración Pública se acompañarán de la información precisa para relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del Presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación calculada conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales o Regionales.

Asimismo, resulta ilustrativo a los efectos que nos ocupan, las múltiples referencias que se realizan a la normativa europea a lo largo de su articulado: en el Preámbulo, en el art. 1 desarrollando el objeto de la ley orgánica, en el art. 3 "Principio de estabilidad presupuestaria", art. 4 "Principio de sostenibilidad financiera", art. 5 "Principio de plurianualidad", art. 6 "Principio de transparencia", art. 8 "Principio de responsabilidad", Art. 10 "Disposiciones para la aplicación efectiva de la Ley y mecanismos de coordinación", art. 11 "Instrumentación del principio de estabilidad presupuestaria", art. 13 "Instrumentación del principio de sostenibilidad financiera", art. 15, al regular la fijación de los objetivos de estabilidad presupuestaria, art. 17 con ocasión de los informe a emitir sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, la deuda y la regla de gasto, art. 27 "Instrumentación del principio de transparencia", y en la Disposición Transitoria 1ª.

Constatamos por tanto, una remisión continua a dicha normativa europea, incluida el SEC 95, que por tanto va a regular directamente los aspectos de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en nuestro ámbito interno por remisión expresa de la propia Ley Orgánica, ocupando el SEC 95, una pieza clave en dicha normativa europea.

Junto a ello, como se ha anticipado, es precisamente en el artículo 135 de la Constitución Española¹¹³, donde cobra mayor protagonismo el SEC 95. Y ello, porque en su apartado 2, cuando, -al prohibir que el déficit estructural del Estado y de las Comunidades Autónomas¹¹⁴ no podrán superar los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros-, se remite a la normativa europea, que tal como se desarrolla en el capítulo segundo de este trabajo, viene básicamente establecida por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento y los Reglamentos de Desarrollo, y más recientemente por el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria de 2 de marzo de 2012¹¹⁵. De la citada normativa, sin ánimo de agotar la materia, nos vamos a centrar en el Reglamento (CE) Nº 479/2009 del Consejo de 25 de mayo de 2009 relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, que en virtud de su art. 1 expresa que a los efectos del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo y del mismo Reglamento, los términos que figuran en los apartados correspondientes se definen con arreglo al SEC 95.

¹¹³ Se remite al lector al análisis que se efectuó en el capítulo segundo de este trabajo.

¹¹⁴ Equilibrio presupuestario en el caso de las Entidades Locales.

¹¹⁵ Véase el B.O.E. nº 178 de 26 de julio de 2012 en el que se publica la Ley Orgánica 3/2012, de 25 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria entre el Reino de Bélgica, la República de Bulgaria, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, Irlanda, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, la República Italiana, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, el Gran Ducado de Luxemburgo, Hungría, Malta, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República de Polonia, la República Portuguesa, Rumanía, la República de Eslovenia, la República Eslovaca, la República de Finlandia y el Reino de Suecia, firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012.

Los códigos entre paréntesis corresponden al SEC 95, dado que el Anexo A del mismo se encuentra organizado en párrafos¹¹⁶.

Por todo ello, y en aras de un estudio más pormenorizado del principio de estabilidad presupuestaria, se hace preciso abordar con cierto detenimiento, dado que el SEC 95 se trata de un complejo normativo, vinculante por tanto para todos los Estados Miembros, pero ajeno a la normativa presupuestaria de las entidades locales y a su contabilidad municipal, los extremos contenidos en dicha normativa.

Tal como ha quedado sentado, bien por la referencia en la normativa interna, Ley Orgánica, bien por la referencia a la normativa Europea, Pacto de Estabilidad y Crecimiento, Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo anexo al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Reglamentos de Desarrollo, Reglamento 479/2009, anteriormente citado, o el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza antes referido, se produce una continua remisión al Sistema Europeo de Cuentas Europeas en materia de déficit excesivo. De aquí deducimos la primera característica del SEC-95 y es su carácter vinculante.

En efecto, su utilización es obligatoria¹¹⁷ respecto a los Estados Miembros en cuanto a la medida del déficit excesivo, si bien, y así lo expresa también el Reglamento, éste no obliga a ningún Estado miembro a elaborar con arreglo al SEC-95 las cuentas destinadas a satisfacer sus propias necesidades. Tal como dijimos al principio de esta exposición, la LGEP aludía a dicho sistema de cuentas y lo utilizaba como patrón de medición del cumplimiento de la estabilidad presupuestaria, aunque no en la misma medida para todas las unidades integrantes del sector público como se estudia en el capítulo tercero de

¹¹⁶ La primera cifra corresponde el capítulo, y la segunda al párrafo dentro del mismo.

¹¹⁷ "... la aplicación del SEC-95 por los Estados miembros de la U.E. tiene una base jurídica, es decir, es obligatoria...". CARRASCO CANALS, F., Déficit Público y Contabilidad Nacional. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Instituto de Estudios Fiscales. 2006. p. 15.

este trabajo. Las dificultades con que se encuentra el intérprete jurídico a la hora de abordar el SEC 95 se agudizan por el hecho de que dicho sistema es eminentemente de carácter económico, por lo que entorpece aún más la labor de cohesionarlo con la normativa interna española

Por último, y para concluir este apartado, es preciso destacar que el SEC 95 no es ajeno al resto de normativa de mayor ámbito territorial. De hecho, constituyen una versión del Sistema de Cuenta Nacionales (SCN) de las Naciones Unidas (aprobado por la Comisión Estadística de las Naciones Unidas en febrero de 1993)¹¹⁸.

1.2. Estructura del SEC 95

El SEC 95, según su párrafo (1.01)¹¹⁹ constituye un marco contable comparable a escala internacional cuyo fin es realizar una descripción sistemática y detallada de una economía en su conjunto (una región, un país o un grupo de países), sus componentes y sus relaciones con otras economías.

Está formado por veintiún considerandos, nueve artículos y varios anexos formando un conjunto de normas contables y tablas de gran extensión¹²⁰.

El Anexo A contiene la Metodología del SEC 95 relativa a las normas, definiciones, nomenclaturas y reglas contables comunes, destinada a permitir la elaboración de las cuentas y tablas sobre bases comparables para las necesidades de la Comunidad. Este Anexo está formado por trece capítulos, en

¹¹⁸ Se trata de diferencias mínimas: CARRASCO CANALS, F., op. cit.

¹¹⁹ Recordemos que la numeración contenida entre paréntesis se refieren a los párrafos del Anexo A del SEC-95

¹²⁰ El SEC 95, en su versión consolidada, constituye una normativa compleja, bastante extensa y completa, constando de más de seiscientas páginas.

los que se recogen las características generales, las Unidades y los conjuntos de unidades, las operaciones de bienes y servicios, de distribución, financieras, otros flujos, los balances, la sucesión de cuentas y saldos contables, el marco input-output, la medición de las variaciones de precio y volumen, población y empleo, las cuentas trimestrales y las cuentas regionales. Se contienen asimismo anexos relativos a servicios de intermediación financiera, arrendamiento y compra a plazos de bienes duraderos, seguros y clasificación de cuentas.

Las cuentas y tablas que los estados miembros han de remitir a la Comisión - a la Oficina estadística, Eurostat-, se recogen en el Anexo B.

En cualquier caso, el SEC-95 es tomado como una herramienta para, en un primer momento medir los criterios de convergencia y para, al día de hoy, la medición y el seguimiento de los principios contenidos en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria y por ende, en el art. 135 de la Constitución Española, y en la LOEPSF.

Los fines, por tanto, del SEC-95 están orientados a contar con datos comparables, actualizados y fiables sobre la estructura y la evolución de la situación económica de cada país y/o región, por lo que su naturaleza es más estadística que contable. Sirva como ejemplo, que el propio SEC 95 recoge como posible objeto de análisis y evaluación el papel de las Administraciones Públicas y la comparación del papel de las Administraciones Públicas en los Estados miembros de la Unión Europea (1.03), la importancia que los datos recogidos en el SEC 95 tiene para que la Unión Europea y sus Estados miembros formulen y supervisen su política social y económica, en aspectos tales como el seguimiento y encauzamiento de la política monetaria europea, los criterios de convergencia (déficit de las administraciones públicas, deuda de las administraciones públicas y PIB) (1.04), así como para el déficit público y la deuda de las administraciones publicas como porcentajes del PIB (1.08) como

sistema de coherencia interna. El artículo 1, apartado 2 del SEC 95, obliga a su aplicación a todos los actos comunitarios en los que se haga referencia al SEC 95 o a sus definiciones.

Otras características de los conceptos recogidos en el SEC 95, vienen recogidas en el párrafo (1.05), en concreto:

- a) son compatibles a escala internacional,
- b) están armonizados con los de otras estadísticas sociales y económicas,
- c) son coherentes,
- d) son operativos,
- e) difieren de la mayoría de los conceptos administrativos,
- f) son conceptos reconocidos y establecidos para un largo período de tiempo,
- g) se centran en la descripción del proceso económico en términos monetarios y fácilmente observables,
- h) son conceptos flexibles y con aplicaciones múltiples.

De ellos, incidiremos en el recogido en la letra e), cuando constata que los conceptos del SEC 95 difieren de la mayoría de los conceptos administrativos. Es un problema añadido al intérprete jurídico que intenta escrutar el sistema europeo de cuentas, dado que dicha normativa valora el sustrato económico de los hechos, como dijimos, intenta describir sistemáticamente la economía en su conjunto, y ello supone que tendremos que saltar de la esfera jurídica para situarnos en otra esfera que, a los efectos de una entidad local, puede romper con los esquemas presupuestarios y contables actuales¹²¹ y la posible incompatibilidad con las normas presupuestarias internas vigentes.

¹²¹ En tal sentido el párrafo (1.10) del SEC 95 indica: “ Ahora bien, no siempre resulta fácil trasladar los conceptos a la práctica, ya que, habitualmente, difieren en algunos aspectos de los utilizados en las fuentes de datos administrativos. Dichas fuentes son, por ejemplo, las cuentas de las empresas, los datos sobre una serie de impuestos (IVA, impuesto sobre la renta de las

Por todo ello, dada la vinculación a la que aludíamos más arriba, y considerando que el SEC 95 se configura como la pieza fundamental para medir el cumplimiento de la Estabilidad Presupuestaria, parece oportuno profundizar en su estudio y situarla en la legislación actual sobre Haciendas Locales, y más en concreto en lo que afecta a la estructura, aprobación, ejecución y liquidación presupuestaria.

Dada la heterogeneidad de normativa presupuestaria y contable de los distintos países miembros, surgen inevitablemente discrepancias en cuanto a su utilización, por lo que es necesaria una actualización constante de la normativa contenida en el SEC 95, que ha provocado numerosas modificaciones tal como hemos presentado en nota más arriba. Si dichas modificaciones se refieren a la metodología, podrán adoptarse por la Comisión, siempre que no constituyan una modificación de los conceptos básicos, no se requieran recursos suplementarios para llevarlas a la práctica y su aplicación no suponga un incremento de los

personas físicas, impuestos sobre las importaciones, etc.), los datos de la seguridad social, o los datos de los organismos de supervisión de la banca y los seguros. Tales datos administrativos se utilizan a menudo en la elaboración de las cuentas nacionales. Por lo tanto, por norma general, habrán de transformarse para adaptarlos a los conceptos del SEC.

Los conceptos del SEC suelen diferir en algunos aspectos de los conceptos administrativos correspondientes por los motivos que se exponen a continuación:

- a) los conceptos administrativos difieren entre los distintos países y, por lo tanto, no son compatibles a escala internacional;
- b) los conceptos administrativos cambian a lo largo del tiempo y, por lo tanto, no son aptos para las comparaciones en el tiempo;
- c) los conceptos subyacentes en las fuentes de datos administrativos no suelen ser coherentes entre sí; ahora bien, la conexión y comparación de los datos, que resultan cruciales para la elaboración de las cifras de las cuentas nacionales, sólo pueden realizarse a partir de un conjunto coherente de conceptos;
- d) los conceptos administrativos no suelen ser los más indicados para el análisis económico y la evaluación de la política económica.

No obstante, en algunas ocasiones las fuentes de datos administrativos cubren adecuadamente las necesidades de información de las cuentas nacionales y otras estadísticas, por los motivos siguientes:

- a) los conceptos y las clasificaciones diseñados en un principio para fines estadísticos pueden haberse utilizado para fines administrativos; por ejemplo, la clasificación del gasto de las administraciones públicas por tipos de gasto;
- b) en las fuentes de datos administrativos se pueden tomar en consideración de forma explícita las necesidades de información (específicas) de las estadísticas; por ejemplo, el sistema Intrastat proporciona información sobre las entregas de bienes entre Estados miembros de la Unión Europea.”

recursos propios. Si no fuera así, las modificaciones deberán efectuarse mediante la aprobación por el Parlamento Europeo y por el Consejo del correspondiente Reglamento mediante el procedimiento recogido en el anterior art. 251 del TCE, actual art. 294 del TFUE.

Por último, además de esta normativa, hemos de tener en cuenta el “Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública”, publicación oficial de EUROSTAT¹²², y que está en continua actualización, y, a nivel de la Administración Española, el Manual de Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales¹²³, editado por la Intervención General de la Administración del Estado. Ambos manuales, si bien suponen un instrumento válido para poder trasladar los datos presupuestarios y contables de la administración local a la contabilidad nacional (sea de manera aproximada), carecen de obligatoriedad jurídica, por lo que en este ámbito nos movemos en un terreno carente de seguridad jurídica, punto éste que será tratado con mayor profundidad a lo largo del trabajo, careciendo por tanto de la categoría de la fuente de derecho en sentido estricto.

Ya dijimos que el SEC 95 está formado básicamente por dos anexos, el primero de los cuales recoge la metodología utilizada, fundamentándose en un marco conceptual de definiciones, clasificaciones y normas contables precisas que son reconocidas y aceptadas internacionalmente. Por un lado se contemplan las cuentas de los sectores, y por otro, el marco input-output y las cuentas por rama de actividad. De éstas, vamos a estudiar las cuentas del sector Administraciones Públicas.

Las cuentas de los sectores, según el (1.02) del SEC 95, proporcionan, para cada sector institucional, una descripción sistemática de las diferentes

¹²² La última versión fue publicada el 19 de marzo de 2012: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-RA-12-003/EN/KS-RA-12-003-EN.PDF. Sólo en inglés.

¹²³ <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/InformesCuentas/Informes/Documents/Manual-AATT/ManualCCLL1Edicion2006b.pdf>

fases del proceso productivo. En las cuentas de los sectores se incluyen balances para recoger los activos, pasivos y patrimonio neto en el momento de la apertura y cierre del período contable. Las cuentas, como veremos, se agrupan en tres clases: cuentas corrientes, cuentas de acumulación y balances. El marco input-output recoge más detalladamente el proceso productivo. Dado que vamos a estudiar el SEC 95 desde la óptica de las entidades que integran la Administración Local, uno de los principales conceptos del que hemos de partir es el de la unidad institucional.

1.3. La capacidad o necesidad de financiación

La capacidad o necesidad de financiación viene definida dentro del capítulo 8 del Anexo A "La sucesión de cuentas y saldos contables", en el apartado de Agregados¹²⁴, párrafo (8.98) para el total de la economía como la suma de las capacidades o necesidades de financiación de los sectores institucionales y representa los recursos netos que la economía en su conjunto pone a disposición del resto del mundo (si es positiva) o que recibe del resto del mundo (si es negativa). La capacidad (+) o la necesidad (-) de financiación del total de la economía es igual, pero de signo opuesto, a la necesidad (-) o capacidad (+) de financiación del resto del mundo¹²⁵. Quiere ello decir que la capacidad/necesidad de financiación de las entidades locales es un componente más que habrá que sumar al resto de capacidades/necesidades del resto de los sectores para formar el del total de la economía.

En el SEC 95 las cuentas de los sectores institucionales están construidas en torno a una secuencia de cuentas de flujos que se vinculan

¹²⁴ Son indicadores que sintetizan el resultado de la actividad de la economía en su conjunto y constituyen magnitudes esenciales para realizar análisis macroeconómicos y comparaciones en el tiempo y el espacio.

¹²⁵ De manera expresa se han incluido los signos aritméticos para resaltar el carácter estadístico contable del SEC 95.

entre sí a través del saldo de cada una de ellas que va pasando a la cuenta siguiente, siguiendo un sistema secuencial.

Con carácter previo al funcionamiento de dichas cuentas en el SEC 95, hay que aclarar que se utiliza el sistema de partida doble¹²⁶, conviniendo el término recursos para el lado derecho de las cuentas corrientes en el que figuran las operaciones que incrementan el valor económico de una unidad o sector¹²⁷, y el lado izquierdo de las cuentas relacionado con las operaciones que reducen el valor económico de una unidad o sector, recibiendo el nombre de empleo. En las cuentas de acumulación el lado derecho se denomina variaciones de pasivos y del patrimonio neto y el lado izquierdo el de variaciones de activos. Esta distinción es importante, por cuanto la regla de gasto contenida en el art. 12 de la LOEPSF hace referencia a los empleos no financieros para delimitar el gasto computable, por lo que tan sólo hemos de tener en cuenta dicha columna de las cuentas corrientes¹²⁸.

¹²⁶ Párrafo (1.50): “Para una unidad o sector, la contabilidad nacional se basa en el principio de la partida doble. Cada operación ha de registrarse dos veces, una vez como recurso (o variación de pasivos) y otra como empleo (o variación de activos). El total de operaciones registradas como recursos o variaciones de pasivos y el total de operaciones registradas como empleos o variaciones de activos han de ser iguales, lo que permite comprobar la consistencia de las cuentas.

En la práctica, no obstante, las cuentas nacionales –con todas las unidades y sectores– se basan en el principio de la partida cuádruple, ya que en la mayoría de las operaciones intervienen dos unidades institucionales. Cada operación de esta clase han de registrarla dos veces los agentes que intervienen en ella. Por ejemplo, una prestación social en efectivo pagada por una unidad de las administraciones públicas a un hogar se registra en las cuentas de las administraciones públicas como un empleo en la rúbrica transferencias y como una adquisición negativa de activos en la partida efectivo y depósitos; en las cuentas del sector hogares se registra como un recurso en la rúbrica transferencias y como una adquisición de activos en la partida efectivo y depósitos.

Por el contrario, para las operaciones internas (tales como el consumo de producción propia) sólo se necesitan dos partidas, cuyos valores han de estimarse.”

¹²⁷ Si bien no es exactamente lo mismo, vamos a convenir que los recursos son los ingresos, y los empleos los gastos

¹²⁸ En este sentido DODERO JORDAN, A. Análisis crítico de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Ponencia presentada en la Jornada de Trabajo sobre la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Instituto de Derecho Local, Almería, 15 de junio de 2012.

Para el cálculo de la capacidad o necesidad de financiación en el caso de la Administración Local, que como ha quedado sentado, forma parte del Sector Administraciones Públicas, el SEC 95 utiliza las cuentas contenidas en la Tabla A.IV.5 “Sucesión completa de las cuentas de las administraciones públicas”¹²⁹. En concreto, nosotros vamos a utilizar la cuenta de producción, las cuentas de distribución y utilización de la renta y dos cuentas de acumulación, la cuenta de capital y la cuenta financiera, las cuales, -estas dos últimas-, nos van a dar en su apartado B.9, -dicho apartado forma parte de ambas cuentas-, la “Capacidad / Necesidad de financiación.

Junto a ello, y antes de abordar la sucesión de las cuentas, es importante hacer referencia a la clasificación que el propio capítulo 8 del Anexo A del SEC 95, en su párrafo (8.99) hace de los gastos e ingresos de las Administraciones Públicas, todo ello sin perjuicio del análisis que sobre la producción en la Administraciones Públicas se hizo más arriba. En concreto, el SEC 95 remite a una lista de operaciones contenidas en su Anexo A respecto de los gastos e ingresos de las Administraciones Públicas.

¹²⁹ Las cuentas están agrupadas en tres categorías:

- a) cuentas corrientes;
- b) cuentas de acumulación;
- c) balances.

Las cuentas corrientes se centran en la generación, distribución y redistribución de la renta, y en su utilización en forma de consumo final. Por último, permiten calcular el ahorro, factor esencial de la acumulación.

Las cuentas de acumulación analizan los diversos componentes de las variaciones de los activos y los pasivos de las distintas unidades y permiten registrar las variaciones del patrimonio neto (que es la diferencia entre los activos y los pasivos).

Los balances muestran el total de los activos y los pasivos de las diversas unidades al principio y al final del período contable, así como su patrimonio neto. En la cuenta de variaciones del balance figuran de nuevo los flujos registrados en las cuentas de acumulación para cada activo y cada pasivo.

Respecto al Gasto:

El gasto público incluye las siguientes operaciones del SEC-95, registradas en el lado de los empleos de las cuentas de las administraciones públicas, con la excepción de las Subvenciones pagadas (D.3) y las Transferencias de Capital, pagadas (D.9), que se registran en el lado de los recursos (recordemos, ingresos, a nuestros efectos) de las cuentas de las administraciones públicas (los ajustes por impuestos y cotizaciones sociales valorados pero no recaudados, cuando se registran en las transferencias de capital, pagadas, se consideran ingresos negativos):

P.2 Consumos intermedios

P.5 Formación bruta de capital

D.1 Remuneración de los asalariados

D.29 Otros impuestos sobre la producción

D.3 Subvenciones, pagadas

D.4 Rentas de la propiedad

D.5 Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc.

D.62 Prestaciones sociales distintas de las transferencias sociales en especie

D.6311+D.63121+D.63131 Transferencias sociales en especie relacionadas con el gasto en productos suministrados a los hogares por productores de mercado

D.7 Otras transferencias corrientes

D.8 Ajuste por la variación de la participación neta de los hogares en las reservas de los fondos de pensiones

D.9 Transferencias de capital, pagadas

K.2 Adquisiciones menos cesiones de activos no financieros no producidos"

En relación con los ingresos, el SEC 95 hace las siguientes consideraciones:

Los ingresos de las administraciones públicas incluidos en las siguientes operaciones del SEC 95 se registran en los recursos de las cuentas de las administraciones públicas, con la excepción de otras subvenciones a la producción, cobradas (D.39), que se registra en los empleos (gastos) de las cuentas de las administraciones públicas:

P.11 Producción de mercado

P.12 Producción para uso final propio

P.131 Pagos por otra producción no de mercado

D.2 Impuestos sobre la producción y las importaciones

D.39 Otras subvenciones a la producción, cobradas

D.4 Rentas de la propiedad

D.5 Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc.

D.61 Cotizaciones sociales

D.7 Otras transferencias corrientes

D.9 Transferencias de capital

Para concluir con que la capacidad/necesidad de financiación en el sector de las Administraciones Públicas consiste por definición, en la diferencia entre los ingresos de las administraciones públicas y los gastos de las administraciones públicas según la propia definición del SEC 95, que en términos presupuestarios contemplarían, si bien de manera aproximada, la diferencia entre los ingresos no financieros y gastos no financieros (capítulos 1 a 7 en ambos casos)

Las operaciones relativas a los intereses como rentas de la propiedad, otras transferencias corrientes, las ayudas a la inversión, y otras transferencias de capital se registran consolidadas, es decir, habrá que excluir aquellas que afectando al mismo subsector de Administraciones Públicas, suponen recursos

y empleos simultáneos entre dichas unidades institucionales. Las restantes operaciones se registrarán sin consolidar.

A este esquema habría que añadir una cuenta denominada K.1 Consumo de Capital Fijo, para cuyo cálculo tendremos que acudir a datos obtenidos fuera de los documentos presupuestarios.

Una vez clasificados los empleos (gastos) y los recursos (ingresos) en sus respectivas cuentas, el esquema de análisis sería el siguiente:

EMPLEOS (GASTOS)

A) Cuenta de producción:

- P.2 Consumos intermedios
- K.1 Consumo de Capital Fijo

B) Cuenta de distribución y utilización de la renta:

- D.1 Remuneración de los asalariados
- D.29 Otros impuestos sobre la producción
- D.3 Subvenciones, pagadas
- D.4 Rentas de la propiedad
- D.5 Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc.
- D.62 Prestaciones sociales distintas de las transferencias sociales en especie
- D.6311+D.63121+D.63131 Transferencias sociales en especie relacionadas con el gasto en productos suministrados a los hogares por productores de mercado

D.7 Otras transferencias corrientes

D.8 Ajuste por la variación de la participación neta de los hogares en las reservas de los fondos de pensiones

C) Cuenta de Capital

P.5 Formación bruta de capital

D.9 Transferencias de capital, pagadas (en negativo en la columna de recursos)

K.2 Adquisiciones menos cesiones de activos no financieros no producidos

K.1 Consumo de Capital Fijo

RECURSOS (INGRESOS)

A) Cuenta de producción:

P.11 Producción de mercado

P.12 Producción para uso final propio

P.131 Pagos por otra producción no de mercado

B) Cuenta de distribución y utilización de la renta:

D.2 Impuestos sobre la producción y las importaciones

D.39 Otras subvenciones a la producción, cobradas (en la columna de empleos)

D.4 Rentas de la propiedad

D.5 Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc.

D.61 Cotizaciones sociales

D.7 Otras transferencias corrientes

C) Cuenta de Capital

D.9 (1) Transferencias de capital

Otro modo de cálculo de la capacidad/necesidad de financiación es utilizando la cuenta financiera, si bien el Manual de la IGAE utiliza la vía para obtener la capacidad necesidad de financiación a través de las cuentas de producción, distribución y utilización de la renta y la cuenta de capital. No obstante, con el fin de dar una visión global del funcionamiento y metodología del SEC 95 se estudia en un apartado diferente del resto de cuentas.

Veamos, por tanto, el desarrollo de estas cuentas coonestándolas con los datos presupuestarios de que disponemos en las entidades locales.

En cualquier caso, a efectos de este trabajo y con el ánimo de no sobrecargar al lector, el fin del presente apartado es, como ya se dijo, mostrar la dificultad que entraña el engranaje de cuentas, saldos y componentes del SEC 95, y compararla, en la medida de lo posible con la regulación presupuestaria y contable de las entidades locales, para llegar, aun de manera aproximada a la capacidad/necesidad de financiación. Asimismo, en otras ocasiones será difícil realizar una aproximación a la normativa presupuestaria y contable de las Entidades Locales, por lo que en esos supuestos tan sólo se presentará el funcionamiento de la cuenta con los componentes que la integren.

Con este fin, comenzamos la exposición de las distintas cuentas recogidas en el SEC 95¹³⁰, si bien, con el fin de dar una visión global de las mismas, se incluye su secuencia ordenada, utilizando la numeración que por

¹³⁰ Respecto al esquema contable del SEC 95 y su aplicación a las entidades locales, véase VALLE TORRES, J.L. "Estabilidad Presupuestaria en el sector local. Aplicación del SEC 95". El Consultor de los Ayuntamiento y de los Juzgados. Nº 7, Editorial la Ley. 2006. Pags. 1228 y ss.

epígrafes se contiene en el presente estudio, con el saldo inicial del que parten y el saldo final que se obtiene en las mismas:

Denominación Cuenta		Saldo Inicial	Saldo Final
1.3.1. La Cuenta de Producción:			Valor Añadido Neto
1.3.2. Las Cuentas de Distribución y utilización de la Renta			
1.3.2.A. Cuentas de distribución de la renta primaria.			
	1.3.2.A.a. Cuenta de Explotación	Valor Añadido Neto	Excedente de Explotación
	1.3.2.A.b. Cuenta de la asignación de la renta primaria		
	1.3.2.A.b.1. Cuenta de renta empresarial		
	1.3.2.A.b.2. Cuenta de asignación de otra renta primaria	Excedente de Explotación	Saldo de Rentas Primarias
1.3.2.B. Cuenta de la distribución secundaria de la renta		Saldo de Rentas Primarias	Renta Disponible
1.3.2.C. Cuenta de distribución de la renta en especie		Renta Disponible	Renta Disponible ajustada
1.3.2.D. Cuenta de la utilización de la renta			
	1.3.2.D.a. Cuenta de utilización de la renta disponible	Renta Disponible	Ahorro
	1.3.2.D.b. Cuenta de utilización de la renta disponible ajustada	Renta Disponible Ajustada	Ahorro
1.3.3. La Cuenta de Capital			
	1.3.3.A. Cuenta de variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital	Ahorro neto	Variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital
	1.3.3.B. Cuenta de adquisiciones de activos no financieros	Variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital	Capacidad/Necesidad de Financiación
1.3.4. Cuenta Financiera			Capacidad/Necesidad de Financiación

1.3.1. LA CUENTA DE PRODUCCION

El análisis de la cuenta de producción comienza con el sistema de cuantificación de dicha producción para la Administración Local. Para ello, es preciso, como ya hemos adelantado, partir de las definiciones y conceptos de los distintos componentes de las mismas, compararlos con los datos y conceptos presupuestarios e incardinarlos, en consecuencia, en dicha cuenta.

La tabla de producción según el SEC 95 es la que sigue:

Empleos		Recursos	
P.2	Consumos intermedios	P.1	Producción
		P.11	Producción de mercado
		P.12	Producción para uso final propio
		P.13	Otra producción no de mercado
B.1g	Valor añadido bruto		
K.1	Consumo de capital fijo		
B.1n	Valor añadido neto		

Los agregados que se obtienen en la Cuenta de Capital son el “Valor añadido bruto” y el “Valor añadido neto”. Respecto al primero, hay que significar que la suma de los valores añadidos brutos de los diversos sectores institucionales configura el PIB, producto interior bruto, a precios de mercado, tal como se recoge en el párrafo (8.89) del SEC 95. Si se resta el consumo de capital fijo, se obtiene el Producto Interior Neto a precios de mercado (PIN).

Dentro de los recursos se incluye la producción, que en palabras del SEC 95, en su párrafo (3.07), es una actividad realizada bajo el control y la responsabilidad de una unidad institucional que utiliza mano de obra, capital y bienes y servicios, para producir otros bienes y servicios. La producción no abarca los procesos puramente naturales que tienen lugar sin la intervención o la dirección humana, tales como el crecimiento de los bancos de peces en aguas internacionales (sin embargo, la piscicultura sí que es producción por cuanto existe actividad humana en la misma).

Cabe, en este punto, a modo de recordatorio, referirnos de nuevo a los distintos tipos de producción, -mercado y no de mercado-, y en esta ocasión vamos a acudir al Manual del SEC 95 para aclarar algunos aspectos.

La producción total de los otros productores no de mercado debe valorarse por los costes totales de producción: consumos intermedios, remuneración de asalariados, y consumo de capital fijo, los otros impuestos sobre la producción, que veremos posteriormente¹³¹, menos las subvenciones a la producción, elementos que en la cuenta de distribución de la cuenta se van a tener en cuenta como empleos.

En un plano práctico, y de manera simplificada, aunque no exacta, la producción no de mercado habrá de calcularse restando de la cifra total de la producción en los términos referidos en el párrafo anterior, aquellos ingresos que correspondan a la producción de mercado, por lo que hemos de volver de nuevo a la terminología del SEC 95 a que hicimos alusión anteriormente cuando se hablaba de precios económicamente significativos, y compararla con nuestra normativa hacendística local. Otros autores consideran, por el contrario,

¹³¹ En la Cuenta de asignación de otra renta primaria.

que en cualquier caso, las Administraciones Públicas, son siempre productores no de mercado¹³². Siguiendo la primera de las posturas examinadas, existen en nuestra normativa algunas figuras cuyos recursos, desde el punto de vista económico, que no jurídico, responden más a una producción de mercado según el SEC 95. En concreto, vamos a hacer referencia a las tasas, precios públicos y contribuciones especiales.

Sin ánimo de profundizar acerca de la naturaleza de las tasas, precios públicos y contribuciones especiales, lo cierto es que para el estudio de las tres figuras jurídicas, a los únicos efectos que nos ocupan, es decir si se tratan de ingresos encuadrados en el concepto de producción o no de mercado según el SEC 95, hay que acudir a nuestra normativa hacendística local, con el fin de establecer unos criterios básicos extraídos de la misma con ocasión de la regulación contenida sobre la fijación de la cuantía, cuota tributaria, o base imponible:

- Con respecto a las tasas, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), recoge las reglas de fijación del importe de las mismas referidas a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local en su art. 24.1 (valor de mercado, valor económico de la proposición en los supuestos de procedimiento de licitación pública, aprovechamiento a favor de empresas explotadoras de suministros que resulten de interés general, o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario), y para el supuesto de las tasas por la prestación de un servicio o por la

¹³² Las Administraciones Públicas son siempre productores no de mercado. CARRASCO CANAL, F., Déficit Público y Contabilidad Nacional. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Insitituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2006 p. 97.

realización de una actividad en el 24.2 (coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate).

- En relación con las contribuciones especiales¹³³, la base imponible estará constituida por el 90 % como máximo del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras, o por el establecimiento o ampliación de los servicios, tal como se recoge en el art. 31 del TRLRHL.
- Por último, y respecto a los precios públicos, por indicación del art. 44 del TRLRHL, “deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada”.

De la conjunción de los citados preceptos con la regulación del párrafo (3.19) del SEC 95, en el que a la hora de regular lo que se entienden por precios económicamente significativos, dispone que “... las ventas cubren como mínimo el 50 % los costes de producción”, hemos de indicar, siguiendo dicho criterio que en el caso de los precios públicos, siempre que no existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que aconsejen que la entidad local fije precios públicos por debajo del límite del coste del servicio prestado o de la actividad realizada, tendríamos que catalogarlo como producción de mercado. O en caso contrario, deberíamos de acudir a la regla general de la producción no de mercado.

¹³³ Según GIL HERRERA, L. La Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional: Enlace micro-macro contable. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2006, pag 183, deberían ser catalogadas como Transferencias de Capital, dentro de la Cuenta de Capital.

Asimismo, entiende que dentro de la producción de mercado se incluyen los servicios procedentes de servicios, los precios públicos, el producto de concesiones, los conciertos sanitarios, los relacionados con la renta de bienes inmuebles, y en general, aquellos en los que existe una correspondencia entre la venta del bien o el servicio prestado por la Administración y el pago de la tasa o precio público.

En el caso de las tasas y de las contribuciones especiales, habremos de acudir al informe técnico-económico en que se basen los acuerdos de establecimiento de los primeras, o en los costes del proyecto de la obra o establecimiento o ampliación de los servicios en el caso de las segundas, para poder incardinarla dentro de la producción de mercado, o en otra producción no de mercado, cuando su cuota tributaria supere el cincuenta por ciento de los costes, en el primer caso, o cuando no superase dicho porcentaje en el segundo. Lo que en puridad obligaría al intérprete jurídico a valorar los expedientes de establecimientos de dichas tasas y contribuciones especiales.

Continuando con el análisis de los componentes de la Cuenta de Producción, en el lado de los empleos hemos de tener en consideración los consumos intermedios. Representan el valor de los bienes y servicios consumidos como insumos¹³⁴ en un proceso de producción, excluidos los activos fijos, cuyo consumo se registra como consumo de capital fijo. Esta definición se corresponde con los gastos incluidos en el capítulo 2 del presupuesto de las entidades locales¹³⁵. Habría que añadir otros gastos contabilizados en otros capítulos del presupuesto, que sin embargo, por su naturaleza jurídica, se corresponden a bienes y servicios consumidos: Tal es el caso de los gastos de emisión, modificación y cancelación de deudas (capítulo tercero, conceptos 301, 311, 321, 331), los gastos de formación de personal (capítulo primero, concepto 162 00). A efectos prácticos no tiene trascendencia a la hora de computar los mismos en una u otra cuenta, pues, como veremos, el resultado final no se altera.

¹³⁴ Se definen como aquel conjunto de bienes empleados en la producción de otros bienes.

¹³⁵ Comprende, según la Orden de Estructura Presupuestaria, los gastos en bienes y servicios necesarios para el ejercicio de las actividades de las Entidades Locales y de sus Organismos Autónomos que no produzcan un incremento del capital o del patrimonio público.

Han de ser valorados por su precio de adquisición, registrándose en el momento que entran en el proceso de producción, lo que nos obliga a hacer mención de la cuenta (413) de la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, denominada “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”, en la que se han de recoger las obligaciones de gastos realizados o bienes y servicios recibidos que no se han aplicado al presupuesto, siendo procedente dicha aplicación, abonándose al menos a final del ejercicio contable con cargo a las cuentas que correspondan de compras y gastos por naturaleza (Grupo 6), o en su caso del Balance. En efecto, es frecuente que en las Entidades Locales, por razones múltiples, existan facturas sin aplicar a presupuesto y que hayan de ser reconocidas. En tal sentido, baste recordar que la finalidad del denominado “Plan Montoro”, recogido en el Real Decreto Ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, es precisamente satisfacer aquellas facturas que, incluidas en su ámbito, hayan de ser satisfechas por las Entidades Locales¹³⁶. A los efectos que nos ocupan, hemos de incluir dentro de los consumos intermedios, aquellas obligaciones que si bien no se han aplicado al Presupuesto de la entidad local, tendrían que haberlo sido, siempre que respondan al concepto a que antes hemos hecho referencia. Se tratará de un ajuste que hemos de realizar al saldo presupuestario como tendremos ocasión de estudiar.

Junto a los consumos intermedios, hemos de tener en cuenta el consumo de capital fijo que representa el montante de los activos fijos consumidos durante el período considerado como resultado del desgaste

¹³⁶ En concreto, exige que las obligaciones pendientes de pago a los contratistas sean vencidas, líquidas y exigibles, - lo que obliga a que se les haya dado el visto bueno por los responsables correspondiente-, que la recepción, en el registro administrativo de la entidad local, de la correspondiente factura, factura rectificativa en su caso, o solicitud de pago equivalente haya tenido lugar antes del 1 de enero de 2012 y que se trate de contratos de obras, servicios o suministros incluidos en el ámbito de aplicación del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

normal y la obsolescencia previsible, incluida una provisión para las pérdidas de activos fijos como consecuencia de daños accidentales asegurables. Su regulación viene recogida en el capítulo VI denominado "Otros flujos", del Anexo A. Debe calcularse para todos los activos fijos materiales e inmateriales. Hay que destacar que el propio SEC 95 expresa que debe distinguirse de las amortizaciones aplicadas con fines fiscales o contables, su cálculo se realiza mediante el método de amortización lineal, y teniendo en cuenta la vida económica media probable de los bienes. Este concepto no tiene correspondencia presupuestaria, y si añadimos la prevención antedicha del SEC 95, distinción respecto a las amortizaciones fiscales o contables, nos obligaría a realizar un cálculo de amortización lineal de los activos financieros según el tipo de bien, y de manera lineal. No obstante, y dado que la evaluación a practicar a efectos de contabilidad nacional es más de aproximación que de exactitud, nada perjudica que tuviéramos en cuenta, la cuenta del grupo 68 "Dotaciones para amortizaciones", según la Instrucción de Contabilidad del Modelo Normal, si la entidad local realizara apuntes contables en ella.

De este modo hemos calculado lo que en términos de Contabilidad Nacional se denomina Valor añadido Neto, que nos va a servir como saldo enlace con las Cuentas de distribución y utilización de la renta. Dicho valor añadido neto, por tanto se calcula por la diferencia entre los ingresos que hemos encuadrado dentro de la producción que en el caso de las Administraciones Públicas lo hemos calculado, toda vez es producción no de mercado, como la suma de los capítulos de gastos 1 "Gastos de Personal", 2 "Gastos en bienes corrientes y servicios", más la "Dotación por Amortización", a los que a su vez se añadiría aquellos ingresos correspondientes a producción de mercado, si los hubiere, y se restarían los consumos intermedios (capítulo 2 de gastos, "Gastos en bienes corrientes y servicios"), dándonos como resultado el Valor Añadido Bruto, y al que restándole el consumo de capital fijo (Dotación para la Amortización), nos daría el valor añadido neto. En consecuencia, éste

sería la suma del Capítulo 1 de gastos “Gastos de Personal” más los ingresos obtenidos por producción de mercado.

1.3.2. LAS CUENTAS DE DISTRIBUCION Y UTILIZACION DE LA RENTA

Las operaciones de distribución, tal como se recoge en el párrafo (4.01) del SEC 95 son aquellas mediante las que se distribuye el valor añadido generado por la producción entre el trabajo, el capital y las administraciones públicas, o lo que es lo mismo, entre la remuneración de asalariados, otros impuestos, otras subvenciones, las rentas de la propiedad, y el gasto en consumo final, así como las operaciones que suponen la redistribución de renta y riqueza.

La cuenta de distribución y utilización de la renta realmente está formada por cuatro tipos de cuentas según el SEC 95:

- Cuentas de la distribución primaria de la renta (con la Cuenta de explotación y la Cuenta de la asignación de la cuenta primaria, dentro de la cuál, a su vez se distingue entre Cuenta de renta empresarial y Cuenta de asignación de otra renta primaria).

- Cuenta de la distribución secundaria de la renta.

- Cuenta de distribución de la renta en especie y

- Cuenta de utilización de la renta (desglosándose en Cuenta de utilización de la renta disponible y Cuenta de utilización de la renta disponible ajustada).

Veamos cada una de ellas y su conversión a conceptos presupuestarios locales.

1.3.2.A. Cuentas de distribución primaria de la renta:

1.3.2.A.a. Cuenta de explotación.

Empleos		Recursos
D.1	Remuneración de los asalariados	Valor añadido neto B.1n
D.11	Sueldos y salarios	
D.12	Cotizaciones sociales a cargo de los empleadores	
D.121	Cotizaciones sociales efectivas a cargo de los empleadores	
D.122	Cotizaciones sociales imputadas a cargo de los empleadores	
D.29	Otros impuestos sobre la producción	
D.39	Otras subvenciones a la producción	
B.2	Excedente de explotación	

Fuente: SEC 95

Su objeto es el cálculo del Excedente de explotación, que en palabras del SEC 95 se corresponde a la renta que obtienen las unidades de la utilización de sus propios activos de producción¹³⁷, o en otros términos,

¹³⁷ Párrafo (8.18)

constituye la remuneración del factor capital¹³⁸. Como recurso contempla el saldo recogido en la cuenta de producción "Valor añadido neto", y como empleos la remuneración de asalariados, otros impuestos sobre la producción y otras subvenciones a la producción. En otras palabras, su objeto es distribuir el valor añadido neto entre la remuneración de los asalariados, otros impuestos sobre la producción y otras subvenciones a la producción.

La remuneración de asalariados recogida en la cuenta de explotación básicamente se corresponde con el capítulo primero¹³⁹ del presupuesto de gastos de las entidades locales, a excepción de los gastos de formación contabilizados en el concepto 16200, toda vez que la Remuneración de los asalariados, según el SEC 95 comprende toda la remuneración en efectivo y en especie a pagar por los empleadores a sus asalariados como contrapartida del trabajo realizado por estos durante el período contable, incluyendo las cotizaciones sociales efectivas a cargo de los empleadores y las imputadas a cargo de los empleadores. En este punto habría que tener en cuenta que las cotizaciones sociales incluyen las efectivas a cargo de los empleadores (los pagos que la parte empresarial realizan a la administración de la seguridad social y sistemas privados) y las imputadas a cargo de los empleadores (que pagan directamente las empresas a sus trabajadores, sin la intervención de una empresa de seguro o un fondo de pensiones).

¹³⁸ En este sentido, GIL HERRERA, L., *La contabilidad pública y la contabilidad nacional*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2006. Pag. 47, si bien con el matiz de que en las Administraciones Públicas tendría un valor de carácter marginal.

¹³⁹ Recoge todo tipo de retribuciones e indemnizaciones en dinero y en especie, a satisfacer por las Entidades Locales y por sus Organismos Autónomos al personal de todo orden por razón del trabajo realizado por éste.

Cotizaciones obligatorias de las Entidades Locales y de sus Organismos Autónomos a la Mutualidad nacional de Previsión de la Administración Local y a la Seguridad Social.

Prestaciones Sociales, que comprenden toda clase de pensiones y las remuneraciones a conceder en razón de las cargas familiares.

Gastos de naturaleza social realizados, en cumplimiento de acuerdos y disposiciones vigentes por las Entidades Locales y sus Organismos Autónomos para su personal.

Es importante destacar que aunque a efectos prácticos las diferencias puedan ser mínimas, en el SEC 95, el registro de los sueldos y salarios se realizan en el periodo durante el que se ha efectuado el trabajo (las pagas extraordinarias a su vencimiento), y las cotizaciones sociales se registran en el periodo en que se ha efectuado el trabajo, lo que obligaría en puridad a tener en cuenta la parte empresarial y del trabajador correspondiente al mes de diciembre de cada ejercicio y que se contabiliza normalmente, porque se paga al mes siguiente, en enero, a imputarla a efectos del SEC 95 en el ejercicio correspondiente. Dicho ajuste lo volveremos a incluir en el apartado correspondiente.

Respecto a los impuestos sobre la producción ya tendremos ocasión de hablar más adelante como recurso de las Administraciones¹⁴⁰. En el ámbito presupuestario local estarán recogidas en el concepto de gasto 225, comprensivo de los gastos destinados a satisfacer tasas, contribuciones especiales e impuestos, sean estatales, autonómicos o locales, o lo que es lo mismo, cuando la entidad local sea sujeto pasivo por dichos tributos.

Por último, y en relación con las subvenciones¹⁴¹ a la producción, éstas según el SEC 95, comprenden las que pueden recibir las unidades de producción como consecuencia de su participación en la producción, excepción

¹⁴⁰ Los otros impuestos sobre la producción, en el ámbito de los empleos (gastos) comprenden todos los impuestos que soportan las administraciones públicas como resultado de su participación en la producción, independientemente de la cantidad o el valor de los bienes y servicios producidos o vendidos. Pueden gravar la tierra, los activos fijos, o la mano de obra empleados en el proceso de producción o bien determinadas actividades u operaciones.

¹⁴¹ Definidas como pagos corrientes sin contrapartida que las administraciones públicas efectúan a los productores con el fin de influir en sus niveles de producción, en sus precios o en la remuneración de los factores de producción.

hecha de las subvenciones a los productos¹⁴². Por tanto el matiz diferencial lo

¹⁴² Esta rúbrica incluye, en particular:

- a) las subvenciones a los salarios y al factor trabajo, que consisten en subvenciones a la masa salarial total, al total del factor trabajo, al empleo de determinados tipos de personas, como los discapacitados físicos o los parados de larga duración, y a los costes de los programas de formación organizados o financiados por las empresas;
- b) las subvenciones destinadas a reducir la contaminación, que consisten en subvenciones corrientes destinadas a cubrir total o parcialmente los costes de las medidas suplementarias para reducir o eliminar la emisión de sustancias contaminantes al medio ambiente;
- c) las bonificaciones de intereses a unidades de producción residentes, aún cuando están destinadas a fomentar la formación de capital (1). En efecto, se trata de transferencias corrientes destinadas a aligerar los costes de explotación de los productores. En las cuentas se tratan como subvenciones a los productores que las reciben, incluso cuando, en la práctica, es la administración pública quien paga directamente la diferencia de tipo de interés a la institución de crédito que concede el préstamo;
- d) la sobrecompensación del IVA a causa del régimen de tanto alzado, frecuente en la agricultura.

4.38. No se consideran subvenciones:

- a) las transferencias corrientes de las administraciones públicas a los hogares en su calidad de consumidores, que se tratan bien como prestaciones sociales, bien como transferencias corrientes diversas (D.75);
- b) las transferencias corrientes entre las diferentes administraciones públicas en su condición de productores de bienes y servicios no de mercado, exceptuando las otras subvenciones a la producción (D.39). Esas transferencias corrientes se registran en la rúbrica «transferencias corrientes entre administraciones públicas» (D.73);
- c) las ayudas a la inversión (D.92);
- d) los pagos extraordinarios a los fondos de seguros sociales, siempre y cuando dichos pagos estén destinados a incrementar las reservas actuariales de dichos fondos. Tales pagos figuran bajo la rúbrica «otras transferencias de capital» (D.99);
- e) las transferencias de las administraciones públicas a sociedades y cuasisociedades no financieras para cubrir las pérdidas de varios ejercicios o las pérdidas excepcionales debidas a factores externos a la empresa, que se clasifican en la rúbrica «otras transferencias de capital» (D.99);
- f) la cancelación de deudas contraídas por las unidades de producción con las administraciones públicas (resultantes, por ejemplo, de anticipos de una entidad pública a una empresa no financiera que ha acumulado pérdidas comerciales durante varios ejercicios financieros). Por norma general, en las cuentas estas operaciones se tratan como «otras transferencias de capital» (D.99) [véase la letra f) del punto 4.165].
- g) los pagos efectuados por las administraciones públicas o por el resto del mundo por los bienes de capital perdidos o dañados como resultado de guerras, otros acontecimientos políticos o catástrofes naturales, que figuran en la rúbrica «otras transferencias de capital» (D.99);
- h) las acciones y otras participaciones de empresas constituidas en sociedad suscritas por las administraciones públicas, que figuran en la rúbrica «acciones y otras participaciones» (AF.5);
- i) los pagos efectuados por un organismo de las administraciones públicas que se ha hecho cargo de los gastos por pensiones anormales que afectan a una empresa pública. Estos pagos deben registrarse en «transferencias corrientes diversas» (D.75);
- j) los pagos realizados por las administraciones públicas a los productores de mercado para pagar, total o parcialmente, los bienes y servicios que dichos productores de mercado suministran directamente y de forma individual a los hogares en el marco de los riesgos y necesidades sociales (véase el punto 4.84) y a los que los hogares tienen un derecho establecido legalmente. Tales pagos se incluye en el gasto en consumo individual de las administraciones públicas (P.31) y, posteriormente, en las prestaciones sociales en especie (D.631) y en el consumo individual efectivo de los hogares (P.41).

es por cuanto la ayuda es a la producción en sí, independientemente del número de productos obtenidos. Ayuda por tanto a la actividad, sin tener en cuenta los resultados obtenidos o a obtener. En la esfera presupuestaria, vienen recogidas en el capítulo 4 del presupuesto de gastos, y más en concreto a aquellos conceptos presupuestarios que hacen referencia al fomento del empleo, para bonificaciones de intereses y primas de seguros, para reducir el precio a pagar por los consumidores, y otras destinadas a sociedades mercantiles, entidades públicas empresariales y otros entes públicos estatales, de la entidad local o de las comunidades autónomas¹⁴³.

1.3.2.A.b. Cuenta de asignación de la renta primaria.

La definición de renta primaria, viene recogida en el SEC 95 en su párrafo (8.22) conceptuándola como la que reciben las unidades residentes en virtud de su participación directa en el proceso de producción y la renta a cobrar por el propietario de un activo financiero o de un activo material no producido por ponerlos a disposición de otra unidad institucional. En efecto, contempla a la Administración Pública no como generadora de la renta primaria, sino como perceptora de la misma¹⁴⁴. Como ya se adelantó, esta cuenta se desglosa en dos: La Cuenta de renta empresarial, y la Cuenta de asignación de otra renta primaria.

¹⁴³ En concreto, los conceptos y subconceptos 432.00, 423.10, 423.20, 423.90, 440, 441, 442, 449, 453.00, 452.10, 453.20, 453.90, 470, 471, 472, y 479, de la clasificación económica del presupuesto de gastos de las entidades locales.

¹⁴⁴ GIL HERRERA, GIL. op. cit. pag. 48

1.3.2.A.b.1. Cuenta de renta empresarial.

El fin de la misma, siguiendo el SEC 95 en su párrafo (8.26), es la determinación de un "saldo asimilable al concepto de beneficio corriente antes de impuestos utilizado normalmente en la contabilidad empresarial". Dado que por definición, la Administración Pública actuando como tal, no ha de obtener beneficio para sí misma, lo cierto es que esta finalidad escapa de los fines de la Administración Pública, por lo que respecto al objetivo del presente trabajo no vamos a incidir sobre ella.

1.3.2.A.b.2. Cuenta de asignación de otra renta primaria

Su fin es obtener el saldo de rentas primarias partiendo de la renta empresarial, o lo que es lo mismo, volver a incluir los componentes que se habían desglosado en la cuenta de renta empresarial. Su desarrollo viene recogido en la siguiente tabla:

Empleos		Recursos	
D.4	Renta de la propiedad	B.2	Excedente de explotación
D.41	Intereses		
D.42	Rentas distribuidas de las sociedades	D.2	Impuestos sobre la producción y las importaciones
D.422	Rentas retiradas de las cuasisociedades	D.21	Impuestos sobre los productos
D.43	Beneficios reinvertidos de las inversiones directas del / en el exterior	D.211	Impuestos del tipo valor añadido (IVA)
D.45	Rentas de la tierra	D.212	Impuestos y derechos sobre las importaciones excluido el IVA
		D.214	Impuestos sobre los productos excluidos el IVA y los derechos de importación
		D.29	Otros impuestos sobre la producción

	D.3	Subvenciones
	D.31	Subvenciones a los productos
	D.311	Subvenciones a las importaciones
	D.319	Otras subvenciones a los productos
	D.39	Otras subvenciones a la producción
	D.4	Rentas de la propiedad
	D.41	Intereses
	D.42	Rentas distribuidas de las sociedades
	D.421	Dividendos
	D.422	Rentas retiradas de las cuasisociedades
	D.43	Beneficios reinvertidos de las inversiones directas del / en el exterior
	D.44	Rentas de la propiedad atribuidas a los asegurados
	D.45	Rentas de la tierra
B.5	Saldo de rentas primarias	

Pasemos al estudio de dicha cuenta. En primer lugar hemos de destacar que todos los empleos de dicha tabla están también recogidos como recursos, por lo que indistintamente pueden suponer, siguiendo el esquema simplificado planteado, un gasto o un ingreso.

Comencemos el estudio de los componentes integrados en la columna de los recursos.

El primero de ellos son los Impuestos sobre la Producción y las importaciones, los cuales, según el SEC 95, son pagos obligatorios, sin contrapartida, en efectivo o en especie, recaudados por las administraciones públicas o por las instituciones de la Unión Europea, que gravan la producción y

las importaciones de bienes y servicios, la utilización de la mano de obra, la propiedad o el uso de la tierra, edificios y otros activos, devengándose independientemente de que se obtengan beneficios o no en el proceso productivo. El SEC 95 los desglosa en los siguientes términos:

- Impuestos sobre los productos, los cuales se refieren a los que se han de pagar por cada unidad producida o distribuida de un determinado bien o servicio, clasificándose a su vez en:
 - Impuesto del tipo valor añadido
 - Impuestos y derechos sobre las importaciones excluido el IVA
 - Impuestos sobre los productos, excluido el IVA y los impuestos sobre las importaciones.

- Otros impuestos sobre la producción, incluyéndose dentro de esta categoría los impuestos que soportan las empresas como resultado de su participación en la producción, independientemente de la cantidad o el valor de los bienes o servicios producidos o vendidos.

Respecto al impuesto del tipo valor añadido, el SEC 95 incluye los impuestos del tipo valor añadido (IVA) (D.211) como impuestos sobre los bienes o servicios, que las empresas recaudan por etapas y que al final recaen en su totalidad sobre los compradores finales¹⁴⁵. El IVA viene regulado en la

¹⁴⁵ Según BENITO LOPEZ, B., MORENO ENGUIX, M^a R., "Las Haciendas Locales y la Contabilidad Nacional". Presupuesto y Gasto Público. Nº 32. 2003. p. 55., en este punto hemos de incluir el Impuesto General Indirecto Canario (Se trata de un impuesto estatal de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios, con carácter oneroso, realizadas por empresarios y profesionales de manera habitual u ocasional, así como las importaciones de bienes cualquiera que sea la condición del importador) y el Arbitrio sobre la Importación y Entrada de Mercaderías de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla respecto al segundo.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, considerándolo como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, y las importaciones de bienes. Respecto a las entidades locales, aquellas comprendidas en el art. 111 del TRLRHL, capitales de provincia o comunidad autónoma o con población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes, y bajo el régimen de cesión de recaudación de impuestos de estado, obtienen el 1,7897 por cien de la recaudación líquida por el impuesto sobre el valor añadido imputable a cada municipio. Se recoge en el artículo 21 del Presupuesto de Ingresos, según la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales (en adelante Orden de Estructura Presupuestaria). En este punto hay que tener en cuenta lo dispuesto en el párrafo (4.118) del SEC 95, por cuanto las transferencias de ingresos fiscales que formen parte de una transferencia en bloque de la administración central a otra administración pública, se incluyen entre las transferencias corrientes entre Administraciones Públicas, pero no las recaudadas en nombre de otra unidad, en cuyo caso irían al concepto del SEC 95 correspondiente. A los efectos que nos ocupa, y dado que se recoge en el capítulo 2 de ingresos de las entidades locales, "Impuestos Indirectos", se incluyen a efectos del cálculo de la capacidad/necesidad de financiación.

Dentro del epígrafe Impuestos sobre los productos, excluido el IVA y los impuestos sobre las importaciones¹⁴⁶, tendríamos que incluir el único impuesto indirecto recogido en la Orden de Estructura Presupuestaria el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, toda vez que el Concepto 282, recoge los ingresos derivados de la recaudación del impuesto por la realización, dentro

¹⁴⁶ Los impuestos sobre los productos, excluidos el IVA y los impuestos sobre las importaciones (D.214), comprenden los impuestos sobre los bienes y servicios que gravan la producción, exportación, venta, transferencia, arrendamiento o entrega de dichos bienes y servicios, o su utilización para consumo final propio o para formación de capital por cuenta propia.

del término municipal, de cualquier construcción, instalación y obra. El art. 100 del TRLRHL regula el hecho imponible de este impuesto, incluyendo la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición. El SEC 95 no distingue entre impuesto y tasa ¹⁴⁷ a la hora de contabilizarlo por lo que también habría que incluir también la tasa por licencia de obras¹⁴⁸. Asimismo, y siguiendo el esquema antedicho respecto a la cesión de impuestos del estado a los municipios del art. 111 del TRLRHL, hay que incluir al cesión de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los impuestos especiales sobre la cerveza (concepto económico 220.01, según la Orden Presupuestaria), sobre el vino y bebidas fermentadas (concepto 220.02), sobre productos intermedios (concepto 220.06), sobre alcohol y bebidas derivadas (concepto 220.00), sobre hidrocarburos (concepto 220.04) y sobre labores de tabaco (concepto 220.03).

Más arriba hablamos de los impuestos sobre la producción y se recogía la definición contenida en el SEC 95 comprendiendo los impuestos sobre los bienes y servicios que gravan la producción, exportación, venta, transferencia,

¹⁴⁷ Así lo entiende BENITO LOPEZ, B., MORENO ENGUIX, M., op.cit., p. 55.

¹⁴⁸ Con el fin de clarificar el concepto de tasas desde la óptica del presente análisis, parece oportuno recordar que las Entidades Locales podrán establecer tasas por .../... “la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos”.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que se establezcan las entidades locales por :

.../...

“B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquier de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

 Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

 Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

arrendamiento o entrega de dichos bienes y servicios, o su utilización para consumo final propio o para formación de capital por cuenta propia. En este punto hemos de incluir el Impuesto sobre Actividades Económicas (cuyo Hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas que se aprueben), las tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público local y precios públicos cuando el hecho imponible sea realizado por empresas (sobre todo en el caso de las empresas suministradoras), y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica¹⁴⁹ cuando su objeto tributario sean activos de las empresas.

Con respecto a los empleos, hemos de considerar lo que en SEC 95 se denomina Rentas de la Propiedad (D.4), que como ya adelantamos se utilizan tanto en la columna de Recursos como en la de Empleos. En el SEC 95 son las rentas que recibe el propietario de un activo financiero o de un activo material no producido a cambio de proporcionar fondos o de poner el activo material no producido a disposición de otra unidad institucional. Habrá, por tanto que incluir los Ingresos Financieros que se recogen en el capítulo quinto de ingresos tal como dijimos anteriormente al hablar de la producción en las Administraciones Públicas y todos los ingresos derivados de los cánones por concesiones de gestión de servicios públicos y demaniales. En las Rentas de la Tierra (D.45) se incluyen las Rentas de terrenos y las rentas de activos de subsuelo (arrendamientos, cánones y derechos de superficie en actividades mineras) no incluyéndose el valor de los edificios o elementos distintos del terreno.

¹⁴⁹ Respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles.

El Impuesto sobre Vehículo de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Respecto de los dividendos, artículo económico presupuestario 53 de la Orden Presupuestaria, sólo han de ser considerados en contabilidad nacional, aquellos que pueda recibir como ingreso la administración pública de la empresa participada y estén financiados con los ingresos de ésta, por lo que no se incluyen los que provengan de la venta de activos financieros o no financieros o las ganancias de capital realizadas¹⁵⁰.

1.3.2.B. Cuenta de distribución secundaria de la renta

Empleos		Recursos	
D.5	Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc	B.5	Saldo de rentas primarias
D.59	Otros impuestos corrientes		
		D.5	Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc.
D.62	Prestaciones sociales distintas de las transferencias sociales en especie	D.51	Impuestos sobre la renta
D.621	Prestaciones de seguridad social en efectivo	D.59	Otros impuestos corrientes
D.622	Prestaciones sociales de sistemas privados con constitución de reservas		
D.623	Prestaciones sociales directas de los empleadores	D.61	Cotizaciones sociales
D.624	Prestaciones de asistencia social en efectivo	D.611	Cotizaciones sociales efectivas
D.7	Otras transferencias corrientes	D.612	Cotizaciones sociales imputadas
D.71	Primas netas de seguro no de vida	D.72	Indemnizaciones de seguro no de vida
D.73	Transferencias corrientes entre administraciones públicas	D.73	Transferencias corrientes entre administraciones públicas
D.74	Cooperación internacional corriente	D.74	Cooperación internacional corriente
D.75	Transferencias corrientes diversas	D.75	Transferencias corrientes diversas
B.6	Renta disponible		

¹⁵⁰ Véase el Manual del SEC95 sobre el déficit público y la deuda pública, Eurostat, 2002 p.35

Su fin es calcular la denominada Renta Disponible. Se observa que la inmensa mayoría de los recursos contenidos en dicha tabla va dirigida al sector de las administraciones públicas, por cuanto recoge los impuestos y las cotizaciones sociales, así como las transferencias corrientes y las prestaciones sociales. En efecto, para obtener la Renta disponible tomamos como Saldo inicial el de Rentas primarias.

Contempla como recursos:

1) Los Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc. Bajo este epígrafe se comprenden todos los pagos obligatorios sin contrapartida, en efectivo o en especie, recaudados periódicamente por las Administraciones Públicas y por el resto del mundo sobre la renta y el patrimonio de las unidades institucionales, así como algunos impuestos periódicos que no se exigen ni sobre la renta ni sobre el patrimonio.

Los impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc., se dividen en:

- a) impuestos sobre la renta (D.51),
- b) otros impuestos corrientes (D.59).

Los impuestos sobre la renta, como dijimos anteriormente respecto al régimen de cesión de impuestos del estado de los municipios del art. 111 del TRLRHL, constituyen un recurso de los mismos cifrado en el 1.6875 por 100 de la cuota líquida del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y recogido en el concepto presupuestario 100 de la Orden Presupuestaria.

Hemos de incluir en el epígrafe “Otros impuestos corrientes” el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Concepto 112, 113 y 114, según el tipo de bien inmueble, recogido en la Orden Presupuestaria) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (Concepto 115) cuando no afecten a activos fijos de empresas. Asimismo habría de incluir las tasas y precios públicos recogidos en el capítulo III del Estado de Ingresos, “Tasas, precios públicos y otros ingresos”, cuando no se incluyan en el concepto de producción por cuanto no superen el 50% de los costes que cubran.

2) Las cotizaciones sociales, tanto las efectivas como las imputadas, tal como tuvimos ocasión de estudiar.

3) Otras Transferencias Corrientes¹⁵¹.

A esta cantidad le restamos las transferencias corrientes concedidas (capítulo cuarto según la Orden Presupuestaria)¹⁵² y las prestaciones que la entidad local efectúe a sus empleados (que en algunos casos estarán contabilizados en el capítulo primero o en el segundo del presupuesto). Dentro de las mismas se incluyen las transferencias corrientes entre administraciones públicas, la cooperación internacional y otras transferencias corrientes. Respecto a las primeras ya tuvimos ocasión de hablar anteriormente de las

¹⁵¹ Se incluyen las primas netas de seguro no de vida; las indemnizaciones de seguro no de vida, las transferencias corrientes entre Administraciones Públicas (comprenden las transferencias entre los diferentes subsectores de las administraciones públicas (administración central, comunidades autónomas, corporaciones locales y administraciones de seguridad social), excepto los impuestos, las subvenciones, las ayudas a la inversión y las otras transferencias de capital, que lógicamente se contabilizará en el capítulo séptimo de gastos, la cooperación internacional corriente, y otras transferencias corrientes diversas exceptuadas por el propio SEC 95.

¹⁵² Créditos para aportaciones de la Entidad Local o de sus Organismos Autónomos, sin contrapartida directa de los agentes preceptores, y con destino a financiar operaciones corrientes.

mismas. La cooperación internacional comprende las transferencias entre las administraciones públicas nacionales y las administraciones públicas del Resto del mundo, por lo habremos que incluir aquellas partidas que bajo la denominación del 0.7 % u categorías análogas se están incluyendo en nuestro presupuestos municipales, y bajo el concepto de transferencias corrientes, habría que incluir los recurso que provengan de recargos, sanciones y multas tributarias y no tributarias, reintegros de operaciones corrientes y de capital y recursos eventuales¹⁵³

Respecto a los empleos, las prestaciones sociales, entre las cuales, y por lo que afecta a las entidades locales, han de incluirse las denominadas por el SEC 95, prestaciones sociales directas de los empleadores, toda vez, constituyen un coste salarial del empleador, las cuales serán recogidas bien en el capítulo 4 o en el capítulo 1 de nuestro presupuesto de gastos, según la Orden Presupuestaria.

1.3.2.C. Cuenta de distribución de la renta en especie

Empleos		Recursos	
D.63	Transferencias sociales en especie	B.6	Renta disponible
D.631	Prestaciones sociales en especie		
D.632	Transferencias de bienes y servicios no de mercado individuales		
B.7	Renta disponible ajustada		

La renta disponible ajustada se obtiene restando como empleos a la renta disponible las transferencias sociales en especie, que comprenden los

¹⁵³ En este sentido GIL HERRERA, L. op. cit. p. 183.

bienes y servicios individuales proporcionados a los hogares como transferencias en especie por unidades de las administraciones públicas, tanto si se han adquirido en el mercado, como si proceden de la producción no de mercado de las unidades de las administraciones públicas. Contempla aquellos bienes y servicios que las entidades locales proporcionan de manera gratuita tales como Sanidad (Política de Gasto 3.1 según la Orden Presupuestaria,), Educación (3.2), Cultura (3.3), y otros servicios comunitarios y sociales (1.6) y en la política de gasto 2.3 “Servicios Sociales y Promoción Social”. Se corresponden básicamente con la clasificación que el propio SEC 95 hace de gasto en consumo individual.¹⁵⁴ Esta tabla supone diferenciar los hechos económicos de quienes realizan el gasto, las administraciones públicas y en su caso otros productores de mercado, y quien efectivamente los consume: disminuye la renta para las primeras, y aumenta para las segundas¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Por convenio, todos los gastos en consumo final que las administraciones públicas realizan en cada uno de los epígrafes siguientes deberán considerarse gastos en servicios individuales de consumo:

- a) 7.1. Productos, aparatos y equipo médicos
- 7.2. Servicios para pacientes externos
- 7.3. Servicios hospitalarios
- 7.4. Servicios de salud pública
- b) 8.1. Servicios recreativos y deportivos
- 8.2. Servicios culturales
- c) 9.1. Enseñanza preescolar y enseñanza primaria
- 9.2. Enseñanza secundaria
- 9.3. Enseñanza postsecundaria, no terciaria
- 9.4. Enseñanza terciaria
- 9.5. Enseñanza no atribuible a ningún nivel
- 9.6. Servicios auxiliares de la educación
- d) 10.1. Enfermedad e incapacidad
- 10.2. Edad avanzada
- 10.3. Supérstites
- 10.4. Familia e hijos
- 10.5. Desempleo
- 10.6. Vivienda
- 10.7. Exclusión social n.e.p.

¹⁵⁵ GIL HERRERA, L. op. cit. Pag 51.

1.3.2.D. Cuenta de utilización de la renta

Su objetivo es distinguir la renta disponible en la Cuenta de distribución secundaria de la renta entre el gasto en consumo individual y colectivo. El gasto en consumo final, el cual según el párrafo (3.75) del SEC 95 es el gasto realizado por las unidades institucionales residentes en bienes y servicios que se utilizan para satisfacer directamente las necesidades o carencias individuales o las necesidades colectivas de los miembros de la colectividad.

Se subdivide en dos: La cuenta de utilización de dicha renta y la de utilización de la renta disponible ajustada:

1.3.2.D.a. Cuenta de utilización de la renta disponible

Empleos		Recursos	
P.3	Gasto en consumo final	B.6	Renta disponible
P.31	Gasto en consumo individual		
P.32	Gasto en consumo colectivo		
D.8	Ajuste por la variación de la participación neta de los hogares en las reservas de los fondos de pensiones		
B.8	Ahorro		

Para obtener el Ahorro (todavía no es la magnitud buscada de capacidad/necesidad de financiación) en términos del SEC 95 se puede partir o

bien de la renta disponible o bien de la renta disponible ajustada (ésta última obtenida restando a la renta disponible las transferencias sociales en especie).

En el primer caso hemos de considerar como empleos el gasto en consumo final, (que comprende el gasto en consumo individual y el gasto en consumo colectivo). El gasto en consumo final consiste en el gasto realizado por las administraciones públicas en bienes y servicios que se utilizan para satisfacer directamente las necesidades o carencias individuales o las necesidades colectivas de los miembros de la comunidad. Respecto al gasto en consumo individual ya hemos hecho referencia más arriba. El gasto en consumo colectivo se corresponde con la clasificación de las funciones de las Administraciones Públicas (CFAP) del SEC-95¹⁵⁶. A esta cantidad se le minora el consumo de capital fijo a que aludimos más arriba y que se corresponde, si bien de una manera simplificada, con la amortización contable, y el resultado final es el Ahorro neto (B.8n).

¹⁵⁶ Dichas funciones son:

1. Servicios generales de las administraciones públicas
2. Defensa
3. Orden público y seguridad
4. Asuntos económicos
5. Protección del medio ambiente
6. Vivienda y servicios comunitarios

Según la clasificación en políticas de gastos, a excepción de defensa, que por razones obvias no es de aplicación a las entidades locales se corresponde respectivamente con la 9.2, 1.3, 9.3,1.7 y 1.5-1.6.

1.3.2.D.b. Cuenta de utilización de la renta disponible ajustada.

Empleos		Recursos	
P.4	Consumo final efectivo	B.7	Renta disponible ajustada
P.42	Consumo colectivo efectivo		
D.8	Ajuste por la variación de la participación neta de los hogares en las reservas de los fondos de pensiones		
B.8	Ahorro		

En el segundo caso, partimos de la Renta disponible ajustada, y situamos como empleos el consumo final efectivo¹⁵⁷ y el consumo de capital fijo. La diferencia entre gasto en consumo final y consumo final efectivo trasciende el objetivo de este estudio dado que se trata de un concepto más económico que jurídico. En este sentido, tal como afirma Cañada Martínez entiende que la diferencia de los dos se evidencia por cuanto “el primero restringe a la parte del consumo que implica un gasto, un desembolso monetario en bienes y servicios, en tanto que el segundo refleja una concepción más amplia, en la que al gasto realizado se añadirían los bienes y servicios consumidos por los hogares, fundamentalmente servicios, pero que no son financiados por estos, sino por las administraciones públicas”¹⁵⁸.

¹⁵⁷ El consumo final efectivo comprende los bienes y servicios adquiridos por unidades institucionales residentes para la satisfacción directa de las necesidades humanas, y sean éstas individuales o colectivas.

¹⁵⁸ CAÑADA MARTINEZ, A. El nuevo sistema de cuentas nacionales y sus implicaciones para el análisis de la coyuntura. “Información comercial española”, Num. 780, Septiembre, p., 228,

En cualquier caso, el agregado obtenido es el “Ahorro”, que en el SEC 95, se define, en su párrafo (8.43) como el montante “positivo o negativo” obtenido como resultado de las operaciones corrientes que sirve de conexión con el proceso de acumulación. Si el ahorro es positivo, la renta que no se ha gastado se utiliza para la adquisición de activos o la reducción de pasivos. Si el ahorro es negativo, se liquidan determinados activos o se aumentan determinados pasivos. En otras palabras: la diferencia entre los recursos (ingresos) y los empleos (gastos) corrientes, que se utilizará para financiar gastos de capital. Dado que la LOEPSF exige para las Entidades Locales la situación de equilibrio, implica necesariamente que el ahorro financie parte de los gastos de capital de su Presupuesto General. Se erige, por tanto, en un concepto previo para el cálculo de la capacidad/necesidad de financiación.

1.3.3. LA CUENTA DE CAPITAL

En la cuenta de capital se van a mostrar las variaciones que se producen en el patrimonio neto del sector, debidas al ahorro y a las transferencias de capital, mientras que en la cuenta financiera, como veremos, se utilizan instrumentos de carácter financiero (variaciones de los activos y pasivos financieros). Recoge las adquisiciones y enajenaciones de activos no financieros, dando como resultado el agregado, pues parte del ahorro neto de las operaciones corrientes, tan ansiado como es la Capacidad/Necesidad de Financiación, por cuanto nos va a indicar si la diferencia entre dichas adquisiciones y enajenaciones se financian mediante el ahorro si este fuere positivo, y las transferencias de capital, o en su defecto, si se ha tenido que obtener recursos de otros sectores (préstamos). Ya dijimos, respecto al significado de las columnas, que el lado derecho de la Cuenta de Capital contiene las Variaciones de los activos, mientras que el lado izquierdo registra las variaciones de los pasivos y el patrimonio neto.

El SEC 95 recoge dos tablas que contiene dicha información:

1.3.3.A. Cuenta de variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital

Variaciones de los activos	Variaciones de los pasivos y el patrimonio neto
B.10.1 Variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital	B.8 n Ahorro neto
	D.9 Transferencias de capital, a cobrar
	D.91 Impuestos sobre el capital
	D.92 Ayudas a la inversión
	D.99 Otras transferencias de capital
	D.9 Transferencias de capital, a pagar
	D.91 Impuestos sobre el capital
	D.92 Ayudas a la inversión
	D.99 Otras transferencias de capital

1.3.3.B. Cuenta de adquisiciones de activos no financieros

Variaciones de los activos	Variaciones de los pasivos y el patrimonio neto
P. 51 Formación bruta del capital fijo	B.10.1 Variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital
P.511 Adquisiciones menos cesiones de activos fijos materiales	
P.512 Adquisiciones menos cesiones de activos fijos inmateriales	
P.513 Aumentos del valor de los activos no financieros no productivos	

K.1	Consumo de capital fijo
P.52	Variación de existencias
P.53	Adquisiciones menos cesiones de objetos valiosos
K.2	Adquisiciones menos cesiones de activos no financieros no producidos
K.21	Adquisiciones menos cesiones de terrenos y otros activos materiales no producidos
K.22	Adquisiciones menos cesiones de activos inmateriales no producidos
B.9	Capacidad / Necesidad de Financiación

Esta cuenta de acumulación parte de la cuantificación del ahorro Neto (B.8n), por lo que para su cálculo es preciso acudir a la cuenta de producción y a las cuentas de distribución y utilización de la renta.¹⁵⁹

¹⁵⁹ En principio, la producción de mercado de los otros productores no de mercado debe valorarse a precios básicos. No obstante, aunque una administración que es otro productor no de mercado puede tener ingresos por ventas, como en el caso de las entidades locales por precios públicos y por algunas tasas, su producción total –incluidas tanto la producción de mercado como la otra producción no de mercado y, en su caso, la producción para uso final propio– sigue valorándose por los costes de producción. El valor de su producción de mercado corresponde a sus ingresos por ventas de bienes y servicios de mercado; el valor de su otra producción no de mercado se obtiene residualmente como la diferencia entre el valor de su producción total, por una parte, y el valor de su producción de mercado y de su producción para uso final propio por otra. El valor de sus ingresos por la venta de otros bienes y servicios no de mercado a precios económicamente no significativos sigue formando parte del valor de su otra producción no de mercado. Estas reglas de valoración ciertamente carecen de virtualidad práctica en la esfera de las Entidades Locales por cuanto la valoración de que ha de realizarse de la producción que éstas generen, dado que la mayoría de las mismas es producción no de mercado, ha de hacerse por el cómputo global de sus obligaciones reconocidas por Gastos de Personal y por Gastos Corrientes en Bienes y Servicios más la Dotación Contable por Amortización.

Una vez obtenido el Ahorro neto pasemos a la cuenta de variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital. Dicho Ahorro neto se le suma como Recursos las Transferencias de capital, a cobrar, y se le restan las transferencias de capital a pagar. Dentro de las primeras se incluyen las transferencias contempladas en el capítulo 7 de Ingresos¹⁶⁰ y los impuestos sobre capital según el SEC 95¹⁶¹. Tendríamos que incluir aquí el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana¹⁶² (Concepto 116 de la Orden de Estructura Presupuestaria). Las Transferencias de capital a pagar se corresponden con el capítulo séptimo de gastos (aportaciones por parte de la Entidad Local o de sus Organismos Autónomos, sin contrapartida directa de los agentes preceptores y con destino a financiar operaciones de capital). Dentro de las mismas habría que incluir las ayudas a la inversión y otras transferencias de capital, si bien, sería necesario con respecto a la asunción de deudas por parte de las administraciones públicas, o la inyección de capital, que si bien, se contabilizarían dentro del capítulo 8 del presupuesto de gastos, como un activo financiero, siguiendo el SEC 95 habría que ser considerado como transferencia de capital siempre que el reembolso de mismo fuera incierto, afectando, por tanto a la capacidad/necesidad de financiación.

La última de las cuentas de capital para calcular la capacidad o necesidad de financiación es la cuenta de adquisiciones de activos no financieros. En esta cuenta se incluye como empleo las “Variaciones del

¹⁶⁰ Ingresos de naturaleza no tributaria, percibidos por las entidades locales, sin contraprestación directa por parte de las mismas, destinados a financiar operaciones de capital.

¹⁶¹ Los impuestos sobre el capital son impuestos que gravan a intervalos irregulares y muy poco frecuentes el valor de los activos (o el patrimonio neto) de las unidades institucionales o el valor de los activos transferidos entre unidades institucionales como resultado de sucesiones, donaciones intervivos u otras transferencias. En el ámbito de la Hacienda Local, podríamos considerar dentro de dicha categoría el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

¹⁶² Es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital” y como empleos, la formación bruta del capital (P.51)¹⁶³, la variación de existencias (P.52)¹⁶⁴, las adquisiciones menos cesiones de objetos valiosos (P.53)¹⁶⁵, el consumo de capital fijo restando (ya vimos con anterioridad su concepto) y las adquisiciones menos cesiones de activos no financieros no producidos (K.2)¹⁶⁶. De las tres vamos a centrarnos en la formación de capital burto, por cuanto la variación de existencias y las adquisiciones menos cesiones de objetos valiosos, apenas tienen incidencia en las Entidades Locales.

En relación con la formación bruta de capital, se corresponde básicamente con la definición que de formación bruta de capital recogía la anterior Orden Ministerial que regulaba la estructura presupuestaria, Orden de 20 de septiembre de 1.989, que la definía como la diferencia entre el capítulo seis de gastos y el mismo capítulo de ingresos. En este punto, por tanto, la normativa anterior era mucho más correcta a estos efectos que la actual. Todos ellos, a excepción del consumo de capital fijo, se contabilizan en el capítulo sexto de gastos de la Orden Presupuestaria: Gastos en los que incurran o prevean incurrir las Entidades Locales o sus Organismos Autónomos destinados a la creación de infraestructuras y a la creación o adquisición de

¹⁶³ La formación bruta de capital fijo (P.51) comprende las adquisiciones menos las cesiones de activos fijos realizadas por los productores residentes durante un período determinado, más ciertos incrementos del valor de los activos no producidos derivados de la actividad productiva de las unidades de producción o de las unidades institucionales.

Los activos fijos son activos materiales o inmateriales obtenidos a partir de procesos de producción, utilizados de forma repetida o continua en otros procesos de producción durante más de un año.

¹⁶⁴ La variación de existencias se mide por el valor de las entradas en existencias, menos el valor de las salidas y el valor de cualquier pérdida corriente de los bienes mantenidos en existencias.

¹⁶⁵ Los objetos valiosos son bienes no financieros que no se utilizan principalmente para la producción o el consumo, ni se deterioran (físicamente) con el tiempo en circunstancias normales y se adquieren y mantienen, principalmente, como depósitos de valor.

¹⁶⁶ Los activos no financieros no producidos comprenden la tierra y otros activos materiales no producidos que pueden utilizarse en la producción de bienes y servicios, y los activos inmateriales no producidos.

bienes de naturaleza inventariable necesarios para el funcionamiento de los servicios y aquellos otros gastos que tengan carácter amortizable, que por diferencia con el capítulo 6 de ingresos, nos daría como resultado la denominada “Formación Bruta de Capital”.

Mención especial hay que hacer de la venta de activos no financieros que realicen las Administraciones públicas, toda vez que el “Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública”¹⁶⁷ realiza la distinción entre la ventas directas y la indirectas, las primeras realizadas por la propia administración, y las segundas a través de una sociedad mercantil dependiente.

En el primer caso, ventas directas, ha de aplicarse las normas sobre formación bruta de capital y cesión de los activos en la cuentas de capital, según el párrafo (8.46) del SEC 95.

Las ventas indirectas, sin embargo, hay que considerarlas operaciones financieras, tanto en la contabilidad de la sociedad como en la de la administración públicas. La terminología que utiliza el SEC 95 es el de las privatizaciones realizadas indirectamente, las cuales, han de registrarse como operaciones financieras de acciones y otras participaciones.

En consecuencia, las ventas directas tienen incidencia en la capacidad/necesidad de financiación, por cuanto han de contabilizarse en las cuentas de capital mientras que las segundas habrán de realizarse como operaciones financieras en la Cuenta Financiera.

¹⁶⁷ En su página número 43.

Una vez realizada la comparativa entre las Cuentas del SEC 95 y la normativa presupuestaria y contable de las entidades locales, con la finalidad de esquematizar lo dicho, se inserta a continuación una tabla resumen de los principales aspectos contemplados:

EMPLEOS (GASTOS)

Cuenta de producción:

SEC 95	Presupuesto/Contabilidad
P.2 Consumos intermedios	Gastos: Capítulo 2
K.1 Consumo de Capital Fijo	Dotación a la Amortización

Cuenta de distribución y utilización de la renta:

SEC 95	Presupuesto/Contabilidad
D.1 Remuneración de los asalariados	Gastos: Capítulo 1-Gastos de Personal
D.29 Otros impuestos sobre la producción	Gastos: Concepto 225-Tributos
D.3 Subvenciones, pagadas	Gastos: Capítulo 4-Transferencias Corrientes
D.4 Rentas de la propiedad	Gastos: Capítulo 3-Gastos Financieros (sólo intereses, no gastos por comisiones...) Gastos: Capítulo 2-Gastos en Bienes Corrientes y Servicios
D.5 Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc.	Gastos: Concepto 225-Tributos
D.62 Prestaciones sociales distintas de las transferencias sociales en especie	Gastos: Capítulo 1-Gastos de Personal. Gastos: Capítulo 4-Transferencias Corrientes
D.6311+D.63121+D.63131 Transferencias sociales en especie relacionadas con el gasto en productos suministrados a los hogares por productores de mercado	Gastos: Capítulo 4-Transferencias Corrientes

D.7 Otras transferencias corrientes	Gastos: Capítulo 4-Transferencias Corrientes
D.8 Ajuste por la variación de la participación neta de los hogares en las reservas de los fondos de pensiones	Sin aplicación en Entidades Locales

Cuenta de Capital

SEC 95	Presupuesto/Contabilidad
P.5 Formación bruta de capital	Diferencia entre Ingresos: Capítulo 6-Enajenación de Inversiones Reales Y Gastos: Capítulo 6-Inversiones Reales
D.9 Transferencias de capital, pagadas (en negativo en la columna de recursos)	Gastos: Capítulo 7-Transferencias de Capital
K.2 Adquisiciones menos cesiones de activos no financieros no producidos	Diferencias entre Ingresos: Capítulo 6-Enajenación de Inversiones Reales Y Gastos: Capítulo 6-Inversiones Reales
K.1 Consumo de Capital Fijo	Dotación a la Amortización

RECURSOS (INGRESOS)**Cuenta de producción:**

SEC 95	Presupuesto/Contabilidad
P.11 Producción de mercado	Algunas Tasas y Precios Públicos (Regla del 50%)
P.12 Producción para uso final propio	
P.131 Pagos por otra producción no de mercado	Gastos: Capítulo 1-Gastos de Personal + Gastos: Capítulo 2-Gastos Corrientes y Servicios

Cuenta de distribución y utilización de la renta:

SEC 95	Presupuesto/Contabilidad
D.2 Impuestos sobre la producción y las importaciones	Ingresos: Artículo 21-I.V.A. Ingresos: Concepto 282-I.C.I.O. Ingresos: Cesión Impuestos Especiales Cerveza, Vino, Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos, Labores de Tabaco. Ingresos: Impuesto sobre Actividades Económicas, Tasas por Utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público local (Sujeto Pasivo, Empresas), Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Sujeto Pasivo, Empresas), Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (Sujeto Pasivo, Empresas).
D.39 Otras subvenciones a la producción, cobradas (en la columna de empleos)	Ingresos: Capítulo 4-Transferencias Corrientes
D.4 Rentas de la propiedad	Ingresos: Capítulo 5-Ingresos Patrimoniales
D.5 Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc.	Ingresos: Cesión Renta Ingresos: Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en ambos supuestos cuando el sujeto pasivo no sea una empresa)

	Ingresos: Capítulo 3-Tasas y otros ingresos.
D.61 Cotizaciones sociales	
D.7 Otras transferencias corrientes	Ingresos: Capítulo 4-Transferencias Corrientes

Cuenta de Capital

SEC 95	Presupuesto/Contabilidad
D.9 (1) Transferencias de capital	Ingresos: Capítulo 7-Transferencias de Capital
D.91 Impuestos sobre el Capital	Ingresos: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Concluimos de modo sintético que la capacidad/necesidad de financiación se calculará por diferencias entre la suma de los capítulos 1 a 7 de ingresos y los capítulos 1 a 7 del estado de gastos, según la Orden de Estructura Presupuestaria aplicable a las Entidades Locales, si bien con los ajustes que veremos posteriormente.

En este sentido, llegamos a la misma conclusión que DODERO JORDAN¹⁶⁸, el cual lo expresa gráficamente de la siguiente manera:

$$\begin{aligned}
 & \text{PRODUCCIÓN (1+2+K1)} \\
 & - \text{Consumos intermedios (-2)} \\
 & = \text{VALOR AÑADIDO BRUTO}
 \end{aligned}$$

¹⁶⁸ Son múltiples las Jornadas y Ponencias que sobre la materia ha impartido el Profesor DODERO JORDAN, A. Podemos encontrar alguna en la web. Sirva como ejemplo la siguiente: <https://ov.dip-alicante.es/gestformweb/docs/recursos/276/PONENCIA%20SR.%20DODERO.pdf>

- Consumo de capital fijo (-k1)
= VALOR AÑADIDO NETO

- Remuneración de los asalariados (-1)
= EXCEDENTE DE EXPLOTACIÓN NETO (0)

+/- Impuestos sobre la producción y las importaciones (2G, 1,2,3 I)
+/- Subvenciones a los productos y a la producción (4G, 4I)
+/- Rentas de la propiedad (2,3G, 5I)
= SALDO DE RENTAS PRIMARIAS NETO

+ Impuestos corrientes sobre renta, patrimonio, etc (1I)
- Prestaciones sociales (4G)
+/- Otras transferencias corrientes (4G, 4I)
= RENTA DISPONIBLE NETA

- Gasto en consumo final (K1,1,2G)
= AHORRO NETO

+ Transferencias de capital, a cobrar (7I)
-Transferencias de capital, a pagar (7G)
= VAR DEL PATRIMONIO NETO DEBIDAS AL AHORRO Y A LAS TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

- Formación bruta de capital (6I, 6G)
+ Consumo de capital fijo (K1)
- Adquisiciones menos cesiones de activos no financieros no producidos (6I, 6G)

= CAPACIDAD (+) / NECESIDAD (-) DE FINANCIACIÓN
(1,2,3,4,5,6,7 Ingresos - 1,2,3,4,6,7 Gastos)

Pero no es el único modo de obtener el agregado Capacidad/Necesidad de Financiación, sino que podemos acudir a otra de las cuentas de acumulación que no parte de la cuenta de producción ni de la de distribución, ni

siquiera del ahorro. Es la cuenta financiera. En este punto es preciso destacar, tal como también hace MORENO ENGUIX Y BENITO LOPEZ¹⁶⁹, que si bien ambos saldos no coinciden, dichas variaciones responden a problemas estadísticos y desfases contables, que precisamente el SEC 95 ha tratado de corregir. Estudiemos, por tanto, la otra manera de calcular la Capacidad/Necesidad de Financiación según SEC 95 mediante la Cuenta Financiera.

1.3.4. LA CUENTA FINANCIERA

Tal como se ha adelantado, existe otro modo de obtener la magnitud Capacidad o necesidad de financiación en el ámbito del SEC 95, mediante la denominada Cuenta Financiera. Junto a ello, dado que los componentes integrantes en esta Cuenta y en las de Producción, Distribución y Utilización de la Renta y de Capital, son diferentes, el saldo de Capacidad/Necesidad de Financiación no tiene por qué coincidir, por lo que nos encontramos de nuevo, ante la inseguridad total a la hora de determinar, si bien de manera aproximada, el déficit estructural, equilibrio, de nuestras Administraciones Locales.

El esquema de la Cuenta Financiera, según el SEC 95, es la que se inserta a continuación:

Variaciones de los activos		Variaciones de los pasivos y el patrimonio neto	
F.	Adquisición neta de activos financiero	F.	Incremento neto de pasivos
F.1	Oro monetario y derechos especiales de giro (DEG)		

¹⁶⁹ MORENO ENGUIX, M.R., y BENITO LOPEZ, B., "Medición de la Capacidad/Necesidad de Financiación: Contabilidad Pública y Contabilidad Nacional". Estudios de Economía Aplicada. 2006. Pag. 632

F.2	Efectivo y depósitos	F.2	Efectivo y depósitos
F.21	Efectivo	F.21	Efectivo
F.22	Depósitos transferibles	F.22	Depósitos transferibles
F.29	Otros depósitos	F.29	Otros depósitos
F.3	Valores distintos de acciones	F.3	Valores distintos de acciones
F.4	Préstamos	F.4	Préstamos
F.41	Préstamos a corto plazo	F.41	Préstamos a corto plazo
F.42	Préstamos a largo plazo	F.42	Préstamos a largo plazo
F.5	Acciones y otras participaciones	F.5	Acciones y otras participaciones
F.6	Reservas técnicas de seguro	F.6	Reservas técnicas de seguro
F.62	Reservas para primas y reservas para siniestros	F.61	Derechos netos de los hogares en las reservas de seguro de vida y las reservas de los fondos de pensiones
		F.612	Derechos netos de los hogares en las reservas de los fondos de pensiones
F.7	Otras cuentas a pagar		
F.71	Créditos comerciales y anticipos	F.7	Otras cuentas a pagar
F.79	Otras cuentas a pagar, excluidos los créditos comerciales y anticipos	F.71	Créditos comerciales y anticipos
		F.79	Otras cuentas a pagar, excluidos los créditos comerciales y anticipos
		B.9	Capacidad / Necesidad de financiación

En la columna de la izquierda se contemplan las variaciones de los activos, incluyéndose todos los activos de que dispone una administración local, desde la óptica de la adquisición neta de activos financieros incluyendo el oro monetario, los Derechos Especiales de Giro, el efectivo y depósitos, otros depósitos, valores distintos de acciones, préstamos, acciones y otras

participaciones, reservas técnicas de seguro y otras cuentas pendientes de cobro.

En la columna de la derecha se incluye el incremento neto de pasivos con similar desglose al anterior.

De los componentes relacionados que forman parte de la Cuenta Financiera, no se va a hacer referencia, por razones obvias, en el marco de las entidades locales al oro monetario, ni a los derechos especiales de giro. El efectivo y los depósitos hacen referencia a las operaciones que se realicen con el efectivo en circulación y con todo tipo de depósitos, ya sean estos en moneda nacional o extranjera.

Los valores distintos de acciones, son considerados como activos financieros que son instrumentos al portador, tales como letras, bonos, pagarés, etc.

Los préstamos en el SEC 95 son activos financieros generados cuando los acreedores prestan fondos a los deudores con la obligación de devolución por parte de éstos, junto a los intereses que generen, en los plazos y condiciones establecidos en el correspondiente contrato.

Las acciones y otras participaciones representan derechos de propiedad sobre sociedades o cuasisociedades.

En el caso de los préstamos se han de tener en cuenta los capítulos octavo y noveno del presupuesto de gastos e ingresos según la Orden de Estructura Presupuestaria¹⁷⁰. En este supuesto, a diferencia de lo que ocurría con la “Formación Bruta de Capital Fijo”, la Orden Presupuestaria vigente contempla en el encabezado del apartado de operaciones financieras en gastos, que los Capítulos 8 y 9 reflejan las transacciones de débitos y créditos correspondientes a operaciones financieras tanto a corto (de plazo no superior a un año) como a largo plazo (superior a un año), poniendo de manifiesto las variaciones netas de activos financieros (diferencia entre los Capítulos 8 de gastos e ingresos) y las variaciones netas de pasivos financieros (diferencia entre los Capítulos 9 de ingresos y gastos).

La diferencia entre ambos dará lugar a la magnitud deseada: Capacidad (en el caso de que los pasivos financieros sean iguales o superiores a los activos) o Necesidad de financiación (en caso contrario). No obstante, y para hacer aún más aproximado su cálculo quedaría una magnitud a incluir: Ya dijimos que uno de los componentes de la Cuenta Financiera lo es el Efectivo y los Depósitos, por lo que en puridad habría que añadir los saldos de las cuentas

¹⁷⁰ Dichos capítulos en el Presupuesto de ingresos viene conceptuados como:

Capítulo 8, Activos Financieros: Este capítulo recoge el ingreso que obtienen las entidades locales y sus organismos autónomos por la enajenación de activos financieros, tanto del interior como del exterior, cualquiera que sea la forma de instrumentación y su vencimiento.

Capítulo 9, Pasivos Financieros: En este capítulo se recoge la financiación de las entidades locales y sus organismos autónomos procedente de la emisión de Deuda Pública y de préstamos recibidos cualquiera que sea la moneda en la que estén nominados, su naturaleza y plazo de reembolso.

Y en el Presupuesto de gastos:

Capítulo 8, Activos Financieros: Este capítulo recoge el gasto que realizan las entidades locales y sus organismos autónomos en la adquisición de activos financieros, cualquiera que sea la forma de instrumentación y su vencimiento.

Capítulo 9, Pasivos Financieros: Este capítulo recoge el gasto que realizan las entidades locales y sus organismos autónomos destinado a la amortización de deudas, tanto, en euros como en moneda distinta, cualquiera que sea la forma en que se hubieran instrumentado y con independencia de que el vencimiento sea a largo (por plazo superior a un año) o a corto plazo (no superior a un año). Se recogerá por su valor efectivo, aplicando los rendimientos implícitos al capítulo 3.

correspondientes al grupo 57 "Tesorería", según la Instrucción de Contabilidad, para poder dar lugar a una cuantificación más aproximada de la Capacidad/Necesidad de Financiación, en términos del SEC 95 desde la Cuenta Financiera. No obstante, esta afirmación habría que matizarla en el sentido de que habría que diferenciar, dentro de los medios que constituyen la Tesorería Municipal, aquellos que precisamente provinieran de ingresos de pasivos financieros, por cuanto generan un pasivo en el balance de la entidad local, y en tanto en cuanto no se apliquen a financiar las operaciones de capital correspondientes, estarían "transitoriamente" formando parte de dicha Tesorería, con lo que habría que excluirlo, cuestión hartamente difícil, pues habría que acudir al módulo contable del proyecto de gastos para realizar el oportuno cálculo. Es decir, habría que excluir de la tesorería municipal aquella parte del efectivo que provenga de un pasivo financiero que todavía no se hubiere utilizado para su finalidad. Pero dado el principio de caja única que rige las entidades locales, es francamente difícil realizar dicha discriminación, salvo en el plano contable mediante la utilización del módulo de proyectos, mediante el cálculo de los coeficientes de financiación y sus correspondientes desviaciones.

Una vez analizados los distintos componentes de las cuentas corrientes de acumulación en el SEC 95 y realizada su comparativa con la información presupuestaria y contable emanada de las entidades locales, podemos concluir, si bien, en mi opinión, con los matices que hemos visto hasta ahora, y con los ajustes que a continuación desarrollaremos, que para el cálculo de la capacidad/necesidad de financiación, podemos utilizar dos métodos, coincidiendo con las distintas cuentas utilizadas en el SEC 95:

- Utilizando la suma de los capítulos 1 a 7 de ingresos y la suma de los capítulos uno a siete de gastos. Si la diferencia entre ambos es cero o positiva, la entidad local tiene no tiene necesidad de financiación o

capacidad de financiación, respectivamente. Su cálculo se corresponde con las cuentas de producción, distribución y utilización de la renta y de capital del SEC 95.

- Sumar los capítulos ocho y nueve de ingresos y gastos: Si la suma de los ingresos es superior a los de los gastos, la entidad local tiene necesidad de financiación. Si, por el contrario, los gastos son superiores a los ingresos, la entidad tiene capacidad de financiación. Su metodología se refiere a la Cuenta Financiera del SEC 95.

A nuestro entender, si bien el cálculo por ambas vías ha de ser similar, dado que el presupuesto de las entidades locales ha de estar equilibrado, o en su caso, aprobado con superávit, puesto que estamos analizando la capacidad o necesidad de financiación, parece oportuno utilizar ambas vías: en el momento de la aprobación del presupuesto, dado que éste debe estar en situación de equilibrio o superávit, cualquiera de las dos vías nos dará el mismo resultado. En el caso de la liquidación, parece más oportuno realizar el cálculo de la primera vía enunciada, toda vez que en el capítulo 8 de ingresos se incluyen el aumento de provisiones derivadas de las modificaciones con cargo al Remanente de Tesorería que distorsionarían el cálculo efectuado. En este sentido, el Manual de la IGAE sólo utiliza la primera de las vías enunciadas, sin hacer referencia a la segunda de ellas. Por nuestra parte, y dado que el fin de la regulación constitucional recogida en el art. 135 como de la propia LOEPSF es evitar el déficit estructural, en el caso de las Entidades Locales, obtener el equilibrio, considero más acorde con la finalidad de la misma utilizar la primera de las vías anunciadas, toda vez que acudir a la vía del préstamo, crédito no es sino una manera de financiar dicho déficit u obtener el equilibrio presupuestario con dicho recurso.

En este sentido se encuadra la Instrucción de Contabilidad de las Entidades Locales, cuyo modelo normal fue aprobada por Orden

EHA/4041/2004, de 23 noviembre, y que entró en vigor el día 1 de enero de 2.006, puesto que en su regla nº 79 regula los componentes del Resultado Presupuestario¹⁷¹, y clasifica los mismos en los siguientes grupos por derechos y obligaciones reconocidas netas:

a) Operaciones no financieras. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputadas a los capítulos 1 a 7 del Presupuesto, distinguiendo, a su vez, las operaciones de naturaleza corriente, - capítulos 1 a 5 -, de las demás no financieras.

b) Activos financieros. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputadas al capítulo 8 del Presupuesto.

c) Pasivos financieros. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputadas al capítulo 9 del Presupuesto.

Las diferencias del grupo a) en ingresos y gastos se corresponde con el primer método mencionado.

La suma de los apartados b) y c) y sus diferencias se refieren a la segunda de las vías apuntadas.

El TRLRHL no contempla entre los documentos a incluir en la liquidación del Presupuesto General el Resultado Presupuestario, sino que tan sólo hace referencia al Remanente de Tesorería. Hemos de acudir al Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, que en sus arts. 96 y 97¹⁷² contempla la regulación

¹⁷¹ El Resultado presupuestario del ejercicio es la diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo período. Este va a ser considerado como el documento del que vamos a partir para realizar el cálculo de la capacidad/necesidad de financiación de nuestras entidades locales.

¹⁷² Artículo 96. 1. El resultado de las operaciones presupuestarias del ejercicio vendrá determinado por la diferencia entre los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el mismo periodo.

del mismo. La metodología del Resultado Presupuestario que se contiene en la Instrucción de Contabilidad no contradice, sino que complementa la recogida en el citado Real Decreto, siendo en este ámbito mucho más precisa por cuanto recoge los componentes contables del mismo.

No obstante, a los cálculos anteriormente relacionados habrá que hacer los oportunos ajustes correspondientes al momento de registro de las operaciones reflejadas, dado que la contabilización en presupuesto es diferente, en algunos casos, a las del SEC 95. Ya adelantamos el problema que se infiere de la utilización del SEC 95 del principio de devengo. Además, existen otras diferencias, tales como el distinto tratamiento del arrendamiento financiero, el cual es una alternativa, según el SEC 95 a un préstamo, los gastos e ingresos correspondiente a operaciones que se han devengando en otros ejercicios, aunque se realicen en el ejercicio del estudio (principio de caja) no serán tenidos en cuenta a efectos del SEC 95, las correcciones de los dudosos cobros, etc. En este punto de la exposición, y con el ánimo de dar una visión global de los ajustes a practicar, vamos a estudiar, en primer lugar, dos publicaciones realizadas por EUROSTAT y por la Intervención General del Estado, respectivamente, en relación a los mismos, para concluir con un cuadro resumen de los ajustes que a nuestro entender hay que realizar.

2. A los efectos del cálculo del resultado presupuestario los derechos liquidados se tomarán por sus valores netos, es decir, derechos liquidados durante el ejercicio una vez deducidos aquellos que, por cualquier motivo, hubieran sido anulados..

3. Igualmente, las obligaciones reconocidas se tomaran por sus valores netos, es decir, obligaciones reconocidas durante el ejercicio una vez deducidas aquellas que, por cualquier motivo, hubieran sido anuladas.

Artículo 97.

El resultado presupuestario deberá, en su caso, ajustarse en función de las obligaciones financiadas con remanentes de tesorería y de las diferencias de financiación derivadas de gastos con financiación afectada.

Para los organismos autónomos no administrativos, el ajuste se producirá, además, en función del resultado de operaciones comerciales.

1.4. El SEC 95 y las Entidades Locales. Ajustes a practicar.

1.4.1. EL DEVENGO EN EL SEC 95

Antes de comenzar el estudio de los ajustes a practicar para realizar la conversión, aún de manera aproximada, de los datos facilitados por la liquidación del Presupuesto General de las Entidades Locales, al SEC 95 con el objeto de obtener la capacidad/necesidad de financiación, es necesario hacer una referencia al Devengo en el SEC 95.

En efecto, dada la trascendencia a la hora de fijar el momento de cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, la producción y, por ende, la contabilización de cualquier operación en el sistema SEC 95 funciona con el principio del devengo¹⁷³, o lo que es lo mismo, cuando se crea,

¹⁷³ El párrafo (1.57) del SEC 95 indica: El sistema registra los flujos ateniéndose al principio del devengo, es decir, cuando se crea, transforma o extingue el valor económico, o cuando nacen, se transforman o se cancelan los derechos y las obligaciones.

Por lo tanto, la producción se registra cuando se obtiene, no cuando la paga el comprador, y la venta de un activo se registra cuando se transfiere la propiedad del activo, no cuando se realiza el pago correspondiente. Los intereses se registran en el período contable en que se devengan, independientemente de que se paguen o no durante dicho período. El principio del devengo se aplica a todos los flujos, monetarios o no monetarios, internos o entre varias unidades.

No obstante, en algunos casos resulta necesario mostrarse flexible en cuanto al momento del registro. Esto es así, especialmente, en el caso de los impuestos y otros flujos en los que intervienen las administraciones públicas, que se registran a menudo según el criterio de caja en las cuentas de estas últimas. A veces resulta difícil transformar de manera exacta tales flujos desde el criterio de caja al criterio del devengo. Por lo tanto, en estos casos puede resultar necesario el uso de aproximaciones. Además de la flexibilidad aplicable al momento del registro, se hacía necesario por razones prácticas relacionadas con el procedimiento de déficit excesivo definir un registro especial de los impuestos y cotizaciones sociales pagaderos a las administraciones públicas, para que la capacidad/necesidad de financiación de estas (y sectores homólogos) no comprenda los impuestos y las cotizaciones sociales cuya recaudación sea incierta. No obstante el principio general del registro, los impuestos y cotizaciones sociales pagaderos a las administraciones públicas podrán registrarse netos de la parte cuya recaudación sea incierta o, si se incluye esta parte, habrán de neutralizarse en el mismo período contable mediante una transferencia de capital de las administraciones públicas a los sectores correspondientes.

Todo flujo debe registrarse en el mismo momento en todas las cuentas afectadas de todas las unidades institucionales que intervienen en la operación. Aunque este principio parece sencillo, su aplicación no lo es. Las unidades institucionales no siempre aplican las mismas reglas contables. Aun haciéndolo, pueden darse diferencias de registro por motivos prácticos, como retrasos de las comunicaciones. Por lo tanto, los agentes que intervienen en las operaciones pueden registrarlas en momentos diferentes. Tales discrepancias deben eliminarse por medio de ajustes.

transforma o extingue el valor económico, o cuando nacen, se transforman o se cancelan los derechos y obligaciones, principio que choca en numerosas ocasiones con el de ejecución presupuestaria contenido en el art. 163 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo¹⁷⁴. Para el cálculo de la capacidad o necesidad de financiación, si partimos de la información presupuestaria y contable suministrada por la propia entidad local, podemos encontrarnos con ingresos liquidados u obligaciones reconocidas que sin embargo, en términos del SEC 95 no tendrían que haberlo sido. Por ello es preciso realizar los oportunos ajustes para homogeneizar los criterios utilizados en la ejecución presupuestaria de las entidades locales y el modo de incluirlas en la contabilidad del SEC 95.

Así ocurre, por ejemplo, con los intereses que la Entidad Local ha de reconocer por los préstamos concertados por la misma, dado que en el mayor de los casos la liquidación de los mismos e imputación al Presupuesto se realizará en el momento en que efectivamente se produzca el flujo económico del pago, aunque el período de liquidación se encuentre a caballo entre un ejercicio presupuestario y otro.

No obstante, este principio se ha flexibilizado en el caso de los impuestos y cotizaciones sociales por obra del Reglamento 2516/2000 antes citado en nota, estableciéndose, en términos básicos, que el criterio en ambos casos a aplicar para su registro sea el de caja corregido y no el de devengo. En

¹⁷⁴ El principio de anualidad de ejecución implica que

“El ejercicio presupuestario coincide con el año natural y a él se imputarán:
Los derechos liquidados durante el ejercicio, cualquiera que sea el período de que deriven; y
Las obligaciones reconocidas durante el ejercicio.”

Se exige por tanto un acto formal de reconocimiento de los derechos y obligaciones sin tener en cuenta el nacimiento o extinción del valor económico que sustenta.

este aspecto incidiremos a la hora de abordar los ajustes incluidos en el Manual de la IGAE.

1.4.2. EL MANUAL DEL DEFICIT DEL SEC 95

Se trata de una publicación oficial de EUROSTAT¹⁷⁵ (Comisión Europea), resultado, como se recoge en su prefacio de un trabajo colectivo de reflexión y colaboración conceptual y textual de un grupo de expertos, coordinado por EUROSTAT y en el que estaban representados los Estados miembros de la UE, la Comisión y el Banco Central Europeo.

Dentro de sus labores se encuentra la de tomar decisiones que proporcionen una orientación general a los países sobre el registro de ciertos tipos de transacciones, o, en su caso, se ocupan de casos específicos particularmente complejos.

Por lo que respecta al manual, su edición se hace de manera impresa y a través de la web¹⁷⁶, si bien la última edición en castellano se realizó en el año 2002.

¹⁷⁵ Se trata de una de las Direcciones Generales en que se estructura la Comisión Europea. Se estableció en 1953 dentro del marco de la Comunidad del Carbón y del Acero, convirtiéndose en una Dirección General de la Comisión en 1958. Su objeto es proporcionar a la Unión Europea las estadísticas a nivel europeo que permitan comparaciones entre países y regiones, imprescindibles para las decisiones y la evaluación a nivel europeo. Está encabezada por un Director General y un Director General Adjunto, organizado desde enero de 2012, en siete áreas, una de las cuáles es la relativa a las estadísticas de las finanzas públicas. Fuente: página web de EUROSTAT. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>. En inglés, francés y alemán.

¹⁷⁶ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/methodology/ESA_95. Las últimas actualizaciones del manual sólo se encuentran en inglés. El único manual en español está editado en 2002, en la siguiente dirección: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-42-02-585/ES/KS-42-02-585-ES.PDF

EUROSTAT al emitir decisiones, no entendidas como fuente del ordenamiento comunitario, sino como notas de prensa¹⁷⁷, instrumento del que no se incluye definición jurídica ni vinculación alguna¹⁷⁸, una vez consultado el Committee on Monetary Finance and Balance of Payment statistics, pueden conducir a una nueva orientación en el Manual sobre el déficit público, el cuál, si bien, a diferencia de lo que ocurre en el Manual de la Intervención General de la Administración del Estado, recoge la normativa aplicable en muchos de sus apartados, sobre todo del SEC 95, y de las Decisiones adoptadas por EUROSTAT, lo cierto es que en la esfera de las entidades locales tiene poca incidencia, en primer lugar por su escasa virtualidad jurídica, como ha quedado dicho, y en segundo lugar por cuanto el documento actualizado no se encuentra traducido al castellano.

No obstante, se erige en un documento fundamental para los que quieran profundizar en la materia, dado su buen esquema pedagógico en el que se recoge la normativa del SEC 95 a aplicar, así como ejemplos prácticos de contabilización en dicho sistema de cuentas.

El esquema que está desarrollado en su última edición, siguiendo las directrices iniciales, e incorporando las distintas decisiones de EUROSTAT, hace que conste de ocho partes y dos anexos, cuando la versión española de 2002 tiene cinco partes y un apéndice. Las partes en que se divide la versión actual del manual estudian cuestiones que o bien hemos tratado ya, o vamos a tratar en nuestro estudio. En concreto, la delimitación del sector de las administraciones públicas, fijando los criterios a utilizar para su clasificación; la

¹⁷⁷ Releases, en inglés.

¹⁷⁸ Vienen recogidas en la siguiente dirección de la web: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/methodology/decisions_for_GFS. En inglés.

aplicación del principio del devengo, importante sobre todo a la hora de contabilizar los impuestos, las cotizaciones sociales y los intereses; las relaciones entre las administraciones públicas y las empresas públicas, con el fin de que utilizando éstas últimas se puedan soslayar flujos económicos entre las mismas necesarias para cuantificar acertadamente la capacidad necesidad de financiación; las relaciones entre el gobierno y el sector financiero, aspecto éste que desde la óptica de las entidades locales no resulta apreciable; los distintos problemas que suscitan la ventas de activos, los arrendamientos licencias y concesiones, así como un capítulo destinado al cálculo de la deuda pública.

Junto a ello, y junto con el Manual de la Intervención General del Estado, hay que resaltar, como ha quedado dicho, el carácter eminentemente pedagógico y práctico que recoge el mismo, utilizando constantemente ejemplos ilustrativos de aplicación directa a la hora de entender los diversos criterios utilizados en el SEC 95.

1.4.3. EL MANUAL DE LA INTERVENCION GENERAL DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO¹⁷⁹.

Este manual fue publicado en el año 2006 por la Intervención General del Estado, en formato electrónico¹⁸⁰, y consta de una única edición. Su propósito, tal como expresa la Introducción del mismo, es "el de servir como un instrumento que proporcione a los gestores los elementos básicos para que puedan realizar, a partir de la información de base de la que disponen, una evaluación aproximada y suficiente del saldo de sus cuentas en los términos del

¹⁷⁹ En adelante, Manual IGAE

¹⁸⁰ <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es - ES/InformesCuentas/Informes/Documents/Manual-AATT/ManualCCLL1Edicion2006b.pdf>

sistema europeo de contabilidad nacional", reconociendo de antemano, que es imposible un cálculo exacto de la capacidad/necesidad de financiación.

Consta de cuatro partes: Introducción, Criterios para la clasificación del subsector de las Corporaciones Locales, Ajustes entre el Saldo presupuestario no financiero y el déficit y superávit de contabilidad nacional (con quince apartados) y una última parte correspondiente a la Determinación del déficit o superávit de unidades sometidas al plan general de contabilidad de la empresa española o a alguna de sus adaptaciones sectoriales.

De dichas partes, vamos a centrar nuestra atención en la denominada "Ajustes entre el Saldo Presupuestario no financiero y el déficit y superávit de contabilidad nacional", pues centra el estudio de la conversión entre los datos suministrados por la contabilidad municipal extraídos de la ejecución del presupuesto y las variables del SEC 95, con el fin de obtener el tan ansiado resultado de "Capacidad/Necesidad de Financiación".

Junto a ello, y como paso previo, hemos de analizar desde la esfera jurídica, qué dimensión proporciona el citado manual. En efecto, tal como dijimos más arriba, el fin del manual es servir como guía para el cálculo del déficit en el ámbito de la Contabilidad Nacional, sin pretensión, como expresa el mismo en su introducción de ser exhaustivo, y con aspiración de actualización de manera periódica. De ahí que no ostenta vinculación jurídica alguna, a salvo las menciones que respecto a la normativa del SEC 95 haga a lo largo de su manual. Hubiera sido preferible, del mismo modo que se publicó el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales, que se hubiere articulado un Reglamento, con el fin de dotar de seguridad jurídica a las

contabilidades municipales que mediante el informe, de sus secretarios-interventores o interventores generales, en ocasiones con medios escasos, han de evaluar si se produce el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, o como denomina la LOEPSF, si la entidad local incurre o no en déficit estructural¹⁸¹.

Asimismo, y toda vez que las contabilidades municipales se cumplimentan mediante un soporte informático, hubiera sido deseable que la conversión de los datos presupuestarios en datos en contabilidad municipal, con todas las limitaciones e inexactitudes que podría conllevar, se realizara de manera casi automática, de modo que el margen de apreciación fuera mínimo, y evitar de este modo, que los gestores políticos asumieran, del mismo modo que los datos que se contienen en la contabilidad de los municipios, los datos relativos a la capacidad/necesidad de financiación.

Como se ha dicho, nuestra referencia va a ser a los quince apartados que se contienen dentro de la tercera parte del citado manual se contienen. Los mismos serán desarrollados con referencia a la solución que plantea a los distintos supuestos.

El esquema que se sigue en el manual en todos estos capítulos es dar una visión de su tratamiento presupuestario, en contabilidad nacional, aplicación práctica y un ejemplo.

Sin perjuicio del carácter eminentemente práctico del mismo, cuestión que no se pone en duda, y del escaso poder vinculante dada la naturaleza de

¹⁸¹ Véase SANCHEZ REVENGA, J., *Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público*, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 2009, p. 599 y ss.

publicación del mismo, lo que si se echa en falta es la justificación jurídica de dichos ajustes. Por ello, con el fin de poder dar claridad a los mismos, con ocasión del análisis de los ajustes planteados, se hará referencia a la normativa contenida en el SEC 95 y en las Decisiones de Eurostat, todo ello en aras de dotar al mismo de una mayor fundamentación jurídica.

Con esta aspiración, analicemos cada uno de ellos.

1.4.3.A. Registro en contabilidad nacional de impuestos, cotizaciones sociales, tasas y otros ingresos.

El manual incluye dentro de este apartado los ingresos de los capítulos 1, “Impuestos indirectos”, 2 “Impuestos Indirectos” y 3 “Tasas y otros ingresos”, si bien, como se dijo cuando se estudiaron los distintos componentes de las Cuentas en el SEC 95, no todos los conceptos de ingresos de dichos capítulos se corresponden con lo que en SEC 95 son impuestos.

En el ámbito de las entidades locales, el momento en que se reconoce el derecho, siguiendo en este punto la derogada Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, aprobada por Orden de 17 de julio de 1990, mucho más precisa y completa en este sentido, es el momento en que se liquida el derecho a favor de la entidad local, que puede ser simultáneo o no con el ingreso, es cuando se produce el acto administrativo que declara que un tercero debe una determinada cantidad a la entidad local, porque se ha producido el hecho imponible recogido en las ordenanzas fiscales y en las ordenanzas reguladoras de precios públicos, o el hecho que genere una deuda a favor de la Entidad Local, por lo que tendremos que estar a la normativa particular de cada uno de los recursos que conformar la Hacienda Local para poder fijar el mismo.

El ajuste que propone el manual es el de recoger los ingresos efectivamente recaudados tanto del ejercicio corriente como de ejercicios cerrados, por lo que si esta cantidad es inferior a los derechos reconocidos durante el ejercicio, habría que ajustar negativamente los mismos, o positivamente en caso contrario.

El SEC 95 sufrió una modificación, precisamente para regular la imputación de dichos ingresos en contabilidad municipal, mediante el Reglamento (CE) nº 2516/2000, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de noviembre, en cuyo artículo 3 se establece que el tratamiento contable de los impuestos y las cotizaciones sociales en el sentido que los importes de los mismos se han de registrar tomando como fuentes las cantidades que vengán recogidos en documentos fiscales o declaraciones o los cobros en efectivo.

De ahí, que siguiendo a DODERO JORDAN¹⁸², no se pueda afirmar que el Reglamento (CE) Nº 2515/2000 haya aprobado el principio de caja frente al de devengo, aspecto este destacado en el Manual de Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales, porque como se ha dicho, el citado reglamento, establece dos vías:

- Si utilizamos los documentos fiscales o las declaraciones, o como hemos dicho anteriormente, los actos administrativos liquidatorios, habrá que reconocer dichos derechos, si bien, se tendrán que ajustar negativamente con aquellos que se hayan notificado y que nunca se van a recaudar, mediante un coeficiente con arreglo a la experiencia y a las previsiones que se tengan, o lo que es lo mismo, y utilizando un

¹⁸² DODERO JORDAN, A., El impacto de la Ley de Estabilidad Presupuestaria e las Entidades Locales Españolas, Wroclaw, mayo de 2006, p. 12

concepto recogido en el cálculo del Remanente de Tesorería, habrá que calcular el Saldo de dudoso cobro, y ajustarlos. Por ello, podemos afirmar que no se trata de un principio de caja “puro”, sino adaptado.

- Si utilizamos la vía de recoger en contabilidad nacional los ingresos en efectivo, habría que asignar a cada período en que se produjo el hecho imponible, o lo que es lo mismo, habría que contabilizar dicho ingreso en el ejercicio presupuestario a que corresponda, o cuando se determinó el importe.

Que se haya utilizado en el manual la vía de recoger todos los ingresos recaudados en los capítulos 1, 2 y 3 tanto del ejercicio corriente como de cerrados, no recoge a nuestro juicio sino la preocupación por dicho manual de cumplir el principio de prudencia que debe asistir a toda contabilidad, de modo que no se considere como ingreso, aunque esté reconocido, lo que nunca se va a recaudar como previsión fundamentada en la experiencia pasada y bajo criterios objetivos, y dado que si bien se trata de un componente del cálculo del Remanente de Tesorería, lo cierto es que deja en manos de la entidad local los criterios a utilizar para su sistematización.

No obstante, y dado que el SEC 95 establece las dos vías para su ajuste, hubiera sido oportuno que dicho manual hubiera recogido las mismas, o hubiere fundamentado la utilización de una de ellas en detrimento de la otra. En cualquier caso, del tenor literal del SEC 95, podríamos decir que no es contraria a la normativa europea la utilización de la vía del saldo de dudoso cobro, siempre y cuando dicho método se base en la experiencia y previsión de recaudación de los ingresos, y se realice el ajuste por tipo de impuesto.

Es más, en nuestra opinión habría que realizar el cálculo por ambas vías y valorar cuál es la más prudente para la entidad local, teniendo en cuenta que las dos, insistimos, son admitidas por la normativa comunitaria.

1.4.3.B. Tratamiento de las entregas a cuenta de impuestos cedidos y del fondo complementario de financiación y de financiación de asistencia sanitaria.

No es el momento de estudiar los recursos que por cesión de recaudación impuestos del estado, fondo complementario de financiación, financiación de asistencia sanitaria (estos supuestos para las entidades contempladas en el art. 111 del TRLRHL, a excepción de los últimos de los fondos, que lo es para las provincias), y la participación en los tributos del Estado del resto de municipios. En cualquier caso, es consecuencia del mandato contenido en el art. 142 de la Constitución Española cuando, tras consagrar el principio de suficiencia financiera, concluye que los medios con que contarán las Haciendas Locales se nutrirán de la participación en los tributos del Estado y de las comunidades Autónomas.

A los efectos que nos ocupan, el ajuste planteado por el Manual IGAE es reflejo del principio general de que las transferencias entre Administraciones han de ser reflejadas siguiendo el criterio de la entidad ordenante de la misma.

En el SEC 95, por su parte, en el párrafo (4.119) que regula la imputación temporal de las transferencias corrientes entre Administraciones públicas, remite el momento en que la reglamentación vigente establece que deben realizarse para su registro en contabilidad, o lo que es lo mismo, habrá que acudir a la normativa interna con el fin de poder dar respuesta al criterio de contabilización del mismo.

Si hubiere una normativa que taxativamente regulara el momento en que se tiene que contabilizar los pagos a cuenta, no sería preciso realizar ajuste alguno por cuanto existiría una fluidez contable entre la obligación reconocida en el estado y el derecho reconocido en la entidad local. Hemos de acudir al documento Principios Contables Públicos¹⁸³, editado también por la IGAE, si bien sin que podamos calificar el mismo como fuente del derecho, en cuyo documento nº 4 Transferencia y Subvenciones, describe el proceso de contabilización, como el proceso en el que respecto a las entregas a cuenta, el Estado reconoce la obligación imputándolas al presupuesto en vigor y simultáneamente reconoce el gasto.

Por lo que respecta a la entidad local, dice textualmente el documento nº 4 citado “una vez conocido el importe”, reconocerá el derecho, lo imputa a presupuesto y reconoce el mismo. Del mismo modo habrá que actuar en el supuesto de la liquidación definitiva.

El proceso contable parece razonable, y salvo el supuesto de la liquidación definitiva (hemos de recordar que las de los años 2008 y 2009 fueron en negativo; no así la de 2010), cuando se recibe la comunicación en la entidad local, el gasto está ya reconocido en el Estado, por lo que no sería preciso realizar ajuste alguno, dado que coincidirían las contabilidades de ambas administraciones.

No obstante, si se constatará dicha discrepancia por las razones que fueren, habría que realizar los ajustes oportunos de modo que en tanto en

¹⁸³ http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/CInPublicaciones/CInPublicacionesLinea/Documents/Principios_Contables_Publicos_Doc_1_a_8.pdf. pag. 108

cuanto no se recoja como obligación reconocida en el Estado las entregas a cuenta de impuestos cedidos, del fondo complementario de financiación y del fondo de financiación de asistencia sanitaria, no habrá de ser registrado en contabilidad municipal, y si lo hubiere sido, habría que realizar el oportuno ajuste negativo. Del mismo modo que si no se hubiere registrado en la contabilidad de la entidad local, y sí en la del Estado, habría que realizar un ajuste de carácter positivo.

1.4.3.C. Tratamiento de los intereses en contabilidad nacional

Se utiliza el principio general del devengo recogido en el párrafo (1.57) del SEC 95, es decir, los intereses han de reflejarse en contabilidad cuando se devengan, sin que sea preciso que se paguen o no durante dicho período.

Si acudimos a la definición contenida en el Diccionario de la Real Academia Española, en su versión 22ª, devengar se detalla como adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título. Podemos concluir, que independientemente del momento en que según las condiciones en que se firmaron las correspondientes operaciones financieras, por exigencia del SEC 95 hay que imputar los intereses que en términos financieros se hayan producido, independientemente de que el reconocimiento de la obligación o su pago haya realizado en un momento anterior o posterior, debiendo realizar en nuestra contabilidad presupuestaria por tanto, los oportunos ajustes positivos o negativos al saldo de los intereses recogidos en el capítulo III de gastos del presupuesto.

1.4.3.D. Inversiones realizadas por el sistema de abono total del precio.
Inversiones realizadas por cuenta de Corporaciones Locales

En este apartado vamos a estudiar conjuntamente dos supuestos contemplados en el Manual de la IGAE de manera separada, pues el fundamento en el SEC 95 es similar.

No es el momento ahora de profundizar acerca del sistema “alemán” o de abono total de precio. El contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio se regula en el art. 147 de la Ley 13/1996, de 30 de noviembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y en su reglamento de desarrollo aprobado mediante Real Decreto 704/1997, de 16 de mayo. Se conceptúa como aquel contrato de obra en que el precio del contrato se satisfará por la Administración mediante un pago único en el momento de la terminación de la obra, por lo que el contratista se obliga a financiar su construcción, cupiendo que el pago pueda aplazarse a partir de la recepción de la obra.

En cualquier caso, y con el fin de poder fijar un criterio duradero y eficaz para poder realizar los ajustes, en su caso, en contabilidad nacional, lo estudiaremos bajo la óptica de las denominadas Asociaciones Público-Privadas, por cuanto los criterios fijados son aplicables en ambos casos de manera similar.

En el primero de los casos, abono total del precio, independientemente de las cláusulas que se hayan incluido en el correspondiente contrato administrativo, según el Manual de la IGAE al término del ejercicio habrá que incluir aquella parte de la obra que se haya realizado efectivamente, y si se hubieren incluido intereses, estos habrán de ser imputados a su correspondiente capítulo. No obstante, a lo largo de los párrafos del SEC 95 no

se incluye referencia alguna de manera específica al supuesto que regula el contrato por el sistema “alemán” o de abono total del precio. Para poder obtener una respuesta a ello, hemos de acudir a las Decisiones de EUROSTAT. En concreto a la 18/2004, de 11 de febrero de 2004, bajo la denominación “Tratamiento de asociaciones público-privadas”. Según la citada Decisión, los activos involucrados en una asociación público-privada deben ser clasificados como activos no gubernamentales si es el socio privado el que asume el riesgo de construcción y si el socio asume al menos el riesgo de disponibilidad o el riesgo de demanda. Se trata por tanto del riesgo y ventura del contratista, si bien en distintas fases de la construcción o actividad prestadora de la misma una vez se haya puesto en funcionamiento.

El riesgo de construcción, que debe ser siempre asumido por la sociedad, abarca los supuestos de retraso en la entrega, los costes adicionales, la deficiencia técnica y los efectos negativos externos que se puedan producir.

El riesgo de disponibilidad, si se asumen los riesgos derivados de los menores ingresos por no entregar la cuantía convenida o entregarla fuera de plazo, no cumplir los servicios previstos o cumplirlos fuera de plazo o no cumplir con las especificaciones o normas de certificación convenidas o de calidad reflejadas en el contrato.

El riesgo de demanda, basado única o principalmente en la variación del volumen de la misma, relativo a la tendencia del mercado en cuanto a la demanda de prestación del servicio por factores tales como el ciclo económico, la competencia directa o la obsolescencia tecnológica.

De lo anterior deducimos que el Manual IGAE, con respecto al contrato de obra con abono total del precio, considera que es la Administración Pública la que asume los riesgos del contrato, no existiendo, por tanto transferencia de riesgos, y utilizando la nomenclatura de EUROSTAT, por tanto, deber ser recogida la infraestructura correspondiente en el Balance de la misma. De hecho, si en lugar de utilizar el procedimiento del contrato “alemán”, se hubiere utilizado un procedimiento ordinario, según se hubiesen presentado las certificaciones mensuales de obra y aprobadas las mismas, se habrían contabilizado en el correspondiente capítulo 6 del estado de gastos.

En el segundo de los supuestos, inversiones realizadas por cuenta de las Entidades Locales, se encomienda a una sociedad la inversión correspondiente de una Administración Pública Local, siendo asimismo reflejo de los criterios establecidos anteriormente y que vamos a delimitar ahora:

- Si es la sociedad la que afronta el riesgo de construcción y al menos uno de los otros dos, la infraestructura será reflejada en el balance de dicha sociedad. Se trataría de un arrendamiento operativo según el Anexo II del SEC 95, por lo que a efectos de la capacidad/necesidad de financiación tan sólo afectarían los pagos regulares, si los hubiere, normalmente en los capítulos 2 y 3 de gastos. Si se entrega a la Administración Pública al final del periodo correspondiente, se registra en términos de contabilidad nacional, en el Balance de la Entidad Local como Formación Bruta de Capital Fijo y como contrapartida una transferencia de capital, por lo que no tendría efecto alguno en la capacidad/necesidad de financiación.

- Si fuera la administración pública la que asume la mayoría de los riesgos, la infraestructura deberá ser registrada en su balance de la

Administración Pública, según se vaya realizando. En este caso, se compensa con un préstamo por el mismo valor. Además, a diferencia del supuesto anterior, sí que tendría efecto en la capacidad/necesidad de financiación.

- Cabría incluir una tercera modalidad, en la que una sociedad construye una infraestructura y la Administración Pública no realiza pago alguno, sino que la financiación de la misma se realiza a cargo de los usuarios. La infraestructura se registraría en los balances de la sociedad.

1.4.3.E. Consolidación de transferencias entre Administraciones públicas

Tal como adelantamos con ocasión de los anticipos a cuenta de impuestos estatales, será preciso ajustar, en su caso, los derechos reconocidos de la entidad local que reciba o vaya a recibir la transferencia en función de las obligaciones reconocidas de la Administración transfiriente, tanto si esta forma parte del mismo grupo local, como si fuera otra Administración.

Este ajustes, no es sino de lo que en contabilidad se llama consolidar las cuentas. La consolidación es un mecanismo contable por el que se produce la eliminación de las partidas de gastos y conceptos de ingresos derivadas de transferencias entre distintas Administraciones Públicas, con el fin de dar una imagen fiel de todas ellas en su conjunto.

En el ámbito del SEC 95¹⁸⁴ supone la eliminación tanto de los empleos como de los recursos, de las operaciones entre unidades que forman parte de un grupo, así como la eliminación de los activos y pasivos financieros recíprocos.

¹⁸⁴ Párrafo (1.58) SEC 95.

El citado ajuste, por tanto, supone que ha de ser la ejecución presupuestaria de la administración que reconozca la obligación la que fije el criterio, de modo que si está no ha procedido a dicho reconocimiento, no se podrá reconocer el derecho en la administración que haya de recibir el correspondiente ingreso, y si se hubiere contabilizado, habría que ajustarlo negativamente. Este supuesto supone por tanto que la Administración que ha de reconocer la obligación ha de comunicar fehacientemente dicha situación a la Administración que haya de reconocer el derecho, pues en caso contrario, no tendría ninguna posibilidad de poder conocerla y realizar el ajuste oportuno, en su caso.

1.4.3.F. Tratamiento en contabilidad nacional de los ingresos obtenidos por la venta de acciones (privatización de empresas)

Bajo esta modalidad vamos a contemplar los supuestos en que una Administración vende directamente sus activos financieros o no financieros, y aquellos en los que la Administración Pública posee una empresa que a su vez tiene acciones o participaciones en otra, vendiendo estas últimas e ingresando la venta a la Administración Pública, o cuando aquella sociedad vende sus activos no financieros, y del mismo modo, paga los ingresos de la venta a la Administración Pública.

Si se trata de la venta directa de las acciones, que en contabilidad nacional son activos financieros, el resultado obtenido debe registrarse totalmente en la cuenta financiera, disminuyendo los activos financieros “acciones y otras participaciones” e incrementando otros, por lo que el efecto en contabilidad del SEC 95 es neutro. Si se incluyera cualquier otro tipo de ingreso distinto de los anteriores, se debería reflejar en el correspondiente apartado

como dividendo (ingreso patrimonial), o transferencia corriente o de capital, con la correspondiente incidencia en la capacidad/necesidad de financiación.

Si se trata de una venta indirecta, supuesto en que una sociedad municipal vende acciones que posee de otra, y cuyo resultado se transfiere posteriormente a la entidad local, habría que aplicarlo como si de la Administración Local se tratase, siguiendo el mismo criterio que en el apartado anterior. Si los ingresos obtenidos permanecieran en la sociedad que hubiere vendido las acciones, bajo criterios de rentabilidad, no se haría ningún ajuste. Si se realizaren transferencias o ayudas por parte de dicha entidad con cargo a dichos ingresos, habría que considerar que dichas ayudas o transferencias las realiza la entidad local, por lo que habría que considerarla como mayor gasto no financiero.

Su regulación en el SEC 95 viene recogida en el párrafo (5.16), cuando regula los distintos supuestos de contrapartida que puede conllevar una operación financiera como transferencia corriente o de capital. Asimismo, con ocasión de los activos financieros contingentes (5.05),

1.4.3.G. Tratamiento en contabilidad nacional de los dividendos y participación en beneficios

Sólo si se trata de dividendos en el sentido estricto de reparto de beneficios por la actividad ordinaria pueden ser consideradas como ingreso patrimonial, y no habría que realizar ajuste alguno. Si provienen de ventas de activos, revalorizaciones, etc, ... se consideran como ingresos de carácter financiero dentro de la entidad local.

El dividendo se trata de uno de los componentes de las Rentas de la Propiedad, y excluyen, por definición, los ingresos por ventas de activos ni las ganancias por revalorización. Su regulación se contempla en el párrafo (4.52) del SEC 95.

En múltiples ocasiones será difícil analizar si nos encontramos ante un dividendo ordinario derivado de los beneficios de la sociedad, o de otras fuentes, dado que obligaría al interprete jurídico ha realizar un análisis económico contable del origen de los mismos, cuestión, en numerosas ocasiones de difícil solución, por lo que, en principio, la prudencia no obligaría a aceptarlo como un ingreso de carácter ordinario no financiero.

1.4.3.H. Ingresos obtenidos del Presupuesto de la Unión Europea

A diferencia del principio general de las transferencias entres Administraciones que vimos más arriba, en el caso de las ayudas o subvenciones provenientes de la Unión Europea, el criterio es, según establece el Manual, más parecido al del devengo, por cuanto habrá que recoger el ingreso cuando la Corporación Local haya realizado el gasto, cuyo momento es el del envío de la documentación justificativa a la Unión Europea. Y su fundamento es la Decisión 22/2005, de 15 de febrero, de EUROSTAT.

Según dicha Decisión, las transferencias que la UE realice a los Estados miembros (dicha expresión es la que utiliza la decisión, pero nada perjudica que se ponga Administración Pública en su lugar) no debe tener ningún impacto en el déficit/superávit del mismo, independientemente del momento en que se produzca el gasto en el mismo y que se produzca el reembolso efectivo por la UE. Por ello, el momento en que hay que registrar en la contabilidad del Estado miembro el ingreso es cuando se ha realizado el gasto y se envían los

documentos justificativos del mismo. Dicho momento, sin embargo, puede no coincidir con el reconocimiento efectivo del derecho, por lo que si no se hubiere realizado, habría que realizar el ajuste correspondiente para aproximar la contabilidad presupuestaria al SEC 95.

1.4.3.I. Operaciones de permuta financiera

Se trata de acuerdos contractuales normalmente entre una entidad financiera y una Entidad Local para intercambiar, en un período concreto y según normas preestablecidas, una serie de pagos que corresponden al mismo montante de endeudamiento, tomando como referencia un tipo de interés o una divisa en concreto.

Este tipo de operaciones pueden venir incluidas junto con operaciones de préstamo o crédito, por lo que será necesario analizar los correspondientes contratos con el fin de poder dilucidar su existencia. Si la permuta financiera fuera de tipos de interés, a salvo el ajuste oportuno por los intereses devengados, no habría que realizar ajuste alguno.

Si la permuta fuera de divisas, habría que considerarlo como un menor o mayor gasto no financiero.

Su fundamento en el SEC 95 deriva de la propia regulación que de los derivados financieros se recoge en el párrafo (5.65), como uno de los componentes de la Cuenta Financiera.

1.4.3.J. Operaciones de ejecución y reintegro de avales

Contempla el supuesto en que una Administración Pública emite un aval para garantizar a una Sociedad Pública dependiente de ella.

Dicho aval no será contabilizado como gasto en la Administración Pública en el momento de su concesión, sin perjuicio de que pueda ser considerado como deuda de la Administración en virtud del art. 49.6 del TRLRHL, y de su inclusión, en su caso, en el Balance de la misma.

Tendrá efectos en los ajustes al SEC 95 en el momento de ejecución de los mismos, por lo tanto en el supuesto de que la Administración Local tenga que asumir el aval ejecutado, como cuando lo recupere, tendrá que ser recogido como transferencia de capital, en gastos, en el primer caso, y en ingresos en el segundo. Si contemplara el pago de intereses, se aplicará al capítulo III de gastos.

En el SEC 95 es considerado como un activo contingente dentro de la Cuenta Financiera en su párrafo (5.05).

1.4.3.K. Tratamiento en contabilidad nacional de las aportaciones de capital a empresas públicas

Las entidades locales pueden contemplar en su Presupuestos Generales aportaciones a sociedades públicas dependientes de ellas, recogidas normalmente en su capítulo VIII de Gastos, "Activos Financieros". En función del destino de dichas aportaciones pueden considerarse como:

- Transferencia de capital: si la entidad dependiente ha de ser considerada como administración pública; o si se trata de una sociedad pública no financiera no se espera obtener beneficios de la misma a medio plazo. El fundamento deriva de la propia definición de transferencia de capital, por cuanto se trata de una operación sin contrapartida por parte de la sociedad. En este sentido, dentro de las mismas, se incluyen los pagos que tienen por objeto cubrir pérdidas acumuladas durante varios ejercicios financieros o pérdidas excepcionales debidas a causas ajenas a las mismas, tal como dispone el párrafo (4.165 b) del SEC 95, y respecto a las que realicen las administraciones públicas en los supuestos de destrucción, daños por guerras, otros acontecimientos políticos o catástrofes naturales (4.165a)

- Operación financiera: si se espera obtener beneficios, o participa de la sociedad también capital privado. El SEC 95 entiende que se trata de un incremento de la participación de la administración pública en la sociedad correspondiente. Para ello, la Administración Pública recibirá un activo financiero de igual valor que el pago. Se aumenta, por tanto, el capital social de la sociedad y hay que tratarla como una operación que modifica los derechos de propiedad de los accionistas con derecho a dividendo (4.53) y (5.86).

Puede ocurrir que la Administración Pública realmente realice un préstamo de los párrafos (5.69) y (5.70) que posteriormente le supongan un reembolso.

Dichas operaciones, si son contabilizadas en el presupuesto de gasto de la Corporación Local dentro de su capítulo VIII de gastos, no supondrán ajuste alguno. Si no fuere así, habría que realizar el oportuno ajuste negativo aumentando la capacidad de financiación.

1.4.3.L. Asunción y cancelación de deudas de empresas públicas

Se trata de una transferencia de capital, salvo que se realice en un marco de privatización a llevar a cabo en menos de un año, y como contrapartida se obtendrían acciones por dicha operación, siendo por tanto, en este último supuesto, una operación financiera. Su fundamento es similar al utilizado en el párrafo anterior, por lo que no se incide en el mismo.

1.4.3.M. Gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al Presupuesto de Gastos de la Corporación Local

Refleja las obligaciones recogidas en la cuenta (413) “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto” que recoge, tal como expresa la Instrucción de Contabilidad del Modelo Normal aplicable a las Entidades Locales, las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, para los que no se ha producido su aplicación a presupuesto siendo procedente la misma.

Ha de destacarse que dentro de la cuenta (413) se reflejan todas las facturas o documentos justificativos que hayan tenido entrada en el Registro de Facturas de la Entidad Local. No obstante, no todos estos documentos o facturas han de servir para ajustar la capacidad/necesidad de financiación, sino aquellos, que sin reflejo presupuestario, es procedente su aplicación al presupuesto, o lo que es lo mismo, cumple con todos los requisitos para ser considerada una obligación de la entidad local, incluidos los supuestos de reconocimiento extrajudicial de créditos por enriquecimiento sin causa, que tenga la Administración Local.

1.4.3.N. Tratamiento de las operaciones de censos

Operación por la que una Entidad Local está obligada a pagar la pensión, generalmente a un Banco, regulada en el Código Civil.

En concreto, el art. 1604 del Código Civil regula la constitución del censo cuando se sujetan algunos bienes inmuebles al pago de un canon o rédito anual en retribución de un capital que se recibe en dinero, o del dominio pleno o menos pleno que se transmite de los mismos bienes. Su naturaleza jurídica es la de derecho real.

Si bien en contabilidad municipal se considerará como una operación de Inversiones Reales, a efectos del SEC 95 habría que considerarla como una operación de carácter financiero, por lo que habría que realizar el correspondiente ajuste.

Ciertamente puede ocurrir que este supuesto sea llevado a la práctica por las entidades locales, pero también lo es que la escasa incidencia de las mismas haga que prácticamente este ajuste sea poco utilizado.

1.4.3.O. Otros ajustes no contemplados en el Manual de la IGAE

Antes de concluir este apartado sería oportuno hacer referencia a otro tipo de ajustes que si bien no se incluyen en el citado Manual de la IGAE son realizados en el ámbito estatal.

Hacemos referencia a los ajustes¹⁸⁵ recogidos en el Acuerdo por el que se fija el objetivo de Estabilidad Presupuestaria publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, de 25 de julio de 2012.

En concreto vamos a hacer referencia a dos ajustes: el denominado de inejecución del presupuesto y el de condonación de deudas.

El ajuste por inejecución¹⁸⁶ del presupuesto, implica realizar una estimación porcentual o en términos absolutos de aquella parte del presupuesto que no se va a ejecutar, minorando por dicha cuantía el déficit del presupuesto inicialmente aprobado. Por propia definición, este ajuste tan sólo se aplica en el Presupuesto General inicialmente aprobado. Dicho ajuste no se recoge en el SEC 95. Si se utilizara en la esfera local, también habría de realizarse el oportuno ajuste en los ingresos con respecto a aquellos de difícil recaudación con el fin de ser coherentes tanto en el estado de gastos como en el de ingresos.

El ajuste por condonación de préstamos hace referencia a los supuestos en que un préstamo concedido por una Administración Pública no se recupera, por condonación o por fallido, siendo frecuente en la esfera de los préstamos concedidos a determinados países. En el ámbito de las entidades locales la aportación que se realiza a la cooperación al desarrollo no adopta la forma de préstamos a terceros países sino que normalmente se trata de ayudas o subvenciones a determinados proyectos mediante fondos públicos, lo cuales han de ser justificados de conformidad con la normativa que regula las subvenciones, por lo que este ajuste tiene escasa incidencia.

¹⁸⁵ Véase SANCHEZ REVENGA, J., *Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, p. 61 y ss.

¹⁸⁶ Sobre el ajuste de inejecución DODERO JORDAN, A., Ponencia citada.

1.4.4. CONVERSION DE LOS DATOS DE CARÁCTER PRESUPUESTARIO AL SEC 95.

Como ya se ha dicho anteriormente, va a ser inevitable acudir a la utilización de conceptos presupuestarios y contables para poder dar una explicación satisfactoria del íter procedimental (los denominados ajustes) para "traducir" los resultados contables y presupuestarios en términos de contabilidad nacional, SEC 95. Para ello, tal como apuntamos, partiremos de las tablas que se derivan de la aprobación del Presupuesto General, sus modificaciones, la Liquidación del Presupuestos y de la Cuenta General.

Y aún disponiendo de todos estos datos, hay que poner de manifiesto que el resultado obtenido no supone una conversión automática en datos de contabilidad nacional, sino una aproximación del saldo que, en términos del SEC 95 se corresponde con la capacidad necesidad de financiación, y que nos va a situar ante la existencia de déficit, equilibrio o superávit.

Los ajustes a practicar, siguiendo la metodología utilizada hasta ahora, simplemente son conclusiones de los distintos aspectos que con ocasión del análisis de las distintas cuentas en el SEC 95, o con ocasión de los manuales publicados por EUROSTAT o por la Intervención General del Estado, se han puesto de manifiesto. Por ello, con el fin de ilustrar dichos ajustes, se utiliza el esquema presupuestario relativo a los capítulos de los estados de ingresos y gastos desde su clasificación económica.

Comencemos, pues con los ingresos.

En los capítulos 1 a 3 de ingresos, que recogen los impuestos directos, los indirectos y las tasas y otros ingresos, al margen de la consideración de determinados conceptos en uno u otra capítulo, e incluso con una naturaleza económica diferente según la interpretación del SEC 95, el ajuste a practicar, tal como se dijo a la hora de analizar el mismo con ocasión del Manual de la IGAE, puede realizarse de dos maneras:

- Comparando los derechos reconocidos del ejercicio con los ingresos efectivamente recaudados tanto en el ejercicio, como en ejercicios anteriores.

- Realizando un cálculo de dudoso cobro sobre los derechos reconocidos en el ejercicio correspondiente, y realizando por dicha cantidad el ajuste negativo. Ya se puso de manifiesto la simpatía por este sistema, por cuanto el cálculo del dudoso cobro no es ajeno a nuestra contabilidad, siendo uno de los componentes a tener en cuenta en el Remanente de Tesorería. Por ello, y utilizando, eso sí, criterios de prudencia y basados en la efectiva recaudación de ejercicios anteriores, sería oportuno incluir en las Bases de Ejecución del Presupuesto, del mismo modo que es recomendable para el cálculo de dicho Remanente de Tesorería, las fórmulas de cálculo que para el ejercicio corriente fuera necesario en aras de un eventual ajuste a efectos del SEC 95.

Los capítulos correspondientes a las transferencias corrientes y a las transferencias de capital, capítulos IV y VII, respectivamente del estado de ingresos, tal como se dijo, y en aras de la consolidación que en otras instancias será preciso realizar (a nivel de todos los subsectores de la Administración Pública en el SEC 95), el criterio a utilizar es el de reconocer el derecho siempre que se constate, cuestión harto difícil en múltiples ocasiones, el reconocimiento de la obligación por parte de la otra administración pública. De ahí la dificultad de conocer en múltiples ocasiones si efectivamente se ha producido dicho reconocimiento, por lo que utilizando un criterio de prudencia, sería oportuno realizar el ajuste en negativo si no hubiera constatación documental del reconocimiento de la obligación de dicha transferencia o de la concesión de la misma.

Diferente tratamiento se ha de realizar si dichos ingresos provienen de la Unión Europea. En efecto, tal como se dijo, y en base a la Decisión de EUROSTAT de 2005 relacionada, el criterio de reconocimiento del derecho ha de coincidir con el envío de la documentación justificativa del gasto realizado con financiación afectada de los fondos provenientes de Unión Europea, sin tener en cuenta que la transferencia oportuna se haya realizado o no.

Respecto al capítulo V de ingresos, denominado Ingresos Patrimoniales, el ajuste más significativo a realizar es el correspondiente al concepto económico de dividendos, por cuanto, como se dijo, hay que analizar si dichos dividendos provienen de los beneficios ordinarios de la sociedad en la que nuestra Entidad Local tenga participación, o si deriva de otros supuestos tales como ventas de activos o revalorizaciones.

Por lo que se refiere al Estado de Gastos, en el capítulo I, los únicos ajustes que habría que realizar, son, tal como se apuntó, el relativo a la seguridad social, por cuanto habría que ajustarla al alza o a la baja en función de la correspondiente el mes de diciembre de cada año, y que en muchos ayuntamientos se imputa a enero del ejercicio siguiente.

Cuestión más complicada es la relativa a los atrasos de personal derivados de ejercicios posteriores, por cuanto en puridad habría que aplicarlos a los ejercicios en que se hubieren producido. Dicho ajuste, sin embargo, es de poca virtualidad en la práctica por cuanto supondría un ajuste negativo en el ejercicio en que se reconoció la obligación y un ajuste positivo en el o los correspondientes a los atrasos, por lo que implicaría reformular aplicaciones anteriores. Pero en sentido estricto, estos ajustes son los que efectivamente habría que realizar.

En el capítulo III de gastos, gastos financieros, el ajuste a practicar es el relativo al principio de devengo en dicho ámbito, imputando los intereses efectivamente realizados durante el ejercicio, sin perjuicio de un previo o posterior reconocimiento de la obligación. Dicha información puede ser obtenida fuera del programa de contabilidad, utilizando tablas financieras y calculando los intereses correspondientes a cada uno de los préstamos a 31 de diciembre, y después compararlos con las obligaciones reconocidas en el capítulo III, y realizando los oportunos ajustes positivos o negativos. También se puede acudir, si el programa informático lo soporta, a la tabla 14.A de la Memoria de la Cuenta General, en cuyo apartado 2.1 se incluyen los intereses devengados y no vencidos a 1 de enero, los devengados en el ejercicio, los

vencidos durante el mismo, y los intereses devengados y no vencidos a 31 de diciembre, dentro del Estado de la Deuda, bajo la denominación de Intereses explícitos.

Respecto a los capítulos IV y VII del estado de gastos, transferencias corrientes y de capital, los mismos criterios que se han utilizado a la hora de realizar los oportunos ajustes en el estado de ingresos, sirven ahora para los gastos. Especial mención hay que realizar, por tanto, de las transferencias que la propia entidad local tenga con organismos autónomos u otros entes, por cuanto a la hora de consolidar debe haber correspondencia entre las obligaciones reconocidas en la entidad local y los derechos reconocidos en los presupuestos de dichos entes, fijando como criterio, en este caso el del reconocimiento de la obligación.

En el capítulo VI de gastos, y como consecuencia del análisis que hicimos, los supuestos en que cabría hacer ajustes son aquellos en que bajo la denominación de asociación público privada, o colaboración público privada, incluyendo el contrato realizado bajo el sistema de abono total del precio, se realicen inversiones que se vaya a imputar al Presupuesto General de nuestras Entidades Locales en un momento posterior o a la finalización del correspondiente contrato. Estos supuestos nos va a obligar a realizar un análisis extra contractual del supuesto concreto, y estudiar quién asume el riesgo de la construcción, el de demanda o el de disponibilidad: En efecto, si el riesgo de la construcción lo asume la administración pública, -supuesto del contrato alemán-, se ha de imputar anualmente a la entidad local, realizando, por tanto el correspondiente ajuste. Si dicho riesgo no lo asume la entidad local, habrá que analizar si al menos uno de los otros dos lo asume la empresa adjudicataria, en cuyo caso, el riesgo se traslada a la misma, y no cabría realizar ningún ajuste en la entidad local, a salvo de la recepción de la correspondiente inversión, en su caso, a la finalización del período contractual.

Asimismo, y como dijimos a la hora de analizar los correspondientes ajustes del Manual IGAE, los correspondientes gastos e ingresos dirigidos o

provenientes de las sociedades participadas por la entidad local, han de ser analizados desde el punto de vista de la función económica que exista en las mismas, conceptuándola como operación no financiera en términos SEC 95, e influyendo por tanto en la capacidad/necesidad de financiación, o como una operación financiera, y por tanto no modificando dicho saldo.

Hay que hacer una mención especial de las obligaciones reconocidas con cargo al Remanente de Tesorería para Gastos Generales. En efecto, las modificaciones presupuestarias por créditos extraordinarios, suplementos de crédito e incorporaciones de créditos pueden ser financiadas con Exceso de Financiación en el caso de éstas últimas, o con Remanente de Tesorería para Gastos Generales. Dichas modificaciones provocan el aumento de las partidas de gasto correspondiente y un aumento de las previsiones en el capítulo VIII de ingresos, "Activos Financieros". Ante tal situación podemos plantear dos posturas acerca de la pertinencia del ajuste a practicar:

- Una postura positiva: procede el ajuste negativo por las obligaciones reconocidas con cargo a dicho remanente de tesorería de modo similar a como se contempla en el Resultado Presupuestario¹⁸⁷. Su fundamento se basa en que la financiación de la modificación realmente no se justifica en un ingreso presupuestario, sino en una magnitud calculada con los saldos a 31 de diciembre del ejercicio anterior.

- La segunda que, a pesar de que el aumento de las previsiones en el capítulo VIII de ingresos realmente no se trate de un Activo Financiero, también es cierto que dicha situación no es excluida expresamente por el SEC 95, por lo que no procedería ajuste alguno.

¹⁸⁷ Véase CALVO DEL CASTILLO, V., ASTRAY VAZQUEZ, P., Ponencia realizada en las Jornadas de ejecución descentralizada por Diputaciones Provinciales, aprobada por Resolución del INAP de 20 de marzo de 2009, Curso FL090039.

A pesar de que la primera de las posturas enunciadas no carece de fundamento presupuestario y financiero, lo cierto es que desde el punto de vista del SEC 95 no cabe mantener dicha argumentación, por lo que, muy a nuestro pesar, entendemos que este ajuste no tiene fundamento en la normativa comunitaria. Como apoyatura a lo antedicho, hay que hacer referencia al art. 21 del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, el cual, después de regular el momento en que se ha de aprobar el Plan Económico Financiero por el Pleno de la Corporación desde el momento de la aprobación del Presupuesto General o de sus modificaciones, exceptúa del mismo aquellas modificaciones presupuestarias financiadas con remante de tesorería para gastos generales, dado que no precisarán la elaboración de dicho Plan, postergándolo, en su caso, al momento de la liquidación. Implica por tanto un análisis de la incidencia de dichas modificaciones en el momento de la liquidación, pero no una exclusión de su cómputo en la misma, por lo que hay que tenerlas en consideración y no ajustarlas.

Para concluir hay que hacer referencia a aquellas facturas que, estando en manos de la entidad local, sin embargo, por diferentes causas no se han imputado al presupuesto municipal. En concreto estamos hablando del saldo de la cuenta (413) de la Instrucción de contabilidad. Tal como afirmamos, en tanto en cuanto dicho saldo sea exigible a la entidad local, independientemente de la existencia o no del correspondiente expediente contractual o bajo la fórmula del reconocimiento extrajudicial de créditos, porque se acredite, y así se documente con el correspondiente visado del responsable del área que corresponda, la recepción del servicio, suministro u obra, incrementará el gasto en los capítulos correspondientes, y por tanto habrá que realizar el oportuno ajuste aumentando el déficit. Por el contrario, en el ejercicio en que dichos gastos se apliquen a presupuesto, implicará que gastos imputados al presupuesto ya han sido ajustados en términos del SEC 95, por lo que conllevará el correspondiente ajuste, en este caso en negativo.

Para concluir, y partiendo del documento Resultado Presupuestario que ha de emitir el programa informático de contabilidad, se pueden realizar los cálculos bajo el siguiente esquema¹⁸⁸:

I. RESULTADO PRESUPUESTARIO			
CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a) Operaciones corrientes	Capítulos 1-5	Capítulos 1-4	
b) Otras operaciones no financieras	Capítulos 6-7	Capítulos 6-7	
1. Total operaciones no financieras	Suma (a + b) DR	Suma (a+b) OR	
RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO			DR-OR
AJUSTES			
Ajuste 1			+/-
Ajuste 2 .../...			+/-
RESULTADO SEC 95			

Para terminar este largo apartado, hay que resaltar que como exigencia del art. 16. 2 del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, el Interventor ha de emitir informe independiente de los que han de acompañar a la aprobación del presupuesto, sus modificaciones (por créditos extraordinarios o suplementos de créditos) o su liquidación, sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, en el que se detallarán los cálculos y ajustes practicados sobre la base de los capítulos 1 a 9 de gastos e ingresos, en términos de contabilidad nacional, según el SEC 95. De ahí que los ajustes practicados hayan de ser individualizados y explicados con los datos de que se

¹⁸⁸ Véase GAYUBO, P., "Utilización del resultado presupuestario y del remanente de tesorería como instrumentos para el control y el seguimiento de la estabilidad presupuestaria en las corporaciones locales", Análisis Local, nº 51, 2003

dispongan, bien de la propia ejecución del presupuesto o de la memoria de la cuenta general, o bien de los datos obtenidos fuera del mismo.

Sea como fuere, lo cierto es que el cálculo de la capacidad/necesidad de financiación en aras de obtener el saldo correspondiente y evaluar si efectivamente se ha conseguido el equilibrio presupuestario o si por el contrario, se ha incurrido en déficit, hubiera sido más oportuno, que del mismo modo que se aprobó el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria en su momento, se hubiese emitido otro cuyo objeto sea, de manera precisa, y sin complicaciones jurídicas, contables o de otra índole, diera soporte a las herramientas informáticas de las entidades locales a emitir un estado contable similar al propuesto, o bajo otras características, que, aunque fuera de una manera aproximada, se pudiera de una manera rápida y objetiva conseguir la tan ansiada cuantificación de la capacidad/necesidad de financiación.

Como anexo se incluye cuadros esquemas de los ajustes a practicar.

1.5. La estabilidad presupuestaria como equilibrio financiero

No quedaría completo este apartado si no se hiciera una referencia sucinta al cómputo de la estabilidad presupuestaria para lo que denominamos Sector Público Empresarial Local. En efecto, la LOEPSF cuando contempla el principio de estabilidad presupuestaria lo realiza en los siguientes términos:

- Para el Sector Administrativo: Equilibrio o superávit estructural.
- Para el Sector Público Empresarial Local: Equilibrio Financiero.

Qué se entienda por equilibrio financiero no se encuentra recogido en la LOEPSF, a diferencia del TRLGEP que en su art. 18 lo regulaba como la situación de dichos entes dependientes cuando incurran en pérdidas que afecten al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria. En el ámbito

local, el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria añade un aspecto mucho más concreto cuando determina que dichas pérdidas han de requerir la dotación de recursos no previstos en el escenario de estabilidad de la entidad o entidades locales de que dependan.

Por su parte el Manual de la IGAE contempla un apartado específico para el cálculo del déficit o superávit de unidades sometidas al Plan General de Contabilidad de la Empresa Española o a alguna de sus adaptaciones sectoriales, realizando los oportunos ajustes para compatibilizar dicha contabilidad con el SEC 95, siguiendo similar metodología que la hemos contemplado anteriormente.

No obstante, a nuestro entender el criterio básico que hemos de tener en cuenta es el expresado en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, por lo que si un ente perteneciente al Sector Público Empresarial Local incurre en pérdidas según la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y requiere una aportación extraordinaria del ente local de que dependa, dicho ente no está en equilibrio financiero y por tanto incumple el objetivo de estabilidad presupuestaria.

**ANEXO: TABLA RESUMEN DE AJUSTES
ESTADO DE INGRESOS**

C.	Denominación Capítulo		Presupuesto	SEC 95
1	Impuestos directos	Criterio de caja o Corrección con Saldo dudoso cobro	Devengo tributario AJUSTE: DRN-(II Corriente+II cerrados)= (+)/(-)	CRITERIO DE CAJA: Recaudación de corrientes y cerrados SALDO DE DUDOSO COBRO
2	Impuestos indirectos			
3	Tasas, precios públicos y otros ingresos			
4	Transferencias corrientes	Organo pagador	Criterio de caja, salvo notificación del ente pagador. AJUSTES: Por la diferencia de criterio. El pagador nos ha de informar	Criterios contables del pagador
5	Ingresos Patrimoniales	Dividendos	Se aplica al presupuesto al cobrar dividendos. AJUSTE: Dividendos por beneficios ordinarios: NO AJUSTE Dividendos por venta activos o revalorización: AJUSTE (-) Saldo no financiero	Dividendos de las empresas a la entidad de que dependen. Distinción según el tipo de dividendo.
6	Enajenación de inversiones reales			
7	Transferencias de capital	Organo pagador	Criterio de caja, salvo notificación del ente pagador. AJUSTES: Por la diferencia de criterio. El pagador nos ha de informar	Criterios contables del pagador

8	Activos financieros	Venta de acciones	- La venta se aplica íntegra al c. 8 de ingresos NO AJUSTE - Si parte al C. 5 (dividendos) AJUSTE: Saldo financiero (+) Saldo no financiero (-)	La venta al capítulo 8
9	Pasivos financieros			

ESTADO DE GASTOS (aplicar ajuste inejecución en el presupuesto inicial)

C	Denominación Capítulo		Presupuesto	SEC 95
1	Gastos de personal			
2	Gastos corrientes en bienes y servicios			
3	Gastos financieros	Intereses	<p>Criterio de caja: al vencimiento.</p> <p>AJUSTES:</p> <p>Vencidos (pagados) y no devengados: (+) Saldo no financiero Devengados y no vencidos (no pagados): (-) saldo no financiero.</p>	Criterio de devengo
4	Transferencias corrientes	Criterio Pagador	Criterio de órgano pagador	No Ajuste.
6	Inversiones reales	<p>Abono Total</p> <p>Pago Aplazado</p> <p>Encomienda a la Sociedad</p>	Criterio de ejecución presupuestaria	<p>Aplicar a la anualidad correspondiente según criterios económicos</p> <p>(-) Saldo no financiero</p> <p>(+) Saldo no financiero, normalmente cuando ya se ha recibido la obra.</p>
7	Transferencias de capital	Criterio Pagador	Criterio del órgano pagador	No ajuste.

8	Activos financieros	Constitución o adquisición de capital de empresas públicas	<ul style="list-style-type: none"> - Gasto del capítulo 8 - Si la empresa financia operaciones financieras: NO AJUSTE. - Si no es así: Ajuste Saldo presupuestario no financiero: (-) 	<ul style="list-style-type: none"> - Si la empresa es no de mercado: Transferencia
9	Pasivos financieros	Asumir o cancelar deudas de empresas publicas	<ul style="list-style-type: none"> - No reflejo presupuestario (mediante asiento directo) - AJUSTE: Saldo presupuestario no financiero: aumenta el déficit (-) 	<ul style="list-style-type: none"> - Gasto en transferencia de capital
	CUENTA (413) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar al Presupuesto		<p>Imputación al Presupuesto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se ha cumplido el objeto contractual. - Reconocimiento de la Obligación <p>AJUSTES:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Si el saldo final es menor que el inicial: (+) Saldo no financiero - Si el saldo final es mayor que el Saldo inicial: (-) Saldo no financiero 	Criterio del Devengo
	EJECUCION Y REINTEGRO DE AVALES CONCEDISOS		<p>CAP 8:</p> <p>Ejecución: Gasto</p> <p>Reintegro: Ingreso</p> <p>AJUSTE:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ejecución (-) - Reintegro (+) 	<p>Transferencia de Capital</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ejecución: Gasto - Reintegro: ingreso.

CAPITULO V

OTRAS CONSECUENCIAS DE LA LOEPSF PARA LAS ENTIDADES LOCALES

1.- La Regla de Gasto

1.1. Consideraciones previas

Iniciamos con este apartado el estudio de varias figuras jurídico presupuestarias reguladas en la LOEPSF, y cuya novedad con respecto a las entidades locales es evidente en el caso del límite de gasto no financiero, en el marco presupuestario a medio plazo y en el fondo de contingencia, o de una relativa novedad como es el caso de la regla de gasto.

La regla de gasto, ubicada en la LOEPSF después de la instrumentación del principio de estabilidad presupuestaria y regulada en su art. 12, como un límite a la variación del gasto computable, en nuestro caso, de las entidades locales, en relación con un porcentaje denominado tasa de referencia del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española, es la primera figura que vamos a estudiar.

La denominada “Regla de gasto” se introdujo por primera vez en nuestra normativa interna sobre estabilidad presupuestaria mediante el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa, el cual, modificó el TRLGEP. En concreto, introdujo un nuevo párrafo en el art. 7.1 del TRLGEP, un nuevo art. 8 bis, se modificó el apartado 1 del art. 9 y se incluyó un nuevo art. 10.bis. En su exposición de motivos, justifica la introducción de dicha regla limitadora del crecimiento del gasto público como un “paso más en su compromiso (del Gobierno) con la disciplina fiscal”. De este modo, continúa

dicha exposición, el Gobierno se anticipa a los requerimientos recogidos en el Pacto por el Euro Plus.

En el ámbito de la Unión Europea, la normativa que, acogiendo los compromisos del citado Pacto por el Euro Plus, refleja la citada Regla de Gasto, es el Reglamento (UE) nº 1175/2011, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1466/1997 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas. Ya en su considerando 20, recoge que como medio de evaluar el avance hacia el objetivo presupuestario a medio plazo, tiene que partirse del saldo estructural y de un análisis del gasto, una vez excluidas las medidas discrecionales relativas a los ingresos; y para ello, en tanto en cuanto no se alcance dicho objetivo, “la tasa de crecimiento del gasto público no debería exceder normalmente de una tasa de referencia de crecimiento potencial del PIB a medio plazo, contrarrestándose los aumentos que excedan de esta tasa con aumentos discrecionales de los ingresos públicos y compensándose las reducciones discrecionales de los ingresos con reducciones del gasto”. Dichas consideraciones se recogen en el apartado 8 que a su vez modifica el art. 5 del Reglamento (CE) nº 1466/1997, en el que el Consejo, evaluará el avance hacia el objetivo presupuestario a medio plazo, y en concreto, si la trayectoria de crecimiento del gasto público se ajusta a varias condiciones en él reflejadas, - de distinta consideración según el Estado miembro haya alcanzado o no el objetivo presupuestario a medio plazo-, limitando el crecimiento del gasto en función de una tasa de crecimiento potencial del Producto Interior Bruto, salvo que el exceso o la disminución del gasto se compense con medidas discrecionales de aumento en relación con los ingresos, en el supuesto del exceso del gasto público, o bien mediante disminuciones de gasto si la minoración se produjera en dichos ingresos.

En cualquier caso, la regulación inicial en nuestro ordenamiento interno de la Regla de Gasto, si bien guarda similitudes con la que actualmente se recoge en la LOEPSF, asimismo presenta diferencias que es preciso relacionar antes de proceder al análisis de la que está vigente en la actualidad.

Destaca, en primer lugar, que el ámbito subjetivo, en cuanto a Entidades Locales se refiere, difiere respecto al actual art. 12, por cuanto el párrafo añadido al art. 7.1 del TRLGEP, y por ende, la regulación del ya caduco art. 8 bis, se referían a las entidades locales incluidas en el ámbito subjetivo definido en los arts. 111 y 135 del TRLRHL¹⁸⁹. En efecto, dentro del ámbito subjetivo de aplicación de la regla de gasto contenida en el art. 8 bis del TRLGEP, se hacía referencia junto a la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y los demás entes públicos vinculados o dependientes de la misma, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales y los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado, a las entidades locales de los citados preceptos del TRLRHL, en el sentido de que el gasto de las mismas no podría superar la tasa de crecimiento a medio plazo de referencia de la economía española. La actual regulación no hace distinción respecto a las condiciones de los municipios a la hora de cumplir con la regla de gasto, por lo que es aplicable, por tanto, a todas las entidades locales y a sus organismos y entes dependientes encuadrados dentro del sector administrativo público local. Conviene resaltar que como novedad respecto a las referencias que en el TRLGEP se realizaba a las entidades del art. 111 del TRLRHL, se añade en esta ocasión, las provincias comprendidas en el art. 135 del mismo cuerpo legal, por cuanto fue, a mi juicio, un olvido en la regulación anterior que de este modo se pretende corregir. De hecho, las referencias contenidas, en otros

¹⁸⁹ En concreto se refiere al ámbito subjetivo de las entidades locales bajo el régimen de cesión de recaudación de impuestos del Estado, es decir, municipios que sean capitales de provincia o de Comunidad Autónoma, o que tengan población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes. Respecto al art. 135, las provincias así como las Comunidades Autónomas uniprovinciales.

preceptos de la LOEPSF se hace a las entidades tanto del 111 como del 135 del TRLRHL.

El cálculo de la tasa de referencia también difiere en la anterior redacción del TRLGEP y en la actual LOEPSF, dado que mientras el art. 8 bis del TRLGEP recogía el método de cálculo definiendo dicha tasa de referencia como el crecimiento medio del PIB, expresado en términos nominales durante 9 años, determinándose como la media aritmética de las tasas de crecimiento real del PIB previstas en el Programa de Estabilidad para el ejercicio corriente y los tres ejercicios siguientes y las tasas de crecimiento real del PIB registradas en los cinco años anteriores, añadiéndosele una referencia de inflación equivalente a una tasa anual del 1,75 por ciento¹⁹⁰, en la actual regulación, es el Ministerio de Economía y Competitividad¹⁹¹ el que ha de calcular la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española, de acuerdo con la metodología utilizada por la Comisión Europea en aplicación de su normativa¹⁹².

Otra diferencia a destacar son las exclusiones del denominado gasto computable, toda vez que el art. 8 bis del TRLGEP, una vez definido el gasto computable como los empleos no financieros en términos del SEC 95, excluya de su computo los intereses de la deuda y el gasto no discrecional en

¹⁹⁰ Una manera de cálculo se recoge en: ACIN FERRER, A.: Ley de morosidad.- Obligaciones de las Entidades Locales.- Razones del incumplimiento.- Previsiones Legales. "La Administración Práctica". Editorial Aranzadi. Thomson Reuters. Año CXXIII. Cuaderno 11. Noviembre 2011, pags. 934 y 935.

¹⁹¹ La Disposición Transitoria Segunda de la LOEPSF recoge la obligación del Ministerio de Economía y Hacienda de desarrollar la aplicación de la metodología prevista para el cálculo de las previsiones tendenciales de ingresos y gastos, bajo el supuesto de que no se produzcan cambios en las políticas fiscales y de gastos, contenido a incluir en los Planes Económico-Financieros, así como la relativa al cálculo de la tasa de referencia de crecimiento.

¹⁹² En el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, del 25 de julio de 2012, se publica el Acuerdo por el que se fija el objetivo de estabilidad presupuestaria, junto con la Memoria y el Informe de Situación de la Economía Española, recogándose, entre otros extremos, el cálculo de la tasa de referencia en porcentaje del Producto Interior Bruto, fijándose, para el ejercicio 2012, en un 1,7 de Tasa nominal.

prestaciones por desempleo, cuando en el listado de conceptos excluidos en la LOEPSF incluye, junto a los anteriores, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas y las transferencias a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación.

Pero donde más destacan las diferencias entre la regulación anterior y la actual, a mi juicio, es en la emancipación de la tan reiterada Regla de Gasto, del objetivo de estabilidad presupuestaria. En efecto, el art. 8 bis anteriormente citado disponía que el objetivo de estabilidad de las entidades locales (entre otras) se fijará teniendo en cuenta que el crecimiento de su gasto computable no podrá superar la tasa de crecimiento a medio plazo de la economía española. La regulación actual le da sustantividad propia y lo recoge dentro del capítulo de la Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, pero ya no dependiendo del cumplimiento del objetivo de la estabilidad presupuestaria; de hecho, el propio riesgo de incumplimiento de la regla de gasto, independientemente del incumplimiento o no del objetivo de estabilidad presupuestaria generará una advertencia en los términos del art. 19 de la LOEPSF, o en el caso de que se constate su incumplimiento la administración incumplidora formulará un plan económico financiero, independientemente del objetivo de estabilidad presupuestaria o de su nivel de deuda.

Hechas estas precisiones iniciales, comencemos con el análisis de la nueva regulación de la Regla de Gasto.

1.2. Concepto y cuantificación

Si tuviéramos que dar una definición de la regla de gasto, la primera palabra que de la lectura del precepto citado nos acerca al concepto de la misma es la de “Límite” del Gasto Publico.

O lo que es lo mismo, el gasto público no puede superar un límite previamente establecido salvo las excepciones contenidas en dicha regulación y que veremos posteriormente. Pero este límite ha de ser configurado de manera porcentual pues la propia regulación del art. 12 de la LOEPSF, habla de variación del gasto, o lo que es lo mismo, hemos de comparar “algo con algo”, y este algo, ha de ser necesariamente, en el caso de las Entidades Locales, el estado de gastos del Presupuesto General¹⁹³. Por lo que habremos de comparar el estado de gasto de un ejercicio con el de otro para poder determinar si se cumple o no la regla de gasto.

La regla de gasto no es novedosa en nuestro ordenamiento. De hecho, el capítulo I del Presupuesto General, “Gastos de Personal”, no puede superar, como es sabido, el límite porcentual que se establece anualmente con ocasión de la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado¹⁹⁴. Por lo que realmente, esa tasa de referencia ha de proyectarse por el gasto computable en los términos que se indicarán.

¹⁹³ Art. 165. 1 a) del TRLRHL.

¹⁹⁴ CORCUERA TORRES, A., “Las restricciones para incluir ciertos gastos en el presupuesto: un ejemplo español”, Revista Jurídica de Buenos Aires, 2010, dedicada a “El Derecho Constitucional presupuestario en el Derecho Comparado”, pags. 845 a 871.

Hasta el momento se ha hecho referencia al Presupuesto General, más en concreto, a la fase de aprobación, y no de las distintas fases de ejecución y modificación del mismo, y éste parece ser el sentido en el que se va a tener que interpretar la Regla de Gasto, toda vez que, el párrafo 3 del art. 12 de la LOEPSF dispone, después de recoger a quién corresponde la fijación de la tasa de referencia, en concreto, al Ministerio de Economía y Competitividad, que su publicación se realizará en el informe recogido en el art. 15 de la LOEPSF¹⁹⁵, siendo la referencia a tener en cuenta por la Administración Central, por cada una de las Comunidades Autónomas y por las Corporaciones Locales en la elaboración de sus presupuestos.

De ahí que resulte desconcertante la referencia que se realiza en el apartado cuarto del art. 12 de la LOEPSF a los “aumentos permanentes de recaudación”, por cuanto la recaudación hace alusión a la “ejecución del presupuesto”, incluso en una fase ulterior, no a la elaboración o aprobación del mismo, como fases previas e inicial, respectivamente. En el mismo sentido hay que considerar “fuera de lugar”, el apartado quinto del citado precepto, cuando expresa que los ingresos por encima de lo previsto, se destinarán a reducir el nivel de deuda (sobre este apartado incidiremos posteriormente)¹⁹⁶.

En cualquier caso, y como se ha adelantado, caben excepciones¹⁹⁷ a la regla de gasto. En efecto, el tan reiterado art. 12 de la LOEPSF excepciona el cumplimiento de la misma cuando exista:

¹⁹⁵ Tal como se dijo se encuentra publicado en el Boletín de las Cortes Generales, Senado, de 25 de julio de 2012.

¹⁹⁶ Véase CORCUERA TORRES, A.: Marco Español de Planificación presupuestaria, estabilidad y concreción de las medidas. De próxima publicación

¹⁹⁷ El Proyecto de Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera presentado por el Gobierno y publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A, de 8 de marzo de 2012, no incluía estas excepciones.

- Un desequilibrio estructural en las cuentas públicas.

- Un nivel de deuda pública superior al objetivo establecido.

En ambos casos, siempre que exista plan económico financiero y de reequilibrio (ya veremos que del tenor literal de la LOEPSF las entidades locales no podrán formular este último tipo de planes), el crecimiento del gasto, y por ende, la variación del mismo, no deberá ajustarse a la tasa de crecimiento fijada según la tan renombrada Regla de Gasto, sino que lo hará a la senda establecida en los mismos.

El segundo de los supuestos excepcionales planteados con plan económico financiero y de reequilibrio aprobados parece claro: La deuda pública está por encima del nivel establecido en el art. 13 de la LOEPSF (aplicable a partir del 1 de enero de 2020); en el caso de las Entidades Locales, dichos límites, actualmente, son los establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado en los últimos ejercicios, tal como veremos cuando estudiemos la instrumentación de la sostenibilidad financiera con ocasión de la regulación contenida en el Capítulo VII del Título I del TRLRHL.

Más complicado parece definir qué se entiende por desequilibrio estructural en las cuentas públicas: la interpretación más acorde con la LOEPSF, parece que es la de tratarla como déficit estructural, de la que encontramos una definición en la propia ley, en su art. 11.2: Déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales.

Como pone de manifiesto CORCUERA TORRES¹⁹⁸, difiere de la contenida en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de marzo de 2012 recientemente corroborado por el Estado Español y cuya publicación se hizo en el B.O.E. de 26 de julio de 2012, donde se define como “el saldo anual ajustado en función del ciclo, una vez excluidas las medidas puntuales y las de carácter temporal”. O utilizando términos presupuestario-contables, debemos acudir al resultado obtenido de la liquidación del presupuesto, realizar los ajustes oportunos que se estudian en el apartado relativo al cálculo de la capacidad y necesidad de financiación según el SEC 95, y sobre el saldo obtenido, restar las medidas de carácter excepcional y temporal, si bien en el caso del sistema tributario local, en las mayoría de los casos, el ciclo económico afecta poco, a salvo los niveles de recaudación¹⁹⁹, para de este modo calcular el resultado de dicha liquidación no teniendo en cuenta ni los ingresos ni los gastos excepcionales, no habituales, o que no se repiten en el tiempo, punto este, que en el caso de las entidades locales no hace sino generar inseguridad jurídica, por cuanto su cálculo debería ser fijado reglamentariamente con el fin de fijar un criterio normalizado y general para todas ellas.

Junto a ello, si se habla de gasto computable, el cual ha de ser considerado para contemplar la variación que se produce, habrá que saber cuál es este, y qué entendemos por el mismo:

Según el apartado 2 del art. 12 de la LOEPSF, se considera gasto computable los empleos no financieros definidos en términos del SEC 95. No vamos de nuevo a incidir en ellos al haber sido analizados en el apartado que trata del SEC 95. En cualquier caso, y como recordatorio, los empleos no

¹⁹⁸ CORCUERA TORRES, A.: op. cit.

¹⁹⁹ FUENTES ESCRIBANO, S.: Mejoras en la gestión presupuestaria de las Administraciones Locales, “Estudios sobre la modernización Local: teoría y práctica”, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2009.

financieros son aquellos contenidos en la cuenta de producción y de distribución de la renta, no en la cuenta de capital ni en la cuenta financiera, por lo que, de una manera simplificada, aunque carente de cobertura normativa, sino interpretativa, según el Manual del Calculo del Déficit de la Intervención General del Estado, tal como dijimos, habrá que tener en cuenta los capítulos 1 a 4 de gastos, si bien con los ajustes y las precisiones que allí se apuntan. Junto a ello, y con ánimo de precisar aún más qué hemos de entender por dicho gasto computable, del mismo hay que excluir:

- Los Intereses de la deuda, es decir, del capítulo tercero de gastos según la clasificación económica, exclusivamente los conceptos económicos²⁰⁰ (300), (309), (310), (319), (320), (329), (330) y (339), que se corresponden con “Intereses”, y “Otros gastos financieros”, de Deuda pública, de préstamos y otras operaciones financieras en euros, de deuda pública en moneda distinta del euro, y de préstamos y otras operaciones financieras en moneda distinta del euro.

- El gasto no discrecional en prestaciones por desempleo (no aplicables, en principio, a las entidades locales)²⁰¹

- La parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones, lo que nos obliga a acudir a nuestros sistemas contables y analizar qué parte de los proyectos de gastos tienen financiación afectada²⁰² cuyo origen provenga de la Unión

²⁰⁰ Según la Orden EHA 3565/2008, de 3 de diciembre.

²⁰¹ Hay que hacer notar que estas dos excepciones al gasto computables eran las únicas recogidas en el art. 8 bis del Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

²⁰² Recogidas en las Reglas 46 a 50 de la Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.

Europea o de otras Administraciones. O lo que es lo mismo: no incluir la parte de los gastos que están cofinanciados, total o parcialmente por dichos entes y que estén recogidos en los capítulos de gastos 1 a 4. Sirva como ejemplo las subvenciones que para el desarrollo de los programas de servicios sociales las Comunidades Autónomas financian, en el porcentaje que se haya establecido, los gastos corrientes de los Ayuntamientos y Diputaciones, sobre todo gastos de personal y corriente y de servicios.

- Las transferencias a las Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación: es decir, todas las transferencias provenientes de la participación en tributos del estado y en la cesión de la recaudación de impuestos del estado. Hemos de destacar que esta exclusión del gasto sólo la ha de realizar el Estado por cuanto es quien realiza las transferencias “a” las entidades locales, o en su caso a las comunidades autónomas.

En definitiva, la base sobre la que va a operar la variación es el gasto de los capítulos 1 a 4 de gastos, descontados los conceptos económicos relativos a los intereses, y la parte de gasto financiada con ingresos finalistas de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas.

Ya dijimos que la fijación de la tan renombrada tasa de referencia corresponde al Ministerio de Economía y Competitividad, que es quien actualmente desarrolla dichas competencias. No obstante, y toda vez el cambio en el organigrama ministerial es bastante frecuente y habitual, hubiera sido más correcto utilizar una referencia al ministerio competente más aséptica por cuanto la denominación de dicho ministerio puede cambiar a lo largo del tiempo obligando, en su caso, a una reinterpretación de la norma.

La metodología a utilizar en el cálculo de la Regla de Gasto, es la que la Comisión Europea usa en aplicación de su normativa²⁰³ y, como también se señaló, ha de publicarse en el informe de situación de la economía española²⁰⁴, que debe acompañar a la propuesta de fijación de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública en el que se ha de evaluar la situación económica que se prevé para cada uno de los años contemplados en el horizonte temporal de fijación de dichos objetivos (recordemos que se trata de los tres ejercicios siguientes).

Como ya adelantamos, no parece muy adecuada la redacción contenida en el apartado 4 del art. 12 de la LOEPSF, por cuanto recoge variables que no afectan directamente a la elaboración del presupuesto, sino a su ejecución. En concreto, hace referencia a la aprobación de cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, en cuyo caso el nivel de gasto computable que resulte de la aplicación de la regla en los años en que se obtenga aumentos de recaudación, podrá aumentar en dicha cuantía. Por el contrario, si dichos cambios normativos suponen disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable que resulte de la aplicación de la regla de gasto disminuirá en la cuantía equivalente.

La primera cuestión que nos planteamos es qué debemos entender por cambios normativos, por cuanto dicha expresión puede conllevar a interpretaciones erróneas en el ámbito de la Administración Local: sólo las modificaciones legales de las que se prevean un aumento de recaudación (por inclusión de nuevas figuras tributarias, o por un nuevo porcentaje del valor catastral de los bienes inmuebles aprobado por la Ley de Presupuestos

²⁰³ Recogida en el capítulo segundo de este trabajo.

²⁰⁴ Boletín Oficial Cortes Generales, Senado, de 25 de julio de 2012.

Generales del Estado, por ejemplo), o si también cabe incluir dentro de dicha interpretación de cambios normativos, la aprobación o modificación de ordenanzas fiscales por los Plenos de las Entidades Locales, interpretación más acorde y respetuosa con el principio de la autonomía local. Sea como fuere, lo cierto es que dado que en el estado de ingresos nos movemos en el ámbito de las previsiones²⁰⁵, realmente a lo que está obligando dicho precepto es que las mismas sean lo más prudentes posibles, por cuanto el nivel de gasto computable puede aumentar en cuantía equivalente, pudiendo generar, en caso contrario, un déficit inicial. Lo mismo ocurriría si los cambios normativos suponen disminuciones de recaudación. En ambos supuestos, la recaudación obtenida efectiva y real, no será conocida hasta que se liquide el correspondiente presupuesto, por lo que, salvo que dicha previsión se fundamente en un informe emitido al efecto en el que se acredite fehacientemente dicho aumento de recaudación, situación harto difícil, al menos, en el primer ejercicio de la aplicación de los cambios normativos, no va a ser posible el aumento en cuantía equivalente del gasto computable. Una vez consolidados dichos cambios normativos y el aumento o disminución de la recaudación claramente constatado de los datos derivados de la liquidación, se podría aumentar/disminuir el gasto computable en dicha cuantía.

Para concluir este apartado, es necesario hacer referencia al último párrafo del art. 12, dado que los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública.

Como destaca CORCUERA TORRES²⁰⁶, parece que es el principio del fin de las modificaciones presupuestarias mediante créditos extraordinarios y suplementos de crédito financiados con nuevos o mayores ingresos, por cuanto

²⁰⁵ Los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, art. 162 del TRLRHL.

²⁰⁶ CORCUERA TORRES, A., op. cit.

aquellos ingresos obtenidos por encima de lo previsto han de destinarse necesariamente a reducir el nivel de deuda pública. En otras palabras: las modificaciones son posibles, siempre que se incremente el capítulo 9 de gastos, aumentando la cantidad destinada a amortizar el principal de los préstamos pendientes de la entidad local bajo la denominación de amortización anticipada. Dicha amortización anticipada supone una alteración contractual de dichos préstamos, en los que se puede generar gastos colaterales de anticipación, o de resolución de los instrumentos financieros que subyacieran a los mismos en el momento de su constitución (lo que se denomina poner en mercado los derivados financieros de los mismos), por lo que en ocasiones puede generar mayor gasto que el de la simple amortización. En cualquier caso, el mandato es claro, y salvo disposición legal diferente, los mayores o nuevos ingresos obtenidos, es decir, efectivamente recaudados, por encima de lo previsto, han de destinarse íntegramente a reducir el nivel de deuda pública. Cualquier modificación financiada con nuevos o mayores ingresos que no se destine al capítulo 9 de gastos del Presupuesto de las Entidades Locales, contravendría la Regla de Gasto, con las consecuencias que su incumplimiento conllevan y que veremos más adelante.

2.- El cumplimiento de la sostenibilidad financiera.

2.1. Consideraciones Previas: Régimen jurídico de las operaciones de crédito en las Entidades Locales.

Otro de los principios que se contemplan en la LOEPSF es el denominado de sostenibilidad financiera, el cual, en cuanto a su instrumentación se vincula con el volumen de deuda pública. Su regulación se contempla en el art. 4 por lo que respecta a su definición, y en el art. 13 en

cuanto a su instrumentación, fijando como volumen máximo de la deuda pública en términos de Producto Interior Bruto, el 60% del mismo, o porcentaje que se establezca por la normativa europea, del cuál corresponde a las entidades locales el límite del 3%, considerando a las entidades locales en su conjunto.

La primera consecuencia que se extraería de la lectura de este último precepto, si no fuera por la Disposición Transitoria Primera de la propia LOEPSF, sería la de la derogación, o en el mejor de los casos, la interpretación del régimen jurídico de las operaciones de crédito en el ámbito de las entidades locales que se recoge en el TRLRHL, en términos del novedoso principio de sostenibilidad financiera como límite de la deuda pública en porcentaje del Producto Interior Bruto. No obstante, la Disposición Transitoria citada, así como la Disposición Final Séptima, en cuanto a la entrada en vigor de los límites previstos en los arts. 11, -déficit estructural-, y 13, -volumen de deuda pública-, de la LOEPSF, hacen obligatorio, antes de abordar con más detenimiento el principio de sostenibilidad financiera consagrado en la LOEPSF, hacer una referencia más detenida al régimen jurídico sobre las Operaciones de Créditos, recogido en el TRLRHL, por cuanto ambas regulaciones van a convivir, en tanto en cuanto no se cumplan los plazos establecidos para el cumplimiento íntegro de los límites al volumen de la deuda pública recogidos en el citado art. 13 de la LOEPSF, o durante el período recogido en la Disposición Transitoria Primera.

Las Operaciones de Crédito²⁰⁷ vienen reguladas en el capítulo VII del Título Primero del TRLRHL. Hay que indicar que el citado capítulo ha sido uno

²⁰⁷ Un análisis del endeudamiento local desde la Ley 50/98 en PEREIRA GÁMEZ, M., "La Ley General de Estabilidad Presupuestaria (1)". El Consultor. Nº 1. 2002. p. 56.

Asimismo, DIAZ LEMA, J.M. "Las autorizaciones de crédito local: entre la estabilidad presupuestaria y la autonomía de endeudamiento", Actualidad Administrativa, 4, 2004.

de los más modificados respecto de la originaria Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Con el fin de poder constatar dicho extremo, hay que poner de manifiesto que en los últimos tres ejercicios, en lo que respecta al límite del endeudamiento local ha habido las siguientes redacciones:

El límite del art. 53.2 del TRLRHL, con carácter excepcional, se elevó del 110 % al 125 % en el ejercicio 2010 por mor de la Disposición Adicional 46 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010.

Unos meses más tarde, el Real Decreto Ley 8/2010, de 20 de mayo por el que se adoptan medidas extraordinarias para le reducción del déficit público, en su art. 14 apartado 2 y 3 disponía que a partir del 1 de enero de 2011²⁰⁸ y hasta el 31 de diciembre de 2011, las entidades locales y sus entidades dependientes clasificadas en el sector Administraciones Públicas no podrán acudir al crédito público o privado a largo plazo en cualquiera de sus modalidades para la financiación de sus inversiones, ni sustituir total o parcialmente operaciones preexistentes, a excepción de aquellas que en términos de valor actual neto resulten beneficiosas para la entidad por disminuir la carga financiera, el plazo de amortización o ambos. Dicha prohibición absoluta de utilizar las operaciones de crédito se completó con el mandato de que las operaciones a corto plazo concertadas para cubrir situaciones transitorias de financiación cuya regulación se contiene art. 51 del TRLRHL deberían quedar canceladas a 31 de diciembre de cada año.

²⁰⁸ Un análisis más profundo respecto a los instrumentos normativos utilizados y sobre la bondad de las medidas adoptadas se encuentra en MARTINEZ LAGO, M.A., "El régimen jurídico del endeudamiento de las Entidades Locales y las restricciones para su ejercicio en 2011", Anuario Aragonés del Gobierno Local, 2010, pags. 213 a 242.

Asimismo, y en virtud de la posibilidad establecida en el art. 53.9 del TRLRHL previendo la posibilidad de que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado puedan fijar, anualmente límites de acceso al crédito de las entidades locales cuando se den circunstancias coyunturales por razones de política general, justificó que en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2011, modificara el anterior art. 14 dos del Real Decreto Ley citado por cuanto por lo que se refería al ejercicio económico 2011, las entidades locales y sus entidades dependientes clasificadas en el sector Administraciones Públicas que liquidasen el ejercicio 2010 con ahorro neto positivo, calculado en la forma establecida en el TRLRHL, pudieran concertar nuevas operaciones de crédito a largo plazo para la financiación de inversiones, siempre y cuando el volumen total del capital vivo de las mismas no exceda del 75 por ciento de los ingresos corrientes liquidados o devengados, según las cifras deducidas de los estados contables consolidados. Teniendo en cuenta que a efectos del cálculo del capital vivo se tendrían que incluir todas las operaciones vigentes a 31 de diciembre de 2010, con inclusión del riesgo deducido de avales e incrementado, en su caso, en los saldos de operaciones formalizadas y no dispuestas y en el importe de la operación u operaciones proyectadas para dicho ejercicio 2011. Si no se dieran dichos requisitos, las entidades locales no podrían concertar en 2011 operaciones de crédito a largo plazo.

Dicho límite fue “prorrogado” por la Disposición Adicional Decimocuarta del Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. A su vez, La Disposición adicional décimo octava de la recientemente aprobada Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, “Modificación del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público”, reproduce esta regulación especial, con una matización relativa a la necesidad de descontar, en el cálculo

del ahorro neto y del nivel de deuda viva, el efecto de los ingresos de carácter afectado. En concreto se prorroga para el ejercicio 2012, el límite del 75% antedicho con los requisitos reseñados, con las actualizaciones de las referencias temporales correspondientes, es decir, la liquidación a tener en cuenta sería la de 2011, y para el cálculo del capital vivo hay que tener en cuenta las operaciones vigentes a 31 de diciembre de 2011.

Es decir, que hemos pasado del 110 al 125 %, a la prohibición prácticamente absoluta, y concluir en el 75 %, en apenas dos años. Además con el matiz recogido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2012 de excluir los ingresos afectados, por lo que, una vez más, habrá que acudir a la Contabilidad Municipal para poder realizar dichos ajustes.

En cualquier caso, dichos márgenes, precisamente no propician una planificación presupuestaria a medio plazo, máxime cuando, como veremos, la actual LOEPSF, exige la elaboración de un marco presupuestario con este horizonte temporal.

Del mismo modo, y dada la convivencia del régimen jurídico del TRLRHL respecto a las operaciones de crédito con las directrices del principio de sostenibilidad financiera consagrado en la LOEPSF, parece oportuno dar una visión global del régimen de autorizaciones para concertar operaciones de crédito recogido en la TRLRHL, toda vez ha sido actualizado, en cuanto a su remisión, a la nueva LOEPSF²⁰⁹.

En primer lugar, el régimen de autorizaciones afecta al endeudamiento a largo plazo, incluyendo las operaciones que modifiquen condiciones

²⁰⁹ En su art. 13.5.

contractuales o añadan garantías adiciones con o sin intermediación de terceros, concesión de avales, y a la sustitución de operaciones de crédito concertadas con anterioridad. En todo caso será precisa la autorización del Ministerio de Hacienda, en los casos en que se formalicen las citadas operaciones en el exterior o con entidades financieras no residentes en España (con exclusión de las operaciones en euros que se realicen dentro del espacio territorial de los países pertenecientes a la Unión Europea y con entidades financieras residentes en alguno de dichos países, en cuyo caso habrán de ser comunicadas al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, siempre que no sea necesario otro régimen de autorización por otro tipo de exigencias (que veremos más adelante) y cuando se instrumenten mediante emisiones de deuda.

El órgano competente es el Pleno de la Corporación, previo informe de la Intervención Municipal, salvo si la operación no supera el diez por ciento de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio previo, en cuyo caso, el Presidente de la Corporación puede aprobar la operación.

Para las autorizaciones del resto de operaciones a largo será preciso:

- Que se deduzca un ahorro neto negativo de los estados financieros que refleje la liquidación de los presupuestos, los resultados corrientes y los resultados de la actividad ordinaria del último ejercicio²¹⁰. En el caso de

²¹⁰ En el caso de las entidades locales y sus organismos autónomos de carácter administrativo, el ahorro neto se cuantifica como la diferencia entre los derechos liquidados por los capítulos uno a cinco, ambos inclusive, del estado de ingresos, y de las obligaciones reconocidas por los capítulos uno, dos y cuatro del estado de gastos, minorada en el importe de una anualidad teórica de amortización (en términos constantes incluyendo los intereses y la cuota anual de amortización, cualquiera que sea la modalidad y condiciones de cada operación). En el capítulo referido al SEC 95 se hace mención al contenido de los capítulos presupuestarios de ingresos y gastos en las entidades locales.

que el ahorro neto sea de signo negativo, el Pleno de la respectiva Corporación deberá aprobar un plan de saneamiento financiero a realizar en un plazo no superior a tres años, en el que se adopten medidas de gestión, tributarias, financieras y presupuestarias que permitan como mínimo ajustar a cero el ahorro neto negativo de la entidad, organismo autónomo o sociedad mercantil. Dicho plan deberá ser presentado conjuntamente con la solicitud de la autorización correspondiente.

- Que el volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto y largo plazo, incluyendo el importe de la operación proyectada, exceda del ciento diez por ciento (ciento veinticinco en el ejercicio dos mil diez según la Disposición Adicional cuarenta y seis de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, 75 % en el 2011 y 2012, con los matices vistos anteriormente) de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio inmediatamente anterior, o en su defecto, en el precedente a este último cuando el cómputo haya de realizarse en el primer semestre del año y no se haya liquidado el presupuesto correspondiente a aquél, según las cifras deducidas de los estados consolidados de las entidades, organismos autónomos y sociedades mercantiles. Es preciso destacar que en este caso no parece deducirse la exigencia del plan de saneamiento financiero.

Si la operación proyectada tiene por finalidad la sustitución de operaciones de crédito a largo plazo concertadas con anterioridad en la forma prevista legalmente con el fin de disminuir la carga financiera o el riesgo de dichas operaciones, respecto de las obligaciones derivadas de aquellas

Para los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo se considera ahorro neto los resultados corrientes del ejercicio y, en las sociedades mercantiles locales, los resultados de la actividad ordinaria, excluidos los intereses de préstamos o empréstitos, en ambos casos, y minorados en una anualidad teórica de amortización, tal y como se define en el párrafo anterior, igualmente en ambos casos.

En cualquier caso, tal como se dijo, habrá que excluir los ingresos afectados.

pendientes de vencimiento, no será precisa la presentación del plan de saneamiento. En este supuesto cabe preguntarse si es de aplicación al supuesto que con ocasión de una “refinanciación” con plazo de carencia se produzca un déficit en términos de contabilidad del SEC 95 durante el dicho plazo de carencia.

En efecto, puede plantearse la situación en la que una entidad local estudie la posibilidad de refinanciar toda su deuda para que durante el período de carencia pueda utilizar los recursos que debería haber destinado a la amortización de los préstamos, a otros capítulos más necesitados o por razones de coyuntura política, como sería el caso de la proximidad de las elecciones locales. En este punto, a nuestro entender es de aplicación el principio de estabilidad presupuestaria, y el de sostenibilidad financiera, por lo que, aunque no sea necesario solicitar la correspondiente autorización al órgano correspondiente por cumplir los límites anteriormente señalados, es preciso realizar un plan económico financiero para su corrección. No obstante, toda vez que el plazo para dicha corrección es de un año, difícilmente podría acudir a dicha vía.

Por otra parte, es necesario hacer notar que la aplicación del Principio de estabilidad presupuestaria en materia de endeudamiento local hace que aquellas entidades locales que estén más endeudadas y que, por tanto, tengan más crédito presupuestario en el capítulo noveno del estado de gastos, puedan, cumpliendo estrictamente con dicho principio, solicitar más préstamo, sin que sea precisa la autorización si cumple los límites antedichos para acudir al endeudamiento.

Otra excepción, en este caso al régimen de autorizaciones, es sustituirlas, en las entidades locales de más de doscientos mil habitantes, por la

presentación de un escenario de consolidación presupuestaria para su aprobación por el órgano competente²¹¹.

En tanto en cuanto no se disponga de la correspondiente autorización, los compromisos de gasto vinculados a la operación de crédito correspondiente no podrán adquirir firmeza, por lo que se produce ope legis la declaración de créditos indisponibles hasta la obtención de dicha autorización.

Este es el marco regulador actual donde se va a incardinar el principio de sostenibilidad financiera, si bien con plena vigencia a partir del 1 de enero de 2020 por lo que respecta al volumen de deuda pública.

El antecedente del principio de sostenibilidad financiera fue la regulación recogida en nuestro ordenamiento jurídico mediante la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible²¹², en cuyos arts. 32 y siguientes regula la denominada “Sostenibilidad financiera del sector público”, recogiendo la denominada sostenibilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas, la cooperación con otras administraciones públicas, el plan de austeridad de la Administración General del Estado, y la sostenibilidad en la gestión de las empresas públicas.

²¹¹ Este escenario de consolidación presupuestaria contendrá el compromiso por parte de la entidad local, aprobado por su pleno, del límite máximo del déficit no financiero e importe máximo del endeudamiento para cada uno de los tres ejercicios siguientes.

Respecto al órgano competente, la propia ley establece que será aquel a quien corresponde la autorización de las operaciones de endeudamiento, previo informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en el caso de que la competencia sea de la Comunidad Autónoma, y si se trata de operaciones que en todo caso exigirá autorizaciones, corresponde al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, previo informe, en su caso, de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.

²¹² Véase CORCUERA TORRES, A., Gasto Público y Sostenibilidad, “Comentarios a la Ley de Economía Sostenible”, La Ley, 2011, págs., 97 a 117.

La sostenibilidad presupuestaria²¹³ se define en términos de contribución por parte de las Administraciones Públicas al logro de la sostenibilidad de las finanzas públicas, entendida ésta como la capacidad para financiar los compromisos de gasto presentes y futuros. En este punto, no hemos de perder de vista el objetivo de la Ley de Economía Sostenible, por cuanto define el término “economía sostenible” como el “patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades”²¹⁴. Más en concreto, la sostenibilidad presupuestaria se incardina dentro de uno de los principios generales consagrados en su art. 3, denominado estabilidad de las finanzas públicas, conceptuado como estabilidad en el tiempo de dichas finanzas para contribuir al mejor desenvolvimiento de la actividad económica y el adecuado funcionamiento del Estado.

Se trata, como afirma CORCUERA TORRES²¹⁵, de un principio más económico que normativo, con un evidente carácter programático con una mínima incidencia en la regulación presupuestaria de los entes administrativos públicos.

En esta primera fase, valga la expresión, del principio de sostenibilidad financiera en su vertiente presupuestaria, la obligación por parte de las Administraciones Públicas lo es bajo el aspecto del “deber contribuir” al logro

²¹³ Se destaca que si bien el capítulo correspondiente de la Ley de Economía sostenible se regula como sostenibilidad financiera, respecto a las Administraciones Públicas cambia el calificativo de financiera a sostenibilidad presupuestaria.

²¹⁴ En palabras de PEREZ RON, J.L., “La inseguridad jurídica sostenible”, Quincena Fiscal Aranzadi, num. 15, Pamplona, 2011, parece “más que un texto legal, un mitin de un político en tiempo de elecciones o el sueño de un personaje de un cuento del mundo feliz”. Sin llegar a tal afirmación lo cierto es que el concepto de Economía Sostenible es de difícil comprensión tras una primera lectura.

²¹⁵ CORCUERA TORRES, A., Gasto Público y Sostenibilidad, op. cit.,

de dicho principio. Bajo esta óptica, parece poco probable que una actuación de una entidad local no pueda contribuir al logro de dicho principio, pues cualquier otra interpretación distinta estaría condenada al más absoluto fracaso. De más difícil comprensión es el aspecto objetivo de dicho principio, la capacidad de financiar compromisos de gastos presentes y futuros. Si bajo el concepto de compromiso se contempla la fase de ejecución de disposición o compromiso de gasto recogida en el art.184 del TRLRHL, la capacidad de financiación deriva de la propia existencia, adecuación y disponibilidad del crédito presupuestario exigencia previa a dicho compromiso. Si se trata de una aspiración filosófica que ha de inspirar la ejecución presupuestaria presente y futura, no cabe duda de su carente virtualidad. De ahí que se refiera a la regulación de los gastos plurianuales recogidos en el art. 174 del TRLRHL, o de aquellos gastos cuya duración va a ser continua en ejercicios futuros, por cuanto la firma de un contrato con duración superior al año puede conllevar dichos compromisos de gastos futuros. En este sentido, la antigua Instrucción de Contabilidad recogía dentro de las cuentas de control presupuestario el control de las operaciones de futuro denominadas retención de crédito, autorización y compromiso de gastos futuros, cuya contabilización por ejercicio posterior no sólo ayudaba a la hora de confeccionar los presupuestos futuros, sino que también suponía un mayor control sobre esos compromisos. La actual Instrucción de Contabilidad, si bien no recoge expresamente dichas operaciones, tampoco las prohíbe, por lo que cabe que en virtud de la atribución del Pleno recogida en su Regla 7ª, apartado d), contemplar dichas operaciones con el fin de coadyuvar al cumplimiento del principio de sostenibilidad presupuestaria.

Sin embargo, el desarrollo de dicho principio en el citado precepto obliga no sólo a tener capacidad de atender los compromisos de gastos presentes y futuros, sino a tener una política de racionalización y contención de gasto, conceptos jurídicamente indeterminados, y diríamos aun más, políticamente discrecionales, si bien, ambos conceptos se diluyen por la remisión a los principios de estabilidad presupuestaria, transparencia, plurianualidad y eficacia recogidos en el TRLGEP.

Continúa la regulación de la sostenibilidad presupuestaria en la Ley de Economía Sostenible con el mandato de que las disposiciones legales y reglamentarias, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración y cualquier otra actuación de las Administraciones Públicas han de valorar sus repercusiones y efectos, de cara a la capacidad de poder hacer frente a los compromisos de gasto, presente o futuro que puedan generar, de forma que se garantice la sostenibilidad presupuestaria, y exigiendo una evaluación de todo gasto bajo los principios de eficiencia y simplificación de los servicios prestados, incentivando la productividad del sector público, promoviendo la colaboración entre las Administraciones Públicas para mejorar la eficiencia en la prestación de servicios públicos.

Con este marco de la sostenibilidad presupuestaria en la regulación de la Ley de Economía Sostenible, se aprueba la regulación del principio, ahora sí de sostenibilidad financiera en la LOEPSF, la cuál se vincula, tal como hemos adelantado al volumen de deuda pública según la regulación contenida en su art. 13.

De dicha regulación, podemos destacar tres artículos que disciplinan con ocasión de la sostenibilidad financiera, el nivel de deuda publica:

- El art. 4, cuando define el principio de sostenibilidad financiera.
- El art. 13 , instrumentando dicho principio, y consecuencia de los anteriores,
- El art. 14, titulado “Prioridad absoluta de pago de la deuda pública”.

Veamos dicha regulación.

El sometimiento al principio de sostenibilidad de sus actuaciones viene dirigido, en cuanto a su ámbito de aplicación subjetivo, como viene recogido en el art. 2 de la LOEPSF, a las Administraciones Públicas (sector público administrativo), y las entidades recogidas en el apartado segundo del mismo²¹⁶. Toda su actuación, según reza el citado art. 4, está sujeta al principio de sostenibilidad financiera. Parece, cuanto menos, un “brindis al sol”, pensar tan sólo, que cualquier actuación, por la experiencia que nos otorga el día a día, en el ámbito de una entidad local, haya de estar sujeta a un principio como el que estamos desarrollando. En cualquier caso, veamos cuál es su definición: Capacidad para financiar compromisos de gastos presente y futuros dentro de los límites de déficit y deuda pública (los definidos por la propia LOEPSF y los que se regulen por la Unión Europea). Cuestión primordial para poder marcar una diferencia esencial entre el concepto del principio de sostenibilidad presupuestaria de la Ley de Economía Sostenible y el recogido por la LOEPSF: La capacidad de financiación de gastos presentes y futuros ha de realizarse dentro de los límites de déficit y deuda pública que, a su vez, fija la propia LOEPSF.

Si nos situamos en el plano jurídico-económico de la definición, y más en concreto, en el ámbito presupuestario, la capacidad de financiación nos sitúa en la esfera del estado de ingresos: estos han de servir para financiar gastos presentes y futuros, dentro de los límites de déficit y deuda pública. Por tanto, si profundizamos, aunque sea de manera somera, en dicho principio, lo que nos viene a significar, en primer lugar, es que el presupuesto de una entidad local ha de estar equilibrado, de manera que cualquier gasto tenga cobertura financiera para poder ser realizado, y dicho equilibrio ha de mantenerse a lo largo de todas las modificaciones, y lo que es más improbable, y menos controlable, a lo largo de su ejecución.

²¹⁶ El resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles, y demás entes de derecho público dependientes de las administraciones públicas, no incluidas en el apartado primero de dicho artículo.

En efecto, y situándonos en el ámbito de su ejecución, en el caso de que la liquidación del presupuesto presente remanente de tesorería negativo, habría que acudir a las medidas contempladas en el art. 193 del TRLRHL²¹⁷.

En cualquier caso, parece poco probable que un presupuesto de una entidad local se apruebe incluyendo entre sus previsiones de ingresos una operación de préstamo, pongamos por caso, cuando dicha entidad local haya superado los límites legales que vimos anteriormente, por cuanto los informes del órgano de control interno no podrían soslayar dichas circunstancias, salvo que, como consecuencia de la inseguridad jurídica que provoca la “prórroga” de determinadas disposiciones excepcionales acerca de los límites, se efectúe cuando estén ya elaborados los presupuestos, y obliguen a una reformulación de los mismos.

Por otra parte, cualquier expediente de que se conozca en una entidad local y que conlleve gastos presentes o futuros, deberá ser valorado bajo la óptica de dicho principio: es decir, si el gasto en concreto, de manera directa o indirecta, va a tener financiación en el futuro. De manera directa, si la tiene para el ejercicio actual y se prevé que la va a tener para los sucesivos, y de manera indirecta, en el caso de las inversiones, si éstas van a disponer de financiación para su mantenimiento una vez se incorporen en el inventario de bienes municipal. En este sentido, parece que de nuevo, la planificación presupuestaria ha de ser tenida en cuenta a la hora no sólo de elaborar los presupuestos, sino también cuando se aprueban los correspondientes gastos,

²¹⁷ Reducción de gastos del nuevo presupuesto por cuantía igual al déficit producido, acudir al concierto de la operación de crédito con las condiciones recogidas en el art. 177.5 del mismo cuerpo legal; en defecto de ambas, que el presupuesto del ejercicio siguiente se apruebe con un superávit inicial de cuantía inferior a dicho déficit.

con la inclusión de la estimación que tanto en ingresos y gastos puede reportar determinadas inversiones.

2.2. La instrumentación de la sostenibilidad financiera.

Ahora bien, ¿cuáles son los mecanismos para instrumentar dicho principio?. La respuesta viene recogida en el art. 13 de la LOEPSF²¹⁸.

Una primera lectura del citado precepto nos obliga a excluir del estudio por lo que respecta a las entidades locales, de sus apartados 3 y 4, por cuanto no son aplicables a las mismas. En el primer caso, toda vez que las circunstancias recogidas en el art. 11.3 de la LOEPSF, se refieren exclusivamente al Estado y a las Comunidades Autónomas, circunstancias que exigirán la aprobación de un plan de reequilibrio²¹⁹, y en el segundo, por cuanto se exige tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas que estén autorizadas por Ley para emitir deuda pública o contraer crédito. Hay que recordar que las Entidades Locales pueden emitir deuda pública, si bien tendrán que ser autorizadas por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y bajo las exigencias contenidas en la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y por tanto excluidas de la regulación del apartado 5 del art. 13 de la LOEPSF.

Tal como dijimos, la referencia a la hora de regular la instrumentación del principio de sostenibilidad financiera es al volumen de deuda pública, cuya

²¹⁸ La Disposición transitoria primera de la LOEPSF establece que los límites recogidos en los arts. 11 y 13 con el ritmo de reducción establecido en el mismo, deberán cumplirse en 2020.

²¹⁹ Un supuesto similar en las entidades locales viene recogido en el art. 177.6 del TRLRHL, con ocasión de la regulación de las modificaciones presupuestarias en casos de calamidades públicas o de naturaleza análoga de excepcional interés general.

definición es remitida al protocolo sobre procedimiento de déficit excesivo, que, como vimos en el capítulo segundo de este trabajo, se contiene en el Protocolo nº 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, recogido como anexo al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en el Reglamento (CE) nº 479/2009, del Consejo de 25 de mayo de 2009 relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy Unión Europea).

Por tanto, la referencia deuda pública ha de hacerse bajo el prisma de dicha regulación.

De este modo, el Protocolo nº 12 dispone en su art. 2, que por deuda hay que entender “la deuda bruta total, a su valor nominal, que permanezca viva a final de año, consolidada dentro de los sectores del gobierno general” o lo que es lo mismo, Administración General del Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales y Administración de la Seguridad Social.

Asimismo, el art. 1 del Reglamento citado, en su apartado 5, define la deuda pública como el valor nominal total de las obligaciones brutas del sector “administraciones públicas” pendientes a final del año, a excepción de las obligaciones representadas por activos financieros que estén en manos del sector administraciones públicas.

Incluye las obligaciones de las administraciones públicas en las categorías efectivo y depósitos, títulos que no sean acciones (excluidos los productos financieros derivados) y préstamos (todos estos conceptos conforme al SEC 95). Su valor nominal es su valor facial, o en palabras del “Manual del

SEC95 sobre el déficit público y la deuda pública”, el importe (acordado contractualmente) que las administraciones públicas deberán reembolsar a los acreedores en el momento del vencimiento, puntualizando que los intereses devengados sobre un pasivo, no se contabilizarán en la valoración de dicho pasivo. No se incluyen, por tanto, otras categorías que forman parte de la Cuenta Financiera²²⁰ tales como los derivados financieros, las acciones y otras participaciones, reservas técnicas de seguros y otras cuentas pendientes de cobro/pago.

En otras palabras: en una entidad local habrá que tener en cuenta como expresa el art. 53.2 del TRLRHL, “el volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto y largo plazo” con ocasión de la exigencia o no de autorización para determinadas operaciones de crédito a largo plazo de cualquier naturaleza.

La distribución del porcentaje del 60% del Producto Interior Bruto fijado en el Protocolo nº 12 citado, se reparte, en el caso de las entidades locales, en un 3 % para el conjunto de ellas. Una vez más, y bajo la óptica de la seguridad jurídica y el respeto a la autonomía local, dependemos de un cálculo “extramunicipal”, para poder fijar el límite de endeudamiento, dificultando la planificación presupuestaria exigida, como veremos, en la propia LOEPSF. El límite del 125, 110 o 75 % sobre los derechos corrientes liquidados o devengados, a pesar de las limitaciones que puedan conllevar, es un cálculo que cualquier Administración Local puede realizar sin acudir a datos económicos y macrocontables, siendo más acorde con el principio de seguridad jurídica. Acudir al cálculo en términos nominales del Producto Interior Bruto en la inmensa mayoría de los casos, va a suponer depender de los datos que otras Administraciones Públicas aprueben, dicten u obliguen, por lo que la seguridad jurídica que una entidad local tiene en este ámbito en prácticamente

²²⁰ En el capítulo cuarto se recoge el esquema de la denominada Cuenta Financiera.

inexistente. A mayor abundamiento, el cálculo del límite de deuda en el caso de las Comunidades Autónomas lo es en función de su Producto Interior Bruto Regional, agregado de difícil cuantificación en el ámbito municipal²²¹.

De hecho, si se utilizasen criterios similares a los recogidos en el Acuerdo de las Subcomisión de Régimen Económico, Financiero y Fiscal, de la Comisión Nacional de Administración Local (CNAL), de 22 de mayo de 2012, en relación con la aplicación de la normativa de estabilidad presupuestaria a las liquidaciones de los presupuestos generales de las Entidades Locales correspondientes al ejercicio 2011²²², y los extrapolamos a los límites de deuda se obtendrían los datos siguientes:

En millones de euros

<i>Importes en millones de euros</i> PIB nacional año 2011 (Avance) Fuente: Contabilidad Nacional Trimestral INE	1.073.383
Volumen de Deuda Pública límite para el conjunto de las Entidades Locales	En porcentaje del PIB 3%
	En valores absolutos 32.201,49
Total Ingresos No Financieros consolidados de las Entidades locales según sus liquidaciones de presupuestos correspondientes al último ejercicio disponible.	73.403,29
Porcentaje límite de la deuda pública en relación con los Ingresos No Financieros consolidados aplicable a todas las entidades locales	43,87 %

Lejos, por tanto, del actual 75 % de límite a que anteriormente se hizo referencia.

²²¹ En este sentido, DODERO JORDAN, A., Análisis crítico de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, Ponencia presentada en la Jornada de Trabajo sobre la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, Instituto de Derecho Local, Almería, 14 de junio de 2012.

²²² <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/AcuerdoCNALDéficit2011.pdf>

Sea como fuere, la Administración Pública Local que supere dicho límite no podrá realizar “operaciones de endeudamiento neto”. Se incluye una expresión “endeudamiento neto” de claro contenido económico y sin la correspondiente traducción jurídica: El endeudamiento neto es el saldo entre la operación de pasivo que se solicite, y la amortización de los pasivos anteriores, o lo que es lo mismo, la diferencia entre los capítulos nueve de ingresos y gastos, por lo que podríamos concluir que no podrá realizar una nueva operación de préstamo. Redacción que habría sido más clara a los efectos de cualquier entidad local.

Queda por tanto, definir cómo se distribuye el 3% para cada uno de los más de ocho mil municipios españoles, diputaciones provinciales y otros entes locales pertenecientes al sector administración pública local. Podríamos utilizar criterios tan dispares como el volumen del gasto, que se realizase el cálculo efectivo del Producto Interior Bruto de cada uno de nuestros municipios, o cualquier otro criterio que facilitase dicho reparto. A nuestro entender, y dado que el criterio con el que las entidades locales está familiarizado a la hora de computar volumen de deuda, es el del capital vivo en términos de derechos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio inmediatamente anterior, en términos consolidados, éste ha de ser el punto de referencia a comparar, si bien los capítulos 1 a 5 previamente han de ser ajustados en términos del SEC 95, como vimos. ¿Cuál sea el porcentaje que de dicha ecuación ha de cumplirse?. En tanto en cuanto no se haga un pronunciamiento legal al respecto, proponemos la extrapolación que unos párrafos más arriba se expuso: Comparar el total de ingresos no financieros consolidados con el Producto Interior Bruto del Estado, y sobre la cifra obtenida, aplicar el 3% correspondiente, y el porcentaje obtenido aplicarlo sobre los ingresos no financieros del municipio, diputación o ente correspondiente para obtener el límite de deuda individual.

Y para finalizar el citado artículo, el apartado 5 reproduce casi literalmente, aunque de manera parcial el anterior art. 23 del TRLGEP por cuanto se remite el régimen de autorizaciones recogidos en el art. 53 del TRLRHL, anteriormente citado²²³.

Como colofón al estudio de las sostenibilidad financiera/volumen deuda pública, hay que hacer referencia al art. 14 por cuanto los créditos presupuestarios del capítulo tercero y noveno de gastos en lo que afectan a los intereses y capital de la deuda pública, se han de entender siempre incluidos en los presupuestos, y además no podrán ser objeto de enmienda o modificación mientras se ajusten a la ley de emisión, lo cual contradice, lo dispuesto en el apartado 5 del art. 12 de la propia LOEPSF, con ocasión de la regla de gasto, por cuanto, “los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública”. Por lo que, si fuere de aplicación la regla de gasto, la única manera de poder cumplir con dicha finalidad, sería modificando el capítulo nueve de gastos, y por tanto, alterando las condiciones iniciales fijadas en el correspondiente contrato o póliza de crédito. Junto a ello, si no se incluyeran los créditos necesarios para satisfacer la amortización y pago de gastos financieros de los préstamos vivos de cualquier Administración Local, podría ser objeto de alegación al presupuesto²²⁴.

En efecto, uno de los motivos para poder realizar alegaciones al presupuesto es la omisión del crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones exigibles a la entidad local, en virtud de precepto legal o de cualquier otro título legítimo. Si bien, como entiende DE LA HUCHA

²²³ Si bien, no realiza el distinguo entre municipios del art. 111 y 135 del TRLRHL.

²²⁴ Art. 170.2. b) del TRLRHL.

CELADOR²²⁵, el principio de inclusión presupuestaria no obliga al órgano competente de elaborar los presupuestos a incluir los créditos en el estado de gasto, sino que se establece una presunción iuris et de iure, al decir que siempre se entenderán incluidos, de modo que aunque no se incluyeran, tales créditos se incorporarán a los Presupuestos Generales de la Entidad Local, no pudiendo alegarse la inexistencia de dichos créditos. Si no se incluyeran, por tanto, los créditos total o parcialmente relativos al pago de la amortización y de los intereses en nuestros presupuestos, dichos créditos se incorporarían automáticamente al mismo. El problema surgiría si una vez aprobado dicho Presupuesto se constatará que no existiera crédito suficiente para contraer la obligación correspondiente a una operación de crédito vigente. En este sentido, cabe entender que sería obligatoria la realización de la modificación presupuestaria que habilitara dichos créditos por el propio ministerio de la ley.

Asimismo, el pago (ya no el crédito, ni siquiera el reconocimiento de la obligación), de los intereses y el capital gozarán de prioridad absoluta frente a cualquier otro gasto, postulado que altera “ex lege” cualquier otra prioridad que hubiese sido establecida, en su caso, en el correspondiente Plan de Disposición de Fondos que se hubiere aprobado por la Entidad Local²²⁶. Además, podría darse la circunstancia de que, a pesar de la inexistencia de crédito, pudiera exigirse su pago mediante una operación de carácter extrapresupuestario sin aplicación al presupuesto de la entidad local, o postergando su aplicación a la eventual modificación presupuestaria a que se aludía anteriormente, o incluso a su aplicación en ejercicios posteriores, si dicha aplicación no fuera posible. Por lo que no sería un problema de legalidad, cuya adecuación sería absoluta, sino de poder realizar la contabilización de

²²⁵ En DE LA HUCHA CELADOR, F.: “ El principio de inclusión presupuestaria automática: acotaciones del artículo 135.2 de la constitución”, en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, julio/septiembre, nº 63, 1989.

²²⁶ De ahí que CORCUERA TORRES, A., en “Marco español de planificación presupuestaria, estabilidad y concreción de las medidas”, op.cit. proponga que en lugar de utilizar el término prioridad, se utilice el más acorde de preferencia de las obligaciones derivadas del pago de interés y amortización del capital.

dicho pago, con la correspondiente salida de fondos de la Tesorería Municipal y posterior imputación presupuestaria en su caso. Si dicha imputación no fuera posible, habría que advertirlo, en todo caso, en la Memoria de la Cuenta General. El riesgo es evidente: Si la obligación nace de la Ley, no es preciso dotar de crédito presupuestario para cumplir dichos compromisos. Pero no debemos olvidar, que junto a dicha obligación legal, existe un motivo de nulidad de pleno derecho por inexistencia de crédito, por lo que para no caer en una contradicción del derecho, habría que ineludiblemente aplicarlo al Presupuesto de la entidad local en cualquier caso.

3.- Las medidas de gestión presupuestaria

Dentro de este apartado vamos a estudiar las implicaciones de carácter presupuestario que vienen recogidas en la LOEPSF, y que afectan de lleno a las Entidades Locales. Analizaremos qué es el marco presupuestario a medio plazo, el límite de gasto no financiero, el fondo de contingencia, instituto ya utilizado en la esfera presupuestaria estatal, el destino de lo que la LOEPSF denomina “superávit presupuestario”, y el destino de los nuevos y mayores ingresos, punto éste último al que ya hemos hecho referencia en la denominada Regla de Gasto.

3.1. El Marco Presupuestario a Medio Plazo.

Abre el Capítulo VI, denominado Gestión Presupuestaria, de la LOEPSF, en su art. 29, obligando a las Administraciones Públicas a elaborar un marco presupuestario a medio plazo en el que se enmarcará la elaboración de sus Presupuestos anuales y a través del cual se garantizará una programación

presupuestaria coherente con los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública.

Con carácter previo, y dado que la referencia lo es a la gestión presupuestaria, el mandato recogido en el citado art. 29 va destinado a las Administraciones Públicas, Central, Comunidades Autónomas, Administraciones de Seguridad Social, y también, en consecuencia, a las Corporaciones Locales, pero no a lo que hemos denominado sector empresarial público local.

Se trata, por tanto, de un mandato imperativo por cuanto establece una nueva obligación dirigida a las Corporaciones Locales y cuyo fin es elaborar dicho marco presupuestario.

Con el fin de poder situar jurídicamente este nuevo instituto presupuestario, hemos de acudir a los antecedentes recogidos en la normativa de la Unión Europea, en concreto a la Directiva²²⁷ 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros. De hecho, en su considerando diecinueve, justifica los marcos presupuestarios a medio plazo, por coherencia con los componentes preventivo y corrector del Pacto de Estabilidad y Crecimiento en una adopción de carácter plurianual en la búsqueda del cumplimiento de los objetivos presupuestarios a medio plazo.

La obligatoriedad de establecer dicho marco presupuestario a medio plazo, según dicha Directiva, corresponde a los Estados Miembros, destacando dos notas del mismo: han de ser creíbles y efectivos. Dos conceptos que, lejos de dar solidez a los mismos, lo dejan a merced, más de criterios de carácter

²²⁷ Recordemos que las Directivas de la Unión vinculan a los Estados miembros en cuanto a los resultados u objetivos a obtener, dejando en manos de los mismos los medios para obtenerlos.

político-económico que jurídico. En concreto comprenderán los procedimientos para a medio plazo²²⁸:

- Establecer objetivos presupuestarios globales y transparentes, en términos de déficit, deuda pública y otros indicadores.
- Realizar proyecciones de cada partida importante (falta definir qué es importante y qué no, sin fijar criterios de determinación, cuantitativos o cualitativos de los mismos) de gastos e ingresos.
- Describir las políticas a desarrollar a medio plazo con repercusiones en las finanzas de las administraciones públicas.
- Evaluar la manera en que dichas políticas pueden influir en la sostenibilidad de las finanzas públicas.
- Constatar que las leyes de presupuestos anuales son coherentes con dichas disposiciones del marco presupuestario a medio plazo, y si se desviarán de aquél, cómo ha de ser explicado y motivado.

Si se nos pidiera sintetizar que exige la elaboración del marco presupuestario a medio plazo, sin duda alguna, hablaríamos de planificación y proyección de los Estados Miembros.

Como exigencia de dicha Directiva, se incluyó este artículo en la LOEPSF, que prácticamente reproduce, en sus aspectos básicos al citado art. 9 de la normativa europea, y que en particular supone:

- La exigencia de dicho marco presupuestario a medio plazo, en el que se “enmarcará” la elaboración de los presupuestos anuales (exigencia europea).

²²⁸ El medio plazo se fija en tres años como mínimo.

- La garantía de una programación presupuestaria (concepto de la planificación a que antes aludíamos), coherente con los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública (no hace referencia a la regla de gasto).
- La fijación de un plazo, al igual que ocurre con la Directiva, en un período mínimo de tres años.

El contenido viene desarrollado, no de manera taxativa, en el apartado 2 del art. 29, según el cual el marco presupuestario a medio plazo deberá contener:

- Los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública.
- Las proyecciones de las principales partidas de ingresos y gastos, con su evolución tendencial (basadas en políticas no sujetas a modificaciones, como el impacto de las medidas para dicho período). Este párrafo merece una reflexión: como ya se adelantó más arriba, sería preciso destacar cuales son las principales partidas de ingresos y gastos en una entidad local, bien por el peso que en el global del presupuesto ostentan, bien por la sostenibilidad que de los gastos públicos supongan. A falta de un desarrollo de dicho apartado, lo más prudente sería cuantificar la tendencia de los respectivos capítulos de gastos e ingresos, por la propia evolución recogida en los últimos ejercicios, descontando aquellos ingresos y gastos de carácter excepcional y no habitual derivados del ciclo económico (aspectos recogidos de la propia definición de déficit estructural recogida en la propia LOEPSF). De ahí que haya de ser el Ministerio de Economía y Competitividad el que haya de desarrollar la aplicación de la metodología para el cálculo de las previsiones tendenciales a que hace referencia este punto.

- Los principales supuestos en los que se basan dichas proyecciones de ingresos y gastos. O lo que es lo mismo: justificar dichas proyecciones no en parámetros de carácter político, sino técnico.

La planificación²²⁹ no es una técnica ajena al derecho presupuestario de las entidades locales. De hecho, si bien situado en la esfera de la inversiones, como anexo al presupuesto se puede²³⁰ unir los planes y programas de inversión y financiación que, para un plazo de cuatro años, hayan formulado los municipios, así como el programa financiero (programación presupuestaria en términos de la LOEPSF) que contenga la inversión prevista en cada unos de los cuatro ejercicios, los ingresos por subvenciones, contribuciones especiales, cargas de urbanización, recursos patrimoniales, y otros ingresos de capital que se prevean para dichos ejercicios, y proyección del resto de ingresos previstos en dichos cuatro años. Asimismo, habrá de incluir las operaciones de crédito necesarias para completar la financiación con el desglose de los costes que vaya a generar.

Lo anterior demuestra que la programación y planificación presupuestaria cabía en el ámbito local, al menos en cuanto a su normativa presupuestaria de inversiones. Cuestión distinta es que en la práctica se haya utilizado dicha posibilidad de planificación y se haya aprobado el programa financiero que debiera sustentarlo.

²²⁹ Véase VALENZUELA VILLARRUBIA, I.,: El Régimen Presupuestario de los Entes Locales. El Presupuesto como Instrumento de Gestión y Planificación, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2004, pag. 219: “La planificación implica una actividad o conjunto de acciones dirigidas voluntariamente hacia el logro de un fin preestablecido, con la intención de reducir a la mínima expresión los acontecimientos futuros imprevistos que pudieran interferir en esta actividad”.

Asimismo, FARFAN PEREZ, J.M. y VELASCO ZAPATA, A.: Guía práctica para la planificación presupuestaria de las Entidades Locales: Diagnóstico Económico-Financiero y Planes de Saneamiento, Thomson-Reuters, , 2011, pag. 27: “la planificación financiera implica la anticipación el el tiempo, a posiciones futuras del comportamiento de los recursos financieros”.

²³⁰ No existe obligatoriedad para las Entidades Locales para su elaboración.

Otro aspecto a destacar es qué órgano en las entidades locales puede aprobar el marco presupuestario a medio plazo: a mi juicio, toda vez supone anticipar, aún a grandes rasgos, la evolución de los presupuestos generales de la entidad local de los próximos, al menos, tres ejercicios, debe ser el Pleno de la Corporación el que lo apruebe. Cuestión discutible en el ámbito de los municipios sometidos al título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, por cuanto los proyectos de los presupuestos, y el marco presupuestario no deja de ser un proyecto de los mismos, se aprueban por la Junta de Gobierno Local. Ventajas del primer supuesto es la mayor transparencia que supone la aprobación del marco presupuestario por el máximo órgano de un ayuntamiento o diputación: El Pleno. En contra, no obstante, hay que poner de manifiesto las mayores exigencias procedimentales para los expedientes a aprobar por el Pleno, por cuanto sería exigible dictamen previo de la Comisión Informativa que conociera de los asuntos de la Hacienda Local y posterior debate y aprobación por el Pleno, ralentizando en consecuencia su aprobación. ¿Qué órgano de los anteriores debería aprobarlo?. Priorizando el principio de transparencia, a mi juicio, habría de ser el Pleno de la Corporación el que lo aprobara, y dado que no se dispone nada en la LOEPSF acerca del plazo en el que se debe aprobar dicho Marco Presupuestario, nada obstaculiza que el mismo se aprobara con ocasión de la aprobación inicial del Presupuesto, como puntos diferenciados, y siendo el primero de ellos en el tiempo, el marco presupuestario a medio plazo, y a continuación, la aprobación del presupuesto general de la entidad local.

En el ámbito estatal ya se vienen aprobando los denominados escenarios presupuestarios plurianuales, como exigencia previa a la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, y cuya confección se realiza por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Constituyen la programación de la actividad del sector público estatal con presupuesto limitativo en la que se definirán los equilibrios presupuestarios básicos, la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar a las políticas de gasto, en función de sus correspondientes objetivos estratégicos y los

compromisos de gasto ya asumidos. Los escenarios presupuestarios plurianuales determinarán los límites, referidos a los tres ejercicios siguientes, que la acción de gobierno debe respetar en los casos en que sus decisiones tengan incidencia presupuestaria, estando formado por un escenario de ingresos y otro de gastos.

Por último, para concluir, el propio art. 29 finaliza afirmando que dichos marcos presupuestarios servirán de base para la elaboración del Programa de Estabilidad. Dicho programa es el que España ha de presentar en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, o en su caso en el del Tratado de Estabilidad, Gobernanza y Coordinación Económica. Todo ello hace presagiar que los marcos presupuestarios aprobados por las entidades locales habrán de ser comunicados vía informática, como ya ocurriera con los Planes de Ajuste exigidos en el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, al Ministerio competente, con el fin de integrarse en dicho Programa de Estabilidad.

3.2. El límite de Gasto no Financiero.

Es un nuevo instituto presupuestario que obliga a las Entidades Locales y que viene recogido en el art. 30 de la LOEPSF, por el cual, el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales han de aprobar, en sus respectivos ámbitos, un límite máximo de gasto no financiero, coherente con el objetivo de estabilidad presupuestaria y la regla de gasto, que marcará el techo de asignación de recursos de sus Presupuestos. En el cálculo de dicho límite en el caso del Estado, habrá de excluir las transferencias vinculadas a los sistemas de financiación de las Comunidades Autónomas.

Lo que realmente hace este precepto es hacer extensivo a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales, lo que ya venía recogido para el Estado en el art. 13 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, que tras la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la misma, fue recogido en el art. 12, y así se incorporó al TRLGEP. En concreto establecía que el acuerdo del establecimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria habría de fijar el importe que constituiría el límite máximo de gasto no financiero del Presupuesto del Estado.

La LOEPSF, a diferencia, por tanto del TRLGEP también incluye a las Entidades Locales bajo la obligación de aprobar un límite máximo de gasto no financiero, coherente con el objetivo de estabilidad presupuestaria y la regla de gasto, marcando el máximo de los recursos de sus presupuestos.

Cabe preguntarse, en primer lugar, si esa aprobación supone un acto previo formal antes de la aprobación de sus presupuestos, así como su efectividad práctica. En efecto, la aprobación del límite de gasto no financiero²³¹ implica ni más ni menos que cuantificar los gastos a recoger en el Presupuesto General de la Entidad Local. De hecho, el legislador, consciente o inconscientemente, no ha establecido plazo temporal para dicha aprobación e informe de la misma a los órganos correspondientes al Estado, o en su caso, de las Comunidades Autónomas. Además, las mismas reflexiones que con ocasión del marco presupuestario a medio plazo nos hacíamos con respecto al órgano competente, son perfectamente trasladables a este apartado.

²³¹ Recordemos: Capítulos 1 a 7 de gastos.

¿Cómo ha de calcularse dicho límite de gasto no financiero? En una primera aproximación correspondería a la suma de los capítulos 1 a 7 de gastos²³². Sin embargo, si acudimos a la fórmula de cálculo que realiza el Estado²³³, sobre el mismo hay que hacer los oportunos ajustes para convertir dicha información en términos de SEC 95. Dichos ajustes son contemplados en la parte correspondiente al desarrollo de la capacidad/necesidad de financiación en términos del SEC 95, si bien, como recordatorio, haremos referencia a los mismos: Criterio del devengo de los intereses de la deuda, inversiones realizadas por el método del abono total del precio o mediante contratos de colaboración público privada, las obligaciones contenidas en la cuenta (413), Obligaciones exigibles no imputadas a presupuestos. De este modo, realizado los cálculos oportunos, dado que como ha quedado dicho, la exclusión de las transferencias dentro del sistema de financiación a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales sólo corresponde al Estado.

Por lo que respecta a su efectividad práctica, dado que el límite del gasto viene condicionado por la regla de gasto y por la fijación del objetivo de estabilidad presupuestaria, el margen de maniobra que pueden tener las entidades locales es realmente escaso, por lo que en este ámbito, la autonomía local cede a favor de los intereses generales, y en cumplimiento del objetivo de déficit estructural y de deuda pública del conjunto del estado.

Por último, y como criterio diferenciador con la Regla de Gasto, hay que manifestar que en el primer caso se trata de un porcentaje a aplicar en la variación de gasto computable en los términos analizados, mientras que el Límite de Gasto no Financiero es una cantidad absoluta determinada por las

²³² A diferencia de lo que ocurre con la Regla de Gasto que explícitamente se remite al concepto de empleo no financiero del SEC 95.

²³³ Véase Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, de 24 de julio de 2012.

cantidades previstas presupuestariamente con los ajustes en términos del SEC 95.

3.3. El Fondo de Contingencia.

Se trata de otro de los mecanismos presupuestarios que provienen de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria recogido en su art. 15. De dicha regulación, con el fin de poder situarlo, es preciso destacar los siguientes caracteres:

- Una vez fijado el límite de gasto, dentro del presupuesto del Estado se ha de incluir una sección presupuestaria: la sección 35, programa 929N, “Fondo de ejecución presupuestaria”, aplicación 35.01.929N.500²³⁴.
- Su importe será de un 2 % de dicho límite.
- Su destino es atender a necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado.
- Su fin es financiar, junto con las bajas en otros créditos, las modificaciones presupuestarias: créditos extraordinarios, suplementos de créditos, ampliaciones e incorporaciones de crédito.
- La aprobación de su aplicación corresponde al Consejo de Ministros.

²³⁴ Dotado con 2.322.809 millones de euros en los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2012.

- Ha de emitirse un informe trimestral sobre la aplicación de dicho “Fondo” dando cuenta a las Comisiones de Presupuestos del Congreso.
- No cabe incorporación de remanentes de dicho “Fondo” en ejercicios sucesivos.

Por su parte, el art. 31 de la LOEPSF, hace extensiva la regulación del Estado a las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales del art. 111 y 135 del TRLRHL²³⁵, en el sentido de que han de incluir en sus Presupuestos una dotación diferenciada de créditos presupuestarios que se destinará, cuando proceda, a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el Presupuesto inicialmente aprobado, que puedan presentarse a lo largo del ejercicio, cuya cuantía y condiciones de aplicación se determinará por cada Administración Pública en el ámbito de sus competencias.

En el caso de las entidades locales, hubiera sido más oportuno que se hubiera hecho extensivo a todas ellas, y no tan sólo a las de los arts. 111 y 135 del TRLRHL, por cuanto de este modo se facilitaría a todas ellas los beneficios de este instituto presupuestario a la hora de poder financiar modificaciones presupuestarias.

La obligación consiste en incluir una aplicación presupuestaria, dotación diferenciada de créditos presupuestarios, cuyo fin no es otro que atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el Presupuesto inicialmente aprobado. De dichas características, podemos deducir que:

²³⁵ Municipios capitales de provincia o de comunidad autónoma; asimismo los que tengan población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes. Administraciones provinciales y comunidades autónomas uniprovinciales.

- El Fondo de contingencia, o denominación que las Comunidades Autónomas o las entidades locales obligadas a incluirlo, le otorguen, es una aplicación presupuestaria de gasto, sin ninguna finalidad específica económica o de política de gasto, a salvo la función esencial de servir de financiación de modificaciones presupuestarias. Dado que en los Presupuestos Generales del Estado se incluyen en el capítulo 5 de gastos, denominado “Fondo de Contingencia e imprevistos”, nada empece a que de manera similar se utilice en las Administraciones Locales, dicho concepto económico: (500) Fondo de Contingencia. No obstante, y dado que las entidades locales han de ajustar sus presupuestos a la estructura presupuestaria contenida en la Orden EHA/3565/2008, en tanto en cuanto no se modifique la misma, parece oportuno recoger dicho Fondo de contingencia en el capítulo 2 el siguiente artículo económico: 27 Gastos imprevistos y funciones no clasificadas, por lo que tampoco sería necesario incluir un nuevo capítulo en nuestros presupuestos con las implicaciones, sobre todo, de carácter informático que supone. El problema surgiría ante gastos de carácter discrecional y no previstos de naturaleza de capital, por lo que en puridad, no podrían ser atendidos con el crédito previsto en dicho capítulo 2 de gastos corrientes, salvo que se realice la modificación presupuestaria oportuna, tal como veremos posteriormente.

- A diferencia de lo que ocurría en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria original, no existe un porcentaje mínimo del mismo, sino que será determinado por cada Entidad Local. Esta cuestión generará divergencias entre las distintas Corporaciones Locales, toda vez, si bien se respeta la autonomía financiera que les compete, también es cierto que va a generar distintas opciones para poder interpretar dicho artículo. Nada obstaculiza que se pudiera incluir un porcentaje superior al 50% del presupuesto total, dejando en manos de las futuras modificaciones presupuestarias la asignación definitiva de dicho fondo de contingencia.

Sería, por tanto, deseable que se fijara un límite mínimo, como el 2% fijado en el Estado, para evitar este tipo de utilización del fondo de contingencia privado del control, debate y aprobación que corresponde al Pleno de la Corporación a la hora de aprobar los Presupuestos Generales.

- Su finalidad es financiar modificaciones presupuestarias en las que se den los siguientes condicionantes:
 - Han de ser necesidades de carácter no discrecional²³⁶. Dicho término, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, en su vigésima segunda edición online, acepción segunda, expresa “se dice de la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas”. Por lo que, dicho precepto ha de ser interpretado en el sentido de que las necesidades han de ser de carácter reglado. Qué sea carácter reglado, en el ámbito de las necesidades que puede tener una entidad local, es un concepto jurídico indeterminado, y prácticamente cualquier necesidad puede ser justificada y motivada. No obstante, y en tanto en cuanto se apruebe la modificación de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, anunciada mediante el Anteproyecto de Ley de Racionalización y Sostenibilidad de Administración Local, mediante la cual, bajo la premisa de “una Administración, una competencia”, habría que acudir al

²³⁶ Sobre el Fondo de Contingencia ha habido varias propuestas de los grupos políticos de la oposición de aprobar leyes orgánicas de control del mismo. Como ejemplo reciente de dichas propuestas, véase el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 15 de junio de 2012, bajo la Proposición de Ley Orgánica sobre el control del Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria y la prohibición de utilizarlo para gasto militar.

régimen competencial de las entidades locales regulado en la citada Ley.

- No previstas inicialmente en el Presupuesto, o lo que es lo mismo, las necesidades han de provocar una modificación presupuestaria: ¿cuál de las distintas modificaciones sería la más correcta para dar cobertura presupuestaria a la misma? Toda vez la regulación de la LOEPSF no concreta dicho aspecto, podría ser cualquiera de las contenidas en el TRLRHL: créditos extraordinarios, suplementos de créditos, financiados con la baja por anulación en la correspondiente aplicación presupuestaria del fondo de contingencia, transferencia de créditos entre distintas aplicaciones presupuestarias, ampliaciones de crédito e incorporaciones de remanentes. A nuestro entender, no cabría una generación de créditos, por cuanto no se trata de una financiación no prevista y proveniente de un tercero a financiar junto con la entidad local alguna de sus actividades.
- Lo que no expresa el citado artículo es la manera en que van a operar dichas modificaciones, pues en el Estado, según la concepción inicial, la aprobación de la aplicación corresponde al Consejo de Ministros a propuesta del Ministerio de Hacienda. Si hiciéramos su traslado a una entidad local de las de los arts. 111 (bajo el régimen de gran ciudad o no) o del 135 del TRLRHL, pudiera ser la Junta de Gobierno a propuesta del Concejal de Hacienda. Tampoco dice nada acerca del procedimiento a seguir, toda vez las modificaciones del presupuesto competencia del Pleno, han de seguir los mismos trámites de exposición al público y de aprobaciones que la aprobación del presupuesto, ralentizando, en

muchos casos la ejecución del presupuesto, si bien, prioriza la seguridad jurídica.

En el ámbito de las entidades locales, a nuestro entender, el mejor instrumento que puede recoger la regulación del fondo de contingencia en las mismas, es las Bases de Ejecución del Presupuesto, que, con ocasión de la aprobación del mismo, se han de incluir en el expediente correspondiente, adaptándose, de este modo, a la idiosincrasia organizativa de la propia entidad local, y siendo respetuoso con el principio de autoorganización que les asiste.

3.4. Destino del "Superávit Presupuestario".

Otra novedad respecto a la normativa anterior es el mandato contenido en el art. 32 de la LOEPSF con respecto al destino del superávit presupuestario.

En concreto regula el supuesto de que la liquidación presupuestaria se sitúe en superávit. Cuando esto ocurra, en el caso del Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, éste se ha de destinar a reducir el endeudamiento neto.

Siguiendo a DODERO JORDAN²³⁷, es primordial que la Ley aclare, en aras de una mayor seguridad jurídica, qué se entiende por superávit

²³⁷ Jornada de Trabajo sobre la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, Almería, 15 de junio de 2012.

presupuestario. En efecto, bajo el término superávit en la liquidación presupuestaria podemos contemplar varios supuestos:

- Superávit según el SEC 95, o lo que es lo mismo, Capacidad de Financiación.
- Superávit en el Remanente de Tesorería antes de los excesos de financiación.
- Superávit en el Remanente de Tesorería para gastos generales.
- Cabría añadir un nuevo supuesto que es el de Resultado Presupuestario de carácter positivo, antes y después de los ajustes como manera de fijar el superávit presupuestario.

En ningún caso, salvo el Remanente de Tesorería para gastos generales, un resultado positivo puede suponer una óptima situación financiera real de la Entidad Local. E incluso el Remanente de Tesorería, si no estuviere bien calculado el saldo de dudoso cobro o cualquiera de sus componentes, en términos realistas y prudentes, pudiera incrementar el mismo sin que tuviera una cobertura financiera razonable. Suponiendo, no obstante, que dicho Remanente de Tesorería para gastos generales estuviere bien calculado, no podría utilizarse, ni siquiera para incorporación de remanentes (salvo, a mi juicio, la incorporación de remanentes por gastos comprometidos en el ejercicio anterior), sino que el mismo tendría que utilizarse necesariamente a financiar modificaciones de crédito que aumentasen el capítulo 9 de gastos, “Pasivos Financieros”, con el fin de amortizar anticipadamente deuda, tal como ocurriera con los nuevos o mayores ingresos tal como dijimos a la hora de analizar la Regla de Gasto.

Pero dicha hipótesis se podría sustentar si entendiéramos que el superávit presupuestario se refiere al Remanente de Tesorería. Lo cierto es que la palabra superávit tan sólo se encuentra en el TRLRHL en su art. 193.3, con ocasión de la liquidación del presupuesto con remanente de tesorería negativo, cuando, como medida supletoria ante la no adopción de las medidas de reducción de gastos en el nuevo presupuesto en cuantía equivalente al remanente de tesorería negativo, o de la adopción de una operación de crédito por dicho importe, se contempla la obligación de aprobar el presupuesto del ejercicio siguiente con un superávit inicial de cuantía no inferior al remanente negativo. En efecto, y para el caso de las entidades locales, la LOEPSF, habría utilizado el término más consolidado en el ámbito de las entidades locales del Remanente de Tesorería. Y no lo ha hecho, por cuanto la cuantificación del déficit estructural, de la capacidad/necesidad de financiación y el equilibrio presupuestario ha de hacerse en términos del SEC 95, siendo ésta la interpretación que hemos de seguir. Esta interpretación, sin embargo, no está exenta de problemas²³⁸.

La primera cuestión a plantear, es a la liquidación de qué ejercicio se ha de aplicar. En efecto, la publicación de la LOEPSF se realizó el 30 de abril de 2012 cuando muchas entidades locales ya habían liquidado sus presupuestos. Para evitar situaciones de desigualdad entre las distintas entidades que hubieren liquidado y aplicado dicho superávit y las que no lo hubieren hecho, parece más justo entender que la aplicación de dicho precepto habría de realizarse con ocasión de la liquidación del presupuesto del ejercicio 2012.

²³⁸ En este sentido, véase, ARAGON SANCHEZ, F.: "Gestión económica y administrativa.- Aumento de los controles de la actividad local", La Administración Práctica. Julio 2012, pag. 582.

Desde el punto de vista de la operativa presupuestaria, para poder realizar la reducción del volumen de deuda es preciso que se realice una modificación presupuestaria, y para ello, se necesitan recursos para hacerlo, en el sentido amplio del término. Si existiera remanente de tesorería negativo, no cabría realizar dicha modificación con cargo al mismo, y aún en el caso de que este fuera positivo, y siendo congruente con los ajustes que habría que hacer a los resultados presupuestarios para poder aproximarlos a los criterios del SEC 95, sería necesario cubrir las facturas pendientes de pago y no aplicadas al presupuesto contenidas en la cuenta (413), siendo por tanto, esta concepción más acorde con la finalidad que se contempla en el art. 32 de la LOEPSF para no generar mayor quebranto a las Haciendas Locales.

3.5. El destino de los nuevos ingresos

El apartado 5 del art. 12 de la LOEPSF, al regular la regla de gasto, contiene el mandato indiscutible de destinar íntegramente a reducir el nivel de deuda pública los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto. Por lo que si el ingreso obtenido no hubiere sido previsto, en puridad no sería de aplicación el art. 12.5 citado.

La primera cuestión que nos planteamos en este punto es qué entendemos por ingresos obtenidos por encima de lo previsto, cuando el mismo concepto de previsión está sustancialmente unido con el de Presupuesto. O lo que es lo mismo: si bastan con que dichos ingresos estén reconocidos, o si es también exigible que estén recaudados. Una interpretación coherente con el apartado anterior del citado artículo parece exigir que dichos ingresos estén recaudados, es decir, que estén integrados ya en las arcas municipales. Como apoyatura de este criterio sirva la modificación operada en el art. 53.3 de la LGP por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado

para 2012, en el sentido de exigir en los expedientes de modificación presupuestaria por generación de crédito, que los ingresos se hayan efectuado efectivamente.

Como ya adelantamos, puede suponer que las modificaciones presupuestarias por créditos extraordinarios y suplementos de crédito financiados con nuevos o mayores ingresos recaudados sobre los totales previstos en el presupuesto corriente regulado en el art. 177 del TRLRHL²³⁹, única y exclusivamente se utilicen para incrementar las aplicaciones presupuestarias del capítulo noveno de gastos “Pasivos Financieros”, contraviniendo, en caso contrario, dicho precepto.

La pregunta que surge de dicho mandato es: ¿Qué ocurre si una entidad local contraviene dicho mandato y realiza una modificación presupuestaria de las del art. 177 del TRLRHL financiados con nuevos o mayores ingresos y no destinándola a financiar amortizaciones anticipadas de sus préstamos? Es más, si dicha modificación resulta para satisfacer deudas con proveedores cuyas facturas se encuentran pendientes de reconocimiento de la obligación, dicha modificación, ¿sería nula de pleno derecho?. Esta es una cuestión que la LOEPSF no ha respondido, por cuanto las medidas que se contemplan en el apartado siguiente, no contienen soluciones para el caso de que no se aprueben marcos presupuestarios a medio plazo, que no se aprueben límite máximo de gasto no financiero, que no se incluyan fondo de contingencia en su presupuestos, que el remanente de tesorería para gastos generales (superávit presupuestario en términos de la LOEPSF) o los ingresos superiores a lo presupuestado no se destinan a amortizar anticipadamente deuda. Cuestión que en el desarrollo de la Ley Orgánica debería abordarse si realmente los

²³⁹ El propio art. 177 del TRLRHL y el art. 37 del Real Decreto 500/90, de 20 de abril, exige que en el expediente se acredite, si el medio de financiación son nuevos o mayores ingresos sobre los previstos, que el resto de los ingresos vienen efectuándose con normalidad, salvo que aquellos tengan carácter finalista.

mecanismos presupuestarios contenidos en este apartado de la LOEPSF tienen suficiente peso específico en las entidades locales de cara a un cumplimiento efectivo del objetivo del déficit público del Estado Español.

En dicho sentido se expresa la Disposición Adicional Segunda a la hora de recoger la "Responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho Comunitario". Tal como se ha dicho, los mecanismos presupuestarios recogidos en el Capítulo VI son exigencia de la normativa de la Unión Europea, por lo que si del incumplimiento de dichas obligaciones diera lugar a que España fuera sancionado por las instituciones europeas, la entidad local incumplidora, habría de asumir, en la parte que le fuere imputable (cuestión que como ya ocurriera en el anterior art. 11 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, y en el art. 10.5 del TRLGEP, es de difícil cuantificación en la inmensa mayoría de las entidades locales), las responsabilidades derivadas de dicho incumplimiento, mediante acuerdo del Consejo de Ministros, previa audiencia de la entidad local correspondiente, y utilizando como garantía la compensación o retención, en su caso, de las cantidades que el Estado hubiere de transferir a dicha entidad local.

Es preciso hacer una referencia a la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma Catalana de estabilidad presupuestaria, en concreto a su art. 5 de la Ley 6/2012, de 17 de mayor, por cuanto a la hora de regular el denominado Fondo de Reserva, al recoger el destino del mismo, lo hace en términos potestativos con respecto a la cancelación de la deuda, añadiendo a continuación que otra finalidad puede ser la de evitar nuevas operaciones de crédito, abriendo la puerta, como afirma CORCUERA TORRES²⁴⁰ a la realización de cualquier gasto nuevo financiado con el excedente de los ejercicios en los que los ingresos superen la tendencia los ingresos

²⁴⁰ CORCUERA TORRES, A.: "Marco Español de Planificación presupuestaria, estabilidad y concreción de las medidas", op. cit.

estructurales, con la justificación de que de esa manera se evitan nuevas operaciones de crédito.

4.- Consecuencias del incumplimiento de la LOEPSF

Este apartado, tal como hemos anticipado en el párrafo anterior, es de una importancia vital para la propia virtualidad de la LOEPSF. En efecto: todo el engranaje de la regla de gasto, el nivel de deuda y el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria quedaría vacío de contenido si no tuviera un aspecto sancionador para el caso de incumplimiento.

En este sentido, la LOEPSF ha establecido un esquema similar al del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, disponiendo una faceta preventiva, una correctiva y una coercitiva: la primera de ellas antes de que se produzca el incumplimiento; la segunda cuando se ha producido el incumplimiento; y la tercera ante la pertinaz situación de incumplimiento.

Este esquema era también seguido parcialmente por la anterior normativa de estabilidad presupuestaria. De hecho, el art. 10 del TRLGEP recogía el supuesto de apreciación de un riesgo de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria que posibilitaba al Gobierno de la Nación a formular una advertencia a la Administración que presentara dicho riesgo, dando cuenta, en el caso de las Entidades Locales a la Comisión Nacional de Administración Local. Y es aquí donde surge la primera diferencia con la normativa actual: la advertencia en la normativa anterior sólo funcionaba ante el riesgo de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, cuando

actualmente opera ante el riesgo de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, la regla de gasto o del objetivo de deuda pública. Junto a ello, se incluyen las denominadas medidas automáticas tanto en el supuesto de riesgo de incumplimiento, como cuando se produzca el mismo, con las implicaciones y los problemas de operatividad jurídica que presentan.

Veamos estas fases con la incidencia que para las Entidades Locales tiene cada una de ellas.

4.1. Medidas preventivas

Estas medidas operan antes de que se produzca el incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública o regla de gasto (en este caso tan sólo en el supuesto de la advertencia).

El capítulo IV de la LOEPSF, denominado “Medidas preventivas, correctivas y coercitivas”, formado por tres secciones, respectivamente, es junto al capítulo III, de los más extensos de la LOEPSF, comprendiendo los arts. 18 a 26. Por lo que respecta a las medidas preventivas, contiene unas medidas de carácter automático y la denominada advertencia de riesgo de incumplimiento.

Respecto a las medidas de carácter automático, las mismas se contienen en el art. 18 de la LOEPSF, siendo tan sólo de aplicación a las entidades locales sus apartados primero y segundo, por cuanto el tercero se refiere al sistema de pensiones.

El primer párrafo del art. 18 de la LOEPSF obliga a las Entidades Locales a realizar un seguimiento de los datos de ejecución presupuestaria, mandato que parcialmente ya se incluye en el art. 207 del TRLRHL, que incorpora la obligación dirigida a la Intervención General, u órgano que dirija la Contabilidad Municipal, a remitir al Pleno de la Entidad Local información de la ejecución de los presupuestos y del movimiento de la tesorería por operaciones presupuestarias y auxiliares del presupuesto y de su situación, en los plazos con la periodicidad que el Pleno establezca. El régimen y estructura de dicha información viene recogida en la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local aprobada por Orden EHA /4041/2004, de 23 de noviembre, en sus reglas 105 y siguientes. Y decimos parcialmente, por cuanto el apartado 1 del art. 18 citado exige que se haga un “seguimiento” de dichos datos de ejecución. Qué signifique seguimiento, es una gota más en el vaso de la inseguridad jurídica, por cuanto la información a que antes aludíamos al Pleno de la Corporación ya incluye una proyección de los datos de ejecución. Dicha proyección puede conllevar un incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, lo que obligaría, si acudimos a la segunda parte del citado precepto, a “ajustar el gasto público” para garantizar que cuando se liquide el presupuesto no se produzca un incumplimiento del objetivo mencionado. Cuestión que en la esfera de las Entidades Locales, es harto difícil, por cuanto los ajustes del gasto público obligarían a declarar indisponibles determinadas aplicaciones presupuestarias, y, a nadie se le escapa, el discurso político generado iría en contra del partido gestor del Presupuesto de la Entidad Local, y por tanto, de difícil sostenimiento en dicha esfera, por lo que en la práctica, aún realizada la advertencia por el órgano de control interno, difícilmente podría ser llevado a buen término.

En este apartado no se habla de la regla de gasto, porque, como dijimos, ésta opera sobre todo en la fase de aprobación del presupuesto (limitando el

gasto), y, en su caso, en la fase de ejecución (con el destino de los mayores ingresos a limitar el volumen de deuda pública).

De mayor certeza jurídica, aunque de la misma operatividad en la práctica que la contenida en el apartado primero del art. 18 de la LOEPSF es la recogida con ocasión del volumen de deuda pública por encima del 95 % de los límites del art. 13.1 (recordemos, en el caso de las entidades locales, el 3% del PIB en términos nominales)²⁴¹.

El mandato es claro: superado ese límite no se permitirán operaciones de endeudamiento a la Entidad Local, salvo las de tesorería. No obstante, y de cara a una posible argumentación frente a los gestores políticos de la misma, si no se ha superado el límite del 100%, lógicamente se podría acudir al endeudamiento hasta el mismo, cuando el art. 18 de la LOEPSF prohíbe la concertación de cualquier operación de crédito superado el 95% de dicho límite. ¿Por qué utilizar un límite inferior cuando no se ha llegado al límite máximo? Realmente supone una nueva injerencia en la autonomía local, por cuanto se reduce aún más la capacidad de la entidad local de acudir al endeudamiento, y por tanto, la capacidad inversora de la misma.

Junto a ello, y como tuvimos ocasión de adelantar, la operatividad práctica de la citada medida “automática” puede quedar en entredicho, por cuanto nos encontramos aún en el plano de la prevención, y no de la corrección, por lo que adelantar una medida tan drástica cuando ni siquiera se ha producido una superación del límite, parece, cuanto menos, desproporcionada. Además, surge la duda de quién debe advertir de dicho límite: si se trata del órgano de control interno, de la Intervención General, como bien se sabe, sus informes son preceptivos, pero no vinculantes, por lo que

²⁴¹ Recordemos que hablábamos entonces del 43,87 % según los datos publicados en el ejercicio 2012, por lo que el 95 % sería el 41,68 %.

nada obstaculiza que la Entidad Local, a pesar de los datos que se contengan en dichos informes, puedan continuar sin realizar ajustes al gasto público en el primer caso, o no endeudarse una vez superado el 95 % del límite del 3% del PIB, sin superarlo.

El segundo grupo de medidas de carácter preventivo se denominan en la propia LOEPSF, “Advertencia de riesgo de incumplimiento”.

El riesgo de incumplimiento ya venía regulado en el art. 10 del TRLGEP, que se introdujo mediante Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria. Del mismo modo, y respecto a las entidades locales, se recoge en el art. 18 del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, cuya vigencia, a nuestro entender continúa en aquellos aspectos que no contradiga la LOEPSF.

Pero a diferencia de ambos, el riesgo de advertencia puede provocarse ya no sólo por incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, sino también del incumplimiento del objetivo de deuda pública y de la regla de gasto.

Además, y como diferencia esencial con el anterior régimen en el que no se concretaba el mandato al Gobierno de la Nación, sino que la posibilitaba, el actual art. 19 de la LOEPSF, obliga a formular dicha advertencia, que en la regulación actual, además, ha de ser motivada, y por tanto recoger los elementos de cualquier acto administrativo motivado²⁴².

²⁴² Art. 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, dispone que:

“ 1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

Si bien en el anterior art. 10.1 del TRLGEP no se incluía la audiencia a la Administración protagonista del riesgo, tal trámite estaba previsto en la regulación del art. 18 del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, en su apartado 3, -siendo a mi juicio, aplicable en el caso de las entidades locales dicho precepto por cuanto no contradice la regulación de la LOEPSF-, donde se recoge la motivación y audiencia a la entidad local, si bien en la fase inicial del procedimiento²⁴³, dado que con la notificación del inicio del mismo a la entidad local, ésta “dispondrá de un plazo de quince días hábiles a contar desde la recepción de dicha comunicación para presentar alegaciones, con conocimiento del Pleno de la Corporación”. En dicho plazo, continua el precepto, se puede corregir la situación que hubiera motivado el inicio del procedimiento. Una vez cerrado el procedimiento de alegaciones, se elevará propuesta de advertencia de riesgo o el archivo de las actuaciones, notificándolo a la entidad local correspondiente. En el primer caso, se eleva al Ministro de Economía y Hacienda (recordemos que la regulación es de 2007), si bien, y como dijimos más arriba, el Gobierno no estaba obligado a formular dicha advertencia, cuestión que con la regulación actual sería impensable: si se ha elevado propuesta de advertencia de riesgo, el Gobierno estará obligado a

-
- a. Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.
 - b. Los que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos, reclamaciones previas a la vía judicial y procedimientos de arbitraje.
 - c. Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.
 - d. Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en los artículos 72 y 136 de esta Ley.
 - e. Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia o de ampliación de plazos.
 - f. Los que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa.

2. La motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos selectivos y de concurrencia competitiva se realizará de conformidad con lo que dispongan las normas que regulen sus convocatorias, debiendo, en todo caso, quedar acreditados en el procedimiento los fundamentos de la resolución que se adopte.”

²⁴³ El órgano competente, según el REP, es la Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales, basándose en los informes que las comunidades autónomas que ejerzan la tutela financiera sobre las entidades locales de su territorio hayan emitido en los supuestos recogidos en el art. 18 del citado reglamento.

formularla, por lo que cabe preguntarse para qué sirve el trámite de audiencia y el de alegaciones ante dicha obligación.

De manera similar, en ambos textos, se debe dar cuenta de la advertencia a la Comisión Nacional de Administración Local, siendo que dicha advertencia, ha de hacerse pública para general conocimiento.

En concreto, y con el fin de ilustrar lo anteriormente referido el art. 19 de la LOEPSF regula la advertencia de riesgo de incumplimiento cuando, en el caso de apreciarlo con respecto a los objetivos de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales, obliga al Gobierno a formular, a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, una advertencia motivada a la Administración responsable previa audiencia a la misma. De dicha advertencia se dará cuenta a la Comisión Nacional de Administración Local si se tratara de una entidad local, siendo pública, en cualquier caso, para general conocimiento.

Ante dicha advertencia, la Administración tendrá el plazo de un mes para adoptar las medidas necesarias para evitar el riesgo, que serán comunicadas al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Si no se adoptasen las medidas o el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas apreciara que son insuficientes para corregir el riesgo, se aplicarán las medidas correctivas automáticas, la formulación de un Plan Económico Financiero, y la declaración de créditos indisponibles en la cuantía que corresponda. Lo que nos hace pensar que ha de ser en el momento de aprobación inicial de presupuesto, en sus modificaciones o durante su ejecución cuando se pueda incumplir cualquiera de los tres límites referidos: estabilidad presupuestaria, regla de gasto o volumen de deuda. No tendría sentido realizar la advertencia una vez

liquidado el presupuesto toda vez, no estaríamos en fase preventiva sino ya en la correctiva.

Dichas medidas han de ser comunicadas al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y el mismo habrá de hacer un seguimiento de las mismas: tanto si no se ejecutan como si fueran consideradas insuficientes, se aplicarán las medidas automáticas de corrección, habrá de confeccionarse un Plan Económico Financiero e incluso imponer medidas coercitivas. Cabe preguntarse si cabe que sólo se imponga una de ellas, pero de una lectura literal del precepto, “medidas correctivas prevista en los artículos 20 y 21 y 25, apartado 1.a)”, parece deducirse que habrán de aplicarse las tres simultáneamente, si bien la segunda, sólo se refiere a las entidades del art. 111 y 135 del TRLRHL que hemos mencionado en otros párrafos del presente trabajo.

4.2. Medidas correctivas

El segundo bloque de medidas que se incluyen en la LOEPSF se trata de las medidas correctivas. En este supuesto, ya no nos encontramos en la situación de incertidumbre que supone el riesgo de incumplimiento, sino que se pasa de potencialidad a la realidad. Dichas medidas tan sólo son de aplicación a las entidades locales cuyo ámbito subjetivo viene definido por los arts. 111 y 135 del TRLRHL, si bien, el punto de partida ha de ser la constatación de un incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria o de deuda pública. Constatado el incumplimiento de cualquiera de los límites establecidos sobre estabilidad o deuda pública, provocarán la adopción de las medidas automáticas de corrección que se circunscriben en su ámbito subjetivo a las entidades locales de los arts. 111 y 135 del TRLRHL, y en su aspecto objetivo, a la exigencia de autorización por parte del Estado, o de la Comunidad Autónoma si tuvieran asumida la tutela financiera, para la concertación de

cualesquiera operaciones de endeudamiento a largo plazo que quisieran realizar.

En el ámbito de las Entidades Locales, cabe preguntarse cómo se ha de constatar que existe un incumplimiento del objetivo de estabilidad o de deuda pública. En efecto, y respecto a las Comunidades Autónomas, en el apartado 1 del art. 20 de la LOEPSF, dicha constatación se realiza por el Gobierno a través de los informes recogidos en el art. 17 de la LOEPSF²⁴⁴. No obstante, el apartado 2 omite dicha referencia a los mismos, comenzando con el supuesto de hecho ya constatado del incumplimiento, sin delimitar si se realizan del mismo modo que en las Comunidades Autónomas, o continúa vigente el régimen contenido en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, que en su art. 16 distingue:

- Las entidades locales del art. 111 del TRLRHL a los que se les haya permitido ajustar sus presupuestos al principio de estabilidad presupuestaria como situación de equilibrio o superávit a lo largo del ciclo económico: cuya evaluación corresponde a la Intervención General del Estado.

- Para el resto de las Entidades la evaluación corresponde a su Interventor General que emitirá dicho informe, elevándolo al Pleno. Tal informe es

²⁴⁴ - Un primer informe emitido antes del 15 de octubre por el Ministerio de Hacienda Pública, sobre la adecuación a los objetivos de estabilidad, deuda pública y regla de gasto de la información que en base al art. 27 de la LOEPSF debe contener los Presupuestos de las Administraciones Públicas con el fin de relacionar gastos e ingresos presupuestarios con capacidad o necesidad de financiación. Asimismo, las Corporaciones Locales, antes del 1 de octubre debe enviar información sobre las líneas fundamentales de sus presupuestos.

- Un segundo informe, en este caso por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas que será elevado al Gobierno antes de 1 de abril de cada año sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública de los presupuestos iniciales de las Administraciones Públicas (de la regla de gasto tan sólo se referirá a la Administración central y de las Comunidades Autónomas)

- Un tercer informe, emitido antes de 1 de octubre también emitido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y elevado al Gobierno sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y de la regla de gasto del ejercicio inmediato anterior de todas las Administraciones Públicas.

de carácter independiente a los preceptivos y que se deben emitir con ocasión de la aprobación inicial del Presupuesto General, de las modificaciones por créditos extraordinarios o suplementos de crédito y de la liquidación del presupuesto.

Lo más sensato sería conjugar ambos supuestos, de modo que fuera la Intervención General la que emitiera el informe provisional de constatación del incumplimiento del objetivo de estabilidad pública o de deuda pública, siguiendo los parámetros establecidos por el Gobierno, el cuál, en base al emitido por el órgano de control interno, con las discrepancias, alegaciones y correcciones que estimase oportunas, las incluyera en los informes del art. 17 de la LOEPSF.

Sin embargo, tal como se ha visto, en el supuesto de las Entidades Locales, las medidas correctivas automáticas tan sólo serán de aplicación a las entidades locales de los arts. 111 y 135 del TRLRHL de los que hemos tenido ocasión de hablar en otros puntos del trabajo, y sólo en los supuestos de incumplimiento de estabilidad pública o de deuda pública. Cabe preguntarse cuál es la motivación que ha llevado al legislador a realizar esta nueva exclusión del resto de entidades locales, cuando en pura lógica, las autorizaciones para poder concertar operaciones de crédito, una vez incumplidos los objetivos de estabilidad presupuestaria y/o deuda pública no ha de hacer distinciones si efectivamente quiere conseguirse el objeto de las medidas correctivas.

Las medidas automáticas a adoptar, guardan relación con el endeudamiento. Así las Entidades Locales del 111 y 135 del TRLRHL, precisarán autorización del Estado, o de la Comunidad Autónoma, si ésta tiene atribuida la tutela financiera para poder concertar nuevas operaciones de crédito.

No es de aplicación, a diferencia de lo que ocurre con las Comunidades Autónomas incumplidoras, el apartado 3 del art. 20 de la LOEPSF, respecto a la emisión de informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en el caso de concesión de subvenciones o suscripción de convenios de aquellas con la Administración Central del Estado, cuestión que al menos facilita la concesión de subvenciones o realización de convenios sin el trámite previo de dicho informe favorable en el caso de las entidades locales.

El régimen de autorización de operaciones de endeudamiento no supone una novedad respecto al TRLGEP, por cuanto su art. 23 recoge dicho sistema de manera similar, si bien, la nueva regulación, a diferencia de aquella, recoge también las entidades del art. 135 del TRLRHL. Asimismo, el régimen de autorización anterior afectaba a las entidades del art. 111 del TRLRHL incumplidoras del objetivo de estabilidad presupuestaria, - en el apartado 2 -, respecto a las que estuvieran bajo la vigencia del un plan económico financiero de reequilibrio, en el caso de operaciones de endeudamiento a largo plazo, y respecto, - apartado 3 -, a las incumplidoras que no hayan presentado plan económico financiero, o el mismo no fuere aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda, o en su caso, por la Comunidad Autónoma, precisando autorización para cualquier tipo de operación financiera.

Por tanto, la nueva regulación simplifica los supuestos, incluyendo también las entidades del art. 135 del TRLRHL, y una vez constatado el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria o de deuda pública, será precisa la autorización del Estado o de la Comunidad Autónoma. Cabe preguntarse si dicha autorización es distinta de las que ya existen en el TRLRHL. A nuestro entender, sin perjuicio de que para cualquier autorización sea preciso tener en cuenta el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria, deuda pública o la regla de gasto, los condicionantes previos son distintos, por cuanto con el régimen de la LOEPSF será precisa la adopción de un Plan Económico Financiero, en el supuesto recogido en el TRLRHL cuando se constate la existencia de un ahorro neto negativo, el Pleno ha de

aprobar un Plan de Saneamiento en el que se adopten medidas de gestión, tributarias, financieras y presupuestarias que permitan como mínimo ajustar a cero dicho ahorro neto en un plazo no superior a tres años, cuando dicha exigencia de plan de saneamiento no se exige en el supuesto del exceso del límite de deuda recogido en el TRLRHL, o, en la coyuntura jurídica actual, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En cualquier caso, para que se produzca dicha autorización será preciso que la Entidad Local tenga aprobado un Plan Económico Financiero, el segundo de los mecanismos legales a implementar en una Administración Pública, dentro de la fase correctiva, una vez constatado el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, cuya regulación se recoge en el art. 21 de la LOEPSF.

La primera cuestión que debemos plantearnos es qué es un Plan Económico Financiero, toda vez que la respuesta a esta pregunta nos servirá para configurar todo su régimen jurídico.

En efecto, si el plan económico financiero ostenta las atribuciones correspondientes a una norma jurídica, implica por tanto su vinculación jurídica respecto a su contenido de todas las actuaciones de la Administración Pública, en nuestro caso, las Entidades Locales.

Si tan sólo se trata de una mera proyección al futuro de previsiones y medidas sin ninguna vinculación jurídica, estaríamos ante una actuación vacía de contenido.

Por ello, en nuestra opinión, si realmente se quiere dotar de virtualidad práctica al Plan Económico Financiero, ha de dotársele de la categoría de norma jurídica, que en la esfera municipal sería equiparable a un Reglamento, si bien, no dotado del detalle que muchos de los reglamentos municipales presentan.

Precisamente, tal como veremos, ha de ser el pleno de la Corporación el que lo aprueba, si bien con mayoría simple por cuanto no se especifica mayoría cualificada alguna.

En el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria se contempla en el art. 20 el contenido del mismo con carácter de mínimo:

- Relación de entidades dependientes.

- El Informe de evaluación del incumplimiento del objetivo de estabilidad emitido por el Interventor General o por la Intervención General de la Administración del Estado (entidades del art. 111 a los que a través de la Comisión Nacional de Administración Local, se le haya aprobado ajustar su presupuestos al principio de estabilidad presupuestaria en situación de equilibrio o superávit a lo largo del ciclo económico²⁴⁵)

- Información de ingresos y gastos, a nivel de capítulo, del presupuesto o, en su caso, de la liquidación presupuestaria aprobada con desequilibrio, y las proyecciones presupuestarias de ingresos y gastos del ejercicio o ejercicios posteriores hasta alcanzar el reequilibrio, con un máximo de tres años.

Las proyecciones presupuestarias incluirán, en su caso, las previsiones de inversión y su propuesta de financiación.

Toda esta información se hará a nivel consolidado, realizando, en su caso, los oportunos ajustes de cara a esa consolidación.

- Explicación individual de los ajustes practicados a las previsiones presupuestarias de ingresos y gastos, en cada uno de los años de vigencia del plan, con el fin de dar una traducción en términos de SEC 95.

- Memoria explicativa de las variaciones interanuales en las previsiones de ingresos y gastos, con indicación de las actividades y medidas concretas a adoptar en cada ejercicio y los efectos económicos de las mismas en el propio ejercicio, y en los sucesivos hasta la finalización del plan.

²⁴⁵ Ninguna entidad local ha utilizado esta vía.

- Cualquier otra información relevante que pueda incidir en la consecución del reequilibrio.

Contenido que difiere del actual apartado 2 del art. 21 de la LOEPSF por cuanto exige como contenido mínimo:

- Las causas del incumplimiento del objetivo establecido o, en su caso, del incumplimiento de la regla de gasto.

- Las previsiones tendenciales de ingresos y gastos, bajo el supuesto de que no se producen cambios en las políticas fiscales y de gastos.

- La descripción, cuantificación y el calendario de aplicación de las medidas incluidas en el plan, señalando las partidas presupuestarias o registros extrapresupuestarios en los que se contabilizarán.

- Las previsiones de las variables económicas y presupuestarias de las que parte el plan, así como los supuestos sobre los que se basan estas previsiones, en consonancia con lo contemplado en el informe al que se hace referencia en el apartado 5 del artículo 15²⁴⁶ de la LOEPSF.

- Un análisis de sensibilidad considerando escenarios económicos alternativos.

Cabe preguntarse si realmente existe contradicción entre los elementos recogidos en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria y la LOEPSF. Fijado el criterio, a nuestro entender, de la vigencia del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria en todo aquello que no contradiga lo establecido en la LOEPSF, hay que tener en cuenta que el contenido exigido por la normativa orgánica es de carácter mínimo, por lo que no contradice lo dispuesto en el art. 21 de la LOEPSF el hecho de que se pueda incorporar otro contenido a mayores.

²⁴⁶ Informe que ha de acompañar a la propuesta de fijación de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública, en el que se evalúe la situación económica que se prevé para cada uno de los años contemplados en el horizonte temporal de fijación de dichos objetivos.

En efecto, a salvo la relación de entidades dependientes exigida por el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, encontramos similitud entre la exigencia de la LOEPSF de incorporar las causas del incumplimiento del objetivo establecido, o en su caso, del incumplimiento de la regla de gasto, y el informe de evaluación del incumplimiento del objetivo de estabilidad emitido por el Interventor del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, en el bien entendido que el objeto de dicho informe se extenderá también a la evaluación del cumplimiento del objetivo de deuda y de la regla de gasto.

Si bien, la aplicación de la metodología para calcular la previsión tendencial de ingresos y gastos, tal como dispone la Disposición Transitoria Segunda de la LOEPSF ha de ser aprobada por el Ministerio de Economía y Competitividad, lo cierto es que la similitud de dicha previsión con la exigencia de la información de ingresos y gastos y las proyecciones de los mismos del ejercicio o ejercicios posteriores recogida en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria es evidente.

Por su parte, la inclusión de la descripción, cuantificación y calendario de las medidas incluidas en el plan, con señalamiento de las partidas presupuestarias o registros extrapresupuestarios en que se contabilicen, guarda una semejanza patente con la memoria explicativa de las variaciones interanuales en las previsiones de ingresos y gastos con la indicación de las actividades y medidas concretas a adoptar en cada ejercicio y los efectos económicos de las mismas en los ejercicios de duración del plan, cuyo contenido se regula en el REP.

Por otro lado parte, la explicación de los ajustes practicados en las previsiones de ingresos y gastos en términos de SEC 95 contenido en el REP,

no contradice en término alguno las exigencias de la LOEPSF. Así como la inclusión en el Plan Económico Financiero de las previsiones tendenciales de ingresos y gastos a que se hizo referencia, las previsiones de las variables económicas y presupuestarias, y el análisis de la sensibilidad considerando escenarios económicos alternativos, no son sino complementos necesarios para dar una mejor consistencia de las proyecciones presupuestarias y económicas del plan.

En conclusión, la regulación de los Planes Económico Financieros del REP no sólo no contradice, sino que complementa los aspectos necesarios recogidos para los mismos en la LOEPSF.

Junto a ello, sí que existe una diferencia esencial con respecto al régimen anterior, por cuanto la regulación de la LOEPSF del Plan Económico Financiero contempla un escenario temporal de un año (el anterior era de tres años), tal como dispone el número 1 del art. 21 de la LOEPSF.

La obligatoriedad de su formulación es evidente por los términos empleados, si bien cabe preguntarse, en concreto, respecto del límite de la deuda si se ha producido su incumplimiento, si un año es plazo suficiente para poder recuperar la senda dentro del período establecido. La única manera de hacerlo sería mediante amortizaciones anticipadas, detrayendo recursos de otras aplicaciones presupuestarias, con todas las implicaciones que hemos visto en otras partes del trabajo: posibles comisiones a la hora de realizar el anticipo de amortizaciones unilaterales de préstamos suscritos por operaciones de crédito, modificación unilateral del contrato suscrito con la entidad financiera, falta de atención de otras necesidades fijadas previamente, etc.

Por otra parte, cabe preguntarse quién es el órgano que ha de elaborarlo. Es evidente que el órgano que ha de aprobarlo es el Pleno de la Corporación, pero la LOEPSF nada regula acerca de quién ha de formarlo: en

principio, el órgano natural llamado a hacerlo es el Interventor General de la Entidad Local de que se trate, dado que es el máximo concedor de la estructura económico financiera de la misma. Esta es la tesis que sustentamos: independientemente de que su aprobación se realice por el Pleno de la Corporación, el órgano llamado a elaborarlo es el Interventor General, consideración que no sólo no contradice sino que se apoya en la regulación planteada por el Anteproyecto de la Ley para la Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local cuando propone la inclusión de un apartado 2 y 3 en el art. 213 del TRLRHL, con el establecimiento de la metodología, procedimientos de control, criterios de actuación, cuya aprobación corresponde al Gobierno a propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Por último, el propio art. 21 de la LOEPSF concluye que en los supuestos de que el Estado español se encuentre incurso en un Procedimiento de Déficit Excesivo de la Unión Europea o de otros mecanismos de supervisión europeo, el plan contendrá aquellos otros elementos informativos adicionales que se exijan. Cuestión que por tanto deja la puerta abierta para que en un futuro se le pueda exigir mayor contenido al Plan Económico Financiero.

Ya veremos en un momento posterior cómo reacciona el ordenamiento jurídico para el supuesto de su no aprobación (por el Pleno de la Corporación), o incumplimiento del mismo, con ocasión de las medidas coercitivas. Si bien, y continuando con la tesis de la elaboración del mismo por el órgano de control interno, la LOEPSF nada dice ante la ausencia de elaboración, sólo de la presentación o aprobación del mismo, cierto es que, del mismo modo se ha residenciado en la Intervención Municipal la elaboración del mismo, también será preciso como contrapartida exigir la correspondiente responsabilidad por no cumplir con su cometido, cuestión que afecta al ámbito disciplinario de las entidades locales, materia también recogida en el Anteproyecto de Ley citado, y que supera los límites de este trabajo.

También como apoyo a la tesis sustentada, hay que hacer una referencia sucinta a las medidas concretas que debe contener un Plan Económico Financiero con el fin de que su aprobación vaya dirigida al fin correspondiente de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, deuda pública o la regla de gasto. Realmente las medidas pasan por aumentar los ingresos, para lo cuál no sólo habrá que incrementar la presión fiscal mediante la subida de los mismos, sino sobre todo, fortalecer la inspección fiscal con el fin de poder recaudar más ingresos. Y en la vertiente de los gastos, lógicamente las medidas será la reducción de los mismos, con racionalización y aumento de la eficacia de su realización: racionalización de la plantilla de empleados públicos, control sobre los suministros básicos (electricidad, teléfono, agua ...), reducción o supresión de programas con escasa rentabilidad, a salvo lo de clara incidencia social, ..., en definitiva, y sustentando el criterio fijado en el tan citado Anteproyecto, que la realización de las competencias de las entidades locales vengan con su correspondiente financiación, para lo cual se habrá de fijar unos estándares de calidad de los servicios públicos, los cuales también han de ser controlados por el Interventor Municipal, todo ello en aras de la sostenibilidad financiera de las entidades locales. Y para ello, no sólo es precisa la independencia del órgano de control interno, sino también su permanencia en el puesto.

Si bien el denominado Plan de reequilibrio no es aplicable como anticipamos a las entidades locales, a nuestro entender, con el fin de dar una visión completa de las medidas correctivas contenidas en la LOEPSF, es oportuno dar una pinceladas sobre el mismo.

El Plan de reequilibrio no es sino un Plan económico financiero al que se le añade como contenido, recogiendo las proyecciones para alcanzar el objetivo de estabilidad presupuestaria, la senda²⁴⁷ prevista para alcanzar el objetivo de deuda pública, y un análisis de la dinámica de la misma. Sorprende

²⁴⁷ No se trata de un error. El propio precepto repite dos veces la palabra senda, expresión de mercado tiene económico, y muy utilizada en el argot de los programas financiados por la Unión Europea.

que el énfasis en cuanto a su contenido, si bien recogiendo los aspectos que debe contener el Plan Económico Financiero, se ponga en la deuda, cuando el supuesto de hecho contenido en el art. 11.3 de la LOEPSF se refiere precisamente al déficit estructural provocado por las situaciones anormales previstas en el mismo. No obstante, el art. 11.3 sólo admite esta situación excepcional al Estado y a la Comunidades Autónomas, por lo que las Entidades Locales quedarían fuera de acudir a esta figura particular. Por lo que produciéndose estas circunstancias que obligarían al Municipio a efectuar gastos excepcionales y no previstos en el presupuesto, no podría acudir a esta figura y debería financiarlos con cargo a sus recursos ordinarios, situación harto complicada dado el poco margen que los presupuestos generales de las entidades locales presentan. De hecho, tal como también dijimos, quedaría carente de contenido las modificaciones presupuestarias excepcionales recogidas en el art. 177.6 del TRLRHL, aquéllas que tengan por objeto la habilitación o suplemento de créditos en casos de calamidades públicas o de naturaleza análoga de excepcional interés general, por cuanto, ante la carencia de recursos, la única vía de poder afrontarlos sería mediante transferencia de crédito o bajas por anulación de otras partidas que se considerase prescindibles, punto éste de difícil consideración bajo las circunstancias económicas que se viven actualmente. Queda por tanto que, o bien el Estado, o bien la Comunidad Autónoma, cubrieran dichas necesidades perentorias a cargo de sus presupuestos.

Sea como fuere, la propia LOEPSF regula los plazos de presentación, aprobación y puesta en marcha tanto de los planes económico financiero como de los planes de reequilibrio, así como el órgano encargado de realizarlos en cada fase en su art. 23, recogiendo el inicio del cómputo de los plazos de su presentación ante el órgano competente, un mes desde que se constate el incumplimiento correspondiente, y el plazo máximo de aprobación y puesta en marcha, dos meses para el primero desde su presentación, y tres meses para el segundo, desde la constatación de dicho incumplimiento.

Con el fin de dar una visión de dichos plazos, vamos a distinguir las siguientes etapas o fases:

- Fase de presentación: Máximo un mes desde que se constate el incumplimiento.
- Fase de aprobación: Plazo máximo de dos meses desde su presentación.
- Fase de ejecución o puesta en marcha: No podrá superar los tres meses desde que se constate incumplimiento o las circunstancias que puedan originan un plan de reequilibrio.

Por lo que, prima facie, detectamos una diferencia con respecto al régimen contenido en el art. 22 del TRLGEP, por cuanto respecto a las Entidades Locales, la obligación de aprobación de dicho Plan Económico Financiero era de tres meses, con las consecuencias que la premura de estos plazos conlleva.

En efecto, con la actual regulación, el plazo de tres meses, lo es de presentación, aprobación y puesta en marcha, por lo que supone una aceleración en cuanto a la eficacia del Plan Económico Financiero, y exige un análisis claro de la situación que ha provocado el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria o de deuda pública, aspectos, que sin duda, quien conoce mejor, es, como ha quedado sentado, la Intervención de dicha Entidad Local. En muchas ocasiones, no obstante, formular un Plan Económico Financiero razonable, realista y factible exigirá posiblemente un plazo mayor. Pero la premura exigida por la LOEPSF no da lugar a duda, a diferencia de lo que se establece en el art. 21 del REP, dado que en su apartado 2, segundo párrafo, otorgaba la posibilidad de prórroga de hasta tres meses adicionales, si

se acredite documentalmente que de los avances de liquidación o liquidaciones ya practicadas al resto de entidades afectadas (se refiere a la entidades obligadas a consolidar sus cuentas), se pueda inducir que una vez consolidadas se cumple el objetivo de estabilidad.

Dicho plazo se ve aún más reducido en el supuesto de las Entidades Locales de los arts. 111 y 135 del TRLRHL, por cuanto se exige a las mismas que los Planes económicos financieros sean remitidos al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, o a la Comunidad Autónoma si tuviere competencia sobre tutela financiera de las Entidades Locales, para su aprobación definitiva y seguimiento. En este último supuesto, dicha Comunidad Autónoma deberá remitir información sobre los Planes Económicos Financieros y su aprobación al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

La Comisión Nacional de Administración Local tendrá conocimiento de los mismos. Y como aspecto destacable, aquilata la exigencia contenida en el art. 26 del REP, por cuanto en dicha regulación se exigía que, una vez aprobado el Plan Económico Financiero, se publicase a efectos exclusivamente informativos en el boletín oficial de la corporación, o en su defecto en el Boletín Oficial de la Provincia, obligando, asimismo, a que una copia del plan se halle a disposición del público. En la regulación contenida en la LOEPSF, se exige que a los planes económicos financieros se les de la misma publicidad que a los Presupuestos Generales de la entidad, cuestión que suscita más de una reflexión, por cuanto la publicación de los mismos se realiza en la fase de aprobación inicial, con exposición al público durante quince días, previo anuncio en el Boletín Oficial de la Provincia. Durante dicho plazo de exposición, podrán formularse reclamaciones en los términos del art. 168 del TRLRHL que en su caso, habrá de resolver el Pleno. Y por último, y a efectos de la publicidad, cuando el presupuesto se apruebe definitivamente, se insertará en el Boletín Oficial de la Corporación, o en el de la Provincia resumido por capítulos. Si al

Plan Económico Financiero se le obliga a tener la misma publicidad que los presupuestos, parece indicar que puede haber una fase exposición al público de quince días, con una aprobación inicial y definitiva, plazo que haría prácticamente inviable el cumplimiento de los plazos a que se hacía referencia al principio de este apartado relativo a los plazos y aprobación de los Planes.

De nada serviría la aprobación del Plan Económico Financiero, si las medidas contenidas, las previsiones de ingresos y gastos, el calendario y los cálculos contenidos en los mismos, no se cumplieran. Y la única manera de poder obtener los resultados previstos es realizar un seguimiento exhaustivo de los mismos. Y en este marco se incorpora el art. 24 de la LOEPSF al regular los denominados Informes de seguimiento de los planes económico-financieros y de los planes de reequilibrio. Dichos informes serán elaborados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas con una periodicidad trimestral y su objeto el seguimiento de la aplicación de las medidas contenidas en los planes económicos-financieros, dando traslado de los mismos a la Comisión Nacional de Administración Local.

Tras la lectura del citado precepto, resulta cuanto menos desconcertante en lo que se refiere a las Entidades Locales, que se produzca una distinción entre el régimen general de seguimiento, si vale la expresión, relativa a todas las Administraciones Públicas, Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, y el establecido específicamente para las Entidades Locales del art. 111 y 135 del TRLRHL.

En el primer caso, régimen general, será el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas quien de manera trimestral, emitirá informe sobre el seguimiento de la aplicación de las medidas contenidas en los planes ya sean económico financieros, ya de reequilibrio. Para hacerlos, y como no puede ser

de otra manera, precisarán la información que sea facilitada por la Administración que corresponda.

Si se acreditase una desviación con respecto a las medidas aprobadas, se da audiencia a través de un requerimiento a la Administración correspondiente para que explique dichas desviaciones, aplique las medidas si se verificase que no han sido aplicadas, o incluya nuevas medidas (este supuesto supone una modificación del plan económico financiero aprobado con las implicaciones jurídicas que ello supone). Si en el informe siguiente se siguen detectando desviaciones, se aplicarán las medidas coercitivas que veremos en el siguiente apartado.

Por lo que respecta al régimen específico de las entidades locales del art. 111 y 135 del TRLRHL, el plazo de emisión del informe pasa de los tres meses a los seis meses, y en este caso será emitido por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas o por la Comunidad Autónoma que hubiere aprobado el plan económico, en su caso. Si de dicho informe se dedujera que no se han aplicado las medidas contenidas en el Plan Económico Financiero y dicha inaplicación motivara el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria (por lo que es de pensar que se trataría del segundo semestre del año, una vez realizada la liquidación), sin requerimiento previo de justificación a la entidad local correspondiente, se aplican sin más las medidas coercitivas que se analizan en el punto siguiente de la exposición.

Consecuencia de lo anterior es que las entidades locales no incluidas en el ámbito subjetivo recogido en los citados preceptos de la TRLRHL, seguirían el procedimiento general, con reducción del plazo de emisión del informe, y con audiencia de la entidad local, procedimiento, a mi juicio, excesivo sobre todo en relación con las entidades locales de menor tamaño, por cuanto toda la

tramitación del Plan Económico Financiero y su seguimiento conlleva un mayor aumento de la carga de trabajo para los empleados públicos que prestan sus servicios en ellas, con escasos recursos tanto económicos como humanos, en la mayoría de los casos, por lo que a nuestro entender, en dichos supuestos, sería loable que la normativa sobre el seguimiento y control de los planes económico financieros de estos entes de menor tamaño, se simplificara al máximo, ponderando la incidencia del incumplimiento de sus planes económicos financieros en el contexto social y económico en el que se encuentran los mismos.

Todos estos informes, concluye el precepto señalado, serán publicados para general conocimiento, sin disponer los medios o base de datos que contendrá dichos informes, por lo que sería deseable que se utilizara la vía informática, más en concreto, la denominada Oficina Virtual de las Entidades Locales en la web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

4.3. Medidas coercitivas y de cumplimiento forzoso.

Se trata del último bloque de medidas contenidas en la LOEPSF, recogidas en sus arts. 25 y 26. La propia sección distingue entre las denominadas medidas coercitivas y las de cumplimiento forzoso. Estas últimas ante el incumplimiento persistente de las primeras, cuyo supuesto de hecho para que sean adoptadas puede resumirse como sigue:

- Falta de presentación del Plan Económico Financiero y de Reequilibrio, en su caso. Recordemos que el plazo para hacerlo es de máximo un mes desde que constate el incumplimiento. Por lo que en puridad, si no se hubiese presentado en dicho plazo, podría provocar la aplicación de

las medidas coercitivas que veremos, aun cuando se hubiese presentado y aprobado con posterioridad.

- Falta de aprobación del mismo, en el caso de las Entidades Locales, por el Pleno de la Corporación, y si la misma fuera de las recogidas en los arts. 111 y 135 del TRLRHL por el Ministerio o Comunidad Autónoma.
- Incumplimiento del Plan Económico Financiero, según se recoge en el art. 24 de la LOEPSF, a que hicimos referencia con anterioridad, con la divergencia de procedimientos, general y específico para las tan reiteradas entidades del art. 111 y 135 del TRLRHL.

Las medidas que se relacionan a continuación no exigen que se produzcan de manera sucesiva, sino que cabe que se impongan con el incumplimiento de cualquiera de los supuestos de hecho.

En primer lugar, se deberá aprobar la no disponibilidad de créditos que garantice el cumplimiento del objetivo establecido. Para ello, la Administración incumplidora dispone de 15 días desde el incumplimiento de la presentación del plan económico financiero, de su falta de aprobación o de incumplimiento del mismo,

La no disponibilidad de los créditos, en el ámbito de las Entidades Locales, corresponde al Pleno de la Corporación por exigencia del art. 33²⁴⁸ del

²⁴⁸ 1. La no disponibilidad de crédito se deriva del acto mediante el cual se inmoviliza la totalidad o parte del saldo de crédito de una partida presupuestaria, declarándolo como no susceptible de utilización.

2. La declaración de no disponibilidad no supondrá la anulación del crédito, pero con cargo al saldo declarado no disponible no podrán acordarse autorizaciones de gastos ni transferencias, y su importe no podrá ser incorporado al Presupuesto del ejercicio siguiente.

Real Decreto 500/90, de 20 de abril. Llama la atención que el TRLRHL no contenga un precepto similar si bien recoge este cuando en su art. 173.6, condiciona la disponibilidad de los créditos, en todo caso, a la existencia de documentos fehacientes que acrediten compromisos firmes de aportación, en caso de ayudas, subvenciones, donaciones u otras formas de cesión de recursos por terceros tenidos en cuenta en las previsiones iniciales del presupuesto a efecto de su nivelación y hasta el importe previsto en los estados de ingresos en orden a la afectación de dichos recursos en la forma prevista por la Ley o, en su caso, a las finalidades específicas de las aportaciones a realizar, o a la concesión de las autorizaciones previstas en el artículo 53 del propio TRLRHL. Pero no incluye ninguna referencia al órgano competente para realizarlo, ni su régimen jurídico presupuestario. No obstante, siendo consecuente con la competencia que corresponde al Pleno de la Corporación de la aprobación de los presupuestos de la misma, no es desdeñable desde el punto de vista jurídico que sea el mismo el que, en base a los créditos aprobados, acuerde también su no disponibilidad.

Partiendo de la premisa de la aprobación por el Pleno de la Corporación, en base al artículo citado contenido en una norma de carácter reglamentaria, para su aprobación será precisa la mayoría simple, por cuanto no se especifica ninguna especial. Si no se aprueba por el Pleno de la Corporación dicha no disponibilidad, puede originar el envío de la comisión de expertos a que haremos referencia, y en todo caso, las medidas de cumplimiento forzoso. Puede ocurrir que en muchos municipios, por el juego de las mayorías o minorías en el pleno de la corporación, pueda no llegar a aprobarse dicha no disponibilidad, por lo que parecería oportuno, con el fin de evitar la adopción de medidas más graves, que otro órgano distinto al Pleno, a nuestro entender, la Comisión Especial de Cuentas, y a los únicos efectos del art. 25 de la LOEPSF,

3. Corresponderá la declaración de no disponibilidad de créditos, así como su reposición a disponible, al Pleno de la Entidad.

podiera aprobar la mencionada no disponibilidad, tomando razón en la contabilidad municipal, y emitiendo documento contable de la misma, el Interventor General, o en su caso el órgano a cuyo cargo se encuentre dicha contabilidad.

En segundo lugar, se deberá constituir un depósito con intereses²⁴⁹ en el Banco de España cuya cuantía, en el caso de las entidades locales, viene recogida en la Disposición Final 6ª, y se cifra en el 2,8 por ciento de los ingresos no financieros (recordemos, capítulos 1 a 7 del estado de ingresos). Dicho depósito se convertirá en uno sin intereses, si en el plazo de 3 meses desde su constitución inicial no se hubiere presentado o aprobado el plan, y a su vez, si se persistiera en dicha situación, y transcurrieran otros nuevos 3 meses, el depósito se convertiría en multa coercitiva. Dicha sanción debería ser analizada bajo el prisma de las garantías y principios del procedimiento sancionador, toda vez podemos entender que la constatación de la responsabilidad y tipicidad se circunscribirían únicamente al transcurso del plazo del periodo de tres meses para que de una manera automática, un depósito efectuado como garantía cambiara su naturaleza jurídica por la de una multa coercitiva, sin mayor procedimiento, y conculcando el derecho de defensa que en cualquier procedimiento administrativo corresponde a cualquier ciudadano.

En tercer lugar, si no se aprobara la no disponibilidad de créditos, o aunque se hubiese aprobado, dicha medida no fuere suficiente para garantizar el cumplimiento del objetivo correspondiente, cabe la posibilidad, no obligación, de que el Gobierno envíe una comisión de expertos cuyo fin es valorar la situación económico-presupuestaria de la administración que corresponda. En cualquier caso, la dirección de dicha comisión corresponde al Ministerio de

²⁴⁹ Genera intereses, como cualquier otro depósito bancario. Lo que no define es qué tipo de interés.

Hacienda y Administraciones Públicas. Nada expresa el citado precepto acerca de la composición y competencias de la citada comisión, pero, y en el caso de las Entidades Locales, dicha comisión debería ser integrada por interventores de administración local, por cuanto, como se ha dicho en varias ocasiones, son los mayores conocedores de la normativa contable presupuestaria de las entidades locales.

Nada dice del número de miembros de dicha comisión ni su funcionamiento, sino tan sólo que podrán solicitar la información que estime pertinente, con la correspondiente obligación de facilitarla por parte de la Entidad Local, y que, en este caso de manera obligatoria, deberán presentar una propuesta de medidas, las cuales, junto a sus conclusiones deberán hacerse públicas en una semana (plazo sorprendente, por cuanto si va de fecha a fecha, puede ocurrir que tan sólo disponga de cinco días laborales dicha comisión para emitir las). Dichas medidas son de obligado cumplimiento para dicha Administración. La imposición de estas medidas, tal como veremos en el apartado correspondiente a la autonomía local y seguridad jurídica, cercenan claramente la primera en detrimento de la segunda, por lo que será muy posible que podamos asistir a sucesivos recursos de inconstitucionalidad por dicha regulación.

En cualquier caso, y en tanto no se apliquen dichas medidas, “implementadas” expresa el artículo, no se podrá autorizar ninguna operación de crédito, ni acudir a ningún mecanismo de financiación previsto en la propia Ley Orgánica.

Por otra parte, de la lectura del art. 26 de la LOEPSF, se deduce que para que podamos hablar de medidas de cumplimiento forzoso, los supuestos de hecho en las entidades locales son:

- La no adopción del acuerdo de no disponibilidad de créditos, o ²⁵⁰
- Que el depósito de 2,8% de sus ingresos financieros no se haya constituido (el cual podría haberse transformado "ope legis", en depósito sin intereses, e incluso en multa coercitiva), o,
- La no adopción de las medidas propuestas por la comisión de expertos.

Después del automatismo que a lo largo de toda la regulación las medidas se ha podido percibir, en este caso, se produce un requerimiento que será efectuado por el Gobierno, o por la Comunidad Autónoma con tutela financiera, y si no se atendiera (no se especifica plazo, pero el mismo, dado que no se regula podría ser ampliado sin límite), “adoptará las medidas necesarias para obligar a la Corporación Local al cumplimiento forzoso de las medidas contenidas en el requerimiento”. Cuáles sean estas medidas, no son precisadas por el artículo, por lo que se dejan en la discrecionalidad jurídica sino es en la incertidumbre constitutiva de la inseguridad jurídica. Si la Comunidad Autónoma con tutela financiera no adoptase dichas medidas, sería el Gobierno el que lo haría aplicando el procedimiento del apartado 1 del art. 26²⁵¹, por lo que entraríamos en un bucle de incumplimientos reprochables en diversas instancias sin mayores consecuencias jurídicas.

Por último, y ante la persistencia en el incumplimiento, en el caso de las Entidades Locales, si del mismo supone un incumplimiento del objetivo de

²⁵⁰ El propio precepto utiliza la conjunción "o" para unir los supuestos de hecho, por lo que cabe cualquiera de ellos para la adopción de las medidas.

²⁵¹ Requerimiento al Presidente de la Comunidad Autónoma, y en caso de no atenderse el mismo, el Gobierno adoptará las medidas necesarias, con la aprobación de la mayoría absoluta del Senado, pudiendo dar instrucciones a todas las autoridades de dicha Comunidad Autónoma.

estabilidad presupuestaria, deuda pública o regla de gasto, puede ser considerado como “gestión gravemente dañosa para los intereses generales”, pudiendo procederse a disolver los órganos de la Corporación Local persistente en el incumplimiento, tal como viene recogido en el art. 61 de la Ley 7/85, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local²⁵².

A nuestro entender, la inclusión en el ámbito subjetivo de las medidas coercitivas reguladas en la LOEPSF, a las entidades locales, sobre todo en los supuestos en que dichas entidades tengan un menor tamaño, parecen desproporcionadas por cuanto en múltiples ocasiones los incumplimientos no derivarán de una "presunta" culpabilidad de las mismas, sino por la escasez de medios, sobre todo humanos de que disponen. Hubiera sido el momento, y así parece apuntar el Anteproyecto de Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local²⁵³, de que las Administraciones estatal y de las Comunidades Autónomas arbitraran medidas para solventar y colaborar en la resolución de los problemas que tienen dichas entidades, y no incrementando aún más los que ya tienen, por lo que la propuesta, antes de la "intervención"

²⁵² 1. El Consejo de Ministros, a iniciativa propia y con conocimiento del Consejo de Gobierno de la comunidad autónoma correspondiente o a solicitud de éste y, en todo caso, previo acuerdo favorable del Senado, podrá proceder, mediante Real Decreto, a la disolución de los órganos de las corporaciones locales en el supuesto de gestión gravemente dañosa para los intereses generales que suponga incumplimiento de sus obligaciones constitucionales.

2. Se considerarán, en todo caso, decisiones gravemente dañosas para los intereses generales en los términos previstos en el apartado anterior, los acuerdos o actuaciones de los órganos de las corporaciones locales que den cobertura o apoyo, expreso o tácito, de forma reiterada y grave, al terrorismo o a quienes participen en su ejecución, lo enaltezcan o justifiquen, y los que menosprecien o humillen a las víctimas o a sus familiares.

3. Acordada la disolución, será de aplicación la legislación electoral general, cuando proceda, en relación a la convocatoria de elecciones parciales y, en todo caso, la normativa reguladora de la provisional administración ordinaria de la corporación.

²⁵³ Hacemos referencia a la propuesta contenida en su Disposición Final Séptima cuando propone la posibilidad de que las entidades locales puedan adoptar convenios con la Intervención General del Estado para la realización de actuaciones encaminadas al establecimiento que refuercen la autonomía de los órganos responsables del control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria de las mismas.

por parte del Estado de las entidades locales, mediante su disolución, sería la de poder reconducir, bajo la tutela del Estado o de las Comunidades Autónomas la situación, insistimos, ya precaria de las Entidades Locales. Valga dicha propuesta en el sentido de modificar la LOEPSF y excluir del ámbito subjetivo de las medidas coercitivas a aquellas entidades locales que por su tamaño o por la poca incidencia que las medidas incumplidas generen en el déficit o en el volumen de deuda del conjunto de las administraciones públicas, sea contraproducente la adopción de medidas más graves.

5.- Consecuencias de la LOEPSF en el control interno de las entidades locales.

En este apartado vamos a analizar la implicaciones que en la labor de control interno, fiscalización y contabilidad conlleva la nueva normativa, en comparación con el régimen recogido en el anterior TRLGEP, así como en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria.

Las labores de la Intervención General, vienen recogidas en el TRLRHL, así como en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, y en tanto en cuanto no se desarrolle lo dispuesto en la Disposición Transitoria Séptima, en relación con el régimen jurídico de habilitación de carácter estatal, continúan en vigor los Reglamentos 1174/1987, de 18 de septiembre, de régimen jurídico de los funcionarios de la Administración Local, con habilitación de carácter nacional²⁵⁴, y por el Real Decreto 1732/1984, de 29 de julio, de provisión de puestos de trabajo reservados a funcionarios con habilitación de carácter nacional.

²⁵⁴ Son normas posteriores al Estatuto Básico del Empleado público, de ahí el empleo del adjetivo "nacional".

En concreto, se configuran como funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones Locales, cuya responsabilidad se reserva a funcionarios con habilitación de carácter estatal, la de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación.

La Intervención ejercerá las funciones de control y fiscalización²⁵⁵ interna de la gestión económica y presupuestaria así como la de contabilidad.

La primera de ellas, la de fiscalización y control interno, comprende la fiscalización de todo acto, documento que dé lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico o que pueda tener repercusión financiera o patrimonial, emitiendo el correspondiente informe; la intervención formal de la ordenación del pago y su realización material; la comprobación formal de la aplicación de las cantidades destinadas a obras, suministros, adquisiciones y servicios; la recepción y examen de los justificantes de los obligaciones reconocidas a justificar; la intervención de los ingresos y actos de gestión tributaria; el informe de los proyectos de presupuestos y sus modificaciones; la emisión de informes solicitados por la presidencia o por un tercio de los concejales o diputados o en materias que legalmente exijan una mayoría especial; emisión de dictamen sobre la procedencia de nuevos servicios o reforma de los existentes con la repercusión económica financiera de sus propuestas; las comprobaciones o procedimientos de auditoría interna en los Organismos autónomos y Sociedades mercantiles dependientes.

²⁵⁵ Fiscalizar según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en su 22ª edición es, en una primera acepción, Hacer el oficio de Fiscal, y en una segunda, que aquí nos interesa, la de Criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien, en el bien entendido que la función del Interventor se hace desde criterios legales.

Por lo que respecta a la función de contabilidad incluye la coordinación de las funciones o actividades contables de la entidad local conforme a la Instrucción de Contabilidad correspondiente, así como la preparación y redacción de la Cuenta General del Presupuesto, y su liquidación.

Dichas funciones, por mandato del art. 14 del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, del régimen jurídico de los funcionarios de habilitación de carácter estatal corresponde al puesto de trabajo denominado Intervención. No obstante, la modificación operada en la LRBRL con ocasión de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, introdujo, entre otras modificaciones, el Título X de la LRBRL, dentro del cual, se recoge en su art. 133 como criterio de la gestión económica en los municipios de gran población²⁵⁶, la separación de las funciones de contabilidad y fiscalización de la gestión económico financiera.

Junto a ello, entre las reformas anunciadas por el Gobierno de España se encuentra la modificación del régimen jurídico de las entidades locales, en concreto, la modificación de la LRBRL y del TRLRHL, por lo que es preciso hacer una referencia al Anteproyecto de Ley para la Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, dado que por lo que respecta a la

²⁵⁶ Este precepto a refiere a: Municipios cuya población supere los 250.000 habitantes, Municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes, Municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas y Municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

Los dos primeros supuestos se rigen de manera automática una vez alcanzada la población de referencia; respecto a los dos últimos supuestos, se requiere acuerdo de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas correspondientes a iniciativa de los respectivos ayuntamientos.

incidencia de la LOEPSF en dicha organización, y más en concreto en el papel a desarrollar por la Intervención de los municipios, supone una etapa más en la configuración del órgano de control interno. Por lo que respecta a los principios de la LOEPSF, hace las siguientes referencias:

- Inclusión en el apartado 1 del art. 2 de la LRBRL de la mención del sometimiento a la normativa de estabilidad presupuestaria y financiera como principios que han de presidir la garantía de la autonomía de las entidades locales por la normativa del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- Tratamiento jurídico del ejercicio excepcional de competencias no previstas en la ley por las entidades locales, garantizando la sostenibilidad financiera, con respeto a la normativa de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera
- Regulación específica de la coordinación de las entidades locales, la cual se hará con sometimiento a la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.
- Nueva regulación de las competencias de los municipios en su art. 25, las cuales se determinarán por ley, debiendo evaluar la conveniencia de la implantación de servicios locales, conforme a los principios de descentralización, equilibrio y sostenibilidad financiera, para la cual, dicha ley deberá ir acompañada de una memoria económica que refleje el impacto sobre los recursos financieros de las entidades locales y el cumplimiento de los principios de sostenibilidad financiera y eficiencia del servicio o de la actividad.

- Regulación en el art. 27 del ejercicio de competencias por delegación del Estado y de las Comunidades Autónomas, mediante ley, o de otras entidades locales, mediante acuerdo, siempre que se mejore la eficiencia de la gestión pública, se eviten duplicidades administrativas, y se cumpla la normativa sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. En todo caso, no puede suponer un mayor gasto de las Administraciones Públicas.

- Exigencia a la hora de la suscripción de convenios y la constitución de consorcios, de mejora de la eficiencia de la gestión pública, eliminando duplicidades administrativas y con cumplimiento expreso de la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, no sólo del mismo, sino también de las Administraciones participantes, no pudiendo exigir más recursos que los inicialmente previstos.

- Alusión a la inexistencia de riesgo de la sostenibilidad financiera de las entidades locales en el ejercicio de la iniciativa pública de actividades económicas.

Definido el marco jurídico en que se sitúa las funciones de control interno y de contabilidad, con la excepción de los municipios de gran población, y por lo que respecta a la LOEPSF, cabe describir cuál es la labor que la Intervención General desarrolla en la gestión económica de las entidades locales.

La vía ordinaria de ejercer el control interno, en sus diversas acepciones, es mediante la emisión del correspondiente informe. De hecho, es la manera habitual de advertir, en su caso, los reparos o discrepancias que en la gestión

económica financiera de una entidad local, pueda detectar la Intervención General.

Por lo que respecta al ámbito objetivo del TRLGEP, del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria y del TRLRHL, la emisión de informes por parte de la Intervención General se realizaba en los siguientes supuestos:

- Respecto a la concertación de operaciones de crédito, el art. 52 del TRLRHL contiene el mandato de que para realizarlas previamente deberá informarse por la Intervención, con análisis especial de la capacidad de la entidad local para hacer frente a las obligaciones que se deriven, informe que realmente contempla un análisis de ejecución presupuestaria de ejercicios anteriores en los que se haya cumplido puntualmente o no con las obligaciones de amortización y de intereses de préstamos vivos. Resulta cuanto menos curioso que dicho análisis se haya cristalizado con la modificación de la Constitución Española y con la LOEPSF en una prelación de reconocimiento de las obligaciones y pago de las mismas como tuvimos ocasión de estudiar. Junto a ello, el informe de Intervención analiza el órgano competente así como el cumplimiento de los límites que sobre el ahorro neto y el nivel de endeudamiento se contempla en el TRLRHL, todo ello, bajo el prisma de la estabilidad presupuestaria.
- Asimismo se emitían (y a mi juicio han de seguir emitiéndose) informes con ocasión de la aprobación del presupuesto, sus modificaciones y liquidación, o en su caso, aprobación de la Cuenta General, en los que se analizaba, de manera rudimentaria en los albores de la aplicación de la LGEP, y de manera más detallada posteriormente, el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria. Rudimentaria, por cuanto el análisis se circunscribía a detallar las diferencias entre los capítulos 1 a 7 de ingresos y gastos, sin incluir ningún tipo de ajuste, o bien, con la

advertencia genérica de que cualquier modificación realizada con cargo al remanente de tesorería, desde un punto de vista estricto, supone un incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria.

- El Reglamento de Estabilidad Presupuestaria supuso un hito fundamental en la regulación que, respecto a la estabilidad presupuestaria, se contempla en las entidades locales. En efecto, dicho Reglamento, cuya vigencia, a mi juicio, continúa en aquellos aspectos que no contradicen la LOEPSF, aclaró el papel que la Intervención General debía hacer con respecto al cumplimiento de la estabilidad presupuestaria. De hecho, de manera expresa, se atribuye al Interventor General (no se hace mención de los supuestos de entidades locales del art. 111 cuyo cumplimiento había de hacerse en el ciclo económico), la emisión de los informes con ocasión, y de manera independiente, de la aprobación del presupuesto, de sus modificaciones, si bien en este caso, y según el tenor literal del art 16.2 del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, que se remite el art. 177.2 del TRLRHL, circunscrito tan sólo a los expedientes de créditos extraordinarios y suplementos de crédito²⁵⁷ y de la liquidación. Asimismo, ha de emitir informe de verificación del cumplimiento del Plan Económico Financiero, en los supuestos en que éste haya sido aprobado²⁵⁸.

Si bien ni el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria ni el TRLGEP dispone nada acerca de si el Interventor debe informar el Plan Económico Financiero antes de su aprobación, el propio desarrollo de la función de control interno, en los términos que hemos reseñado, obliga a que el Interventor deba emitir informe favorable o desfavorable del Plan Económico Financiero. Como apoyo a tal afirmación es preciso resaltar lo que con ocasión del denominado

²⁵⁷ Entiendo que el informe ha de ser emitido con ocasión de todas las modificaciones presupuestarias, no sólo en los supuestos de créditos extraordinarios o suplementos de crédito.

²⁵⁸ Por la Comunidad Autónoma, municipios del art. 111 del TRLRHL, o por la propia Entidad Local.

Plan “Montoro”, si bien inicialmente encomendaba al Interventor la elaboración del Plan de Ajuste, posteriormente se modificó el Real Decreto Ley en el sentido de que ha de informar dicho Plan de Ajuste, y no elaborarlo, siendo coherente, a mi juicio, con la funciones del propio Interventor, el cual ha de fiscalizar la gestión económico financiera, y no convertirse en el propio gestor. Esta afirmación, no obstante, si bien es fácil defenderla en el plano teórico, no lo es tanto en la realidad de miles de municipios cuyo personal se circunscribe poco más que al Secretario-Interventor, el cual se convierte, por la vía de los hechos, en fedatario público, interventor, gestor y, en muchas ocasiones, en decisor de los asuntos municipales.

El Anteproyecto de Ley para la racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, junto a la adaptación de muchos de sus preceptos a las directrices de la LOEPSF, contiene una nueva propuesta acerca del órgano de control interno, que bajo dichos parámetros ha de realizar su función. En palabras de su Exposición de motivos, “se fortalece la figura del interventor local y de los funcionarios con habilitación de carácter nacional”, diseñando un escenario en el que se aleja del ámbito de decisión local la gestión del personal funcionario que desempeña las funciones de control interno, recuperando la dependencia funcional de estos funcionarios de la Administración Local. Dejando al margen el resultado final de dicho anteproyecto, lo cierto es que hubiera sido una ocasión inmejorable para efectivamente potenciar la independencia del órgano de control interno a los efectos de desarrollar su función, y más en concreto, en el desarrollo de las funciones que ha de desplegar en aplicación de la LOEPSF. En efecto, el anteproyecto recoge la incorporación de dos preceptos del TRLRHL, el 213 y el 218, con ocasión del control interno y los informes sobre la resolución de discrepancias.

En relación con el control interno, junto a la inclusión explícita dentro de la función interventora de la auditoría de cuentas de las entidades que se

determinen reglamentariamente (si la determinación ha de ser reglamentaria, el precepto puede quedar en este sentido vacío de contenido), se incorporan dos párrafos, que si bien, por un lado, son tendentes a uniformar la labor del control interno en las entidades locales mediante el establecimiento de normas sobre los procedimientos de control, metodología, criterios, derechos y deberes del personal controlador, destinatarios de los informes de control y establecimiento de los estándares de calidad, por otro lado, conlleva el riesgo de que el órgano de control interno sea mero intermediario entre la gestión económico financiera de la Entidad Local y el Ministerio correspondiente, a través de la Intervención General del Estado, mediante la remisión resumida de los resultados de los controles desarrollados según los criterios previamente establecidos.

Junto a ello, poco ayuda a la independencia del órgano de control interno, el hecho de que sea el Interventor el que eleve el informe al Pleno de la corporación de todas las resoluciones adoptadas por el presidente contrarias a los reparos efectuados, pues dicho precepto ya venía recogido en el art. 218 del TRLRHL, y la fijación del Orden del Día de los Plenos, como es sabido, corresponde al Alcalde, no al Interventor, por lo que la inclusión o no de dicho informe, en su caso corresponde el Alcalde o Presidente. Igualmente resulta contradictorio el hecho de que uno de los órganos incoadores de expediente disciplinario a los funcionarios de habilitación de carácter estatal sea el presidente de la Corporación, tal como propone el Anteproyecto, y no solo para incoarlo, sino también para nombrar instructor del mismo y decretar o alzar la suspensión provisional del expedientado, cuestión que a todas luces implica que el fiscalizador puede tener sobre sí la espada de Damocles de la incoación de un expediente disciplinario con suspensión provisional.

Esta es, por tanto, la propuesta para fortalecer al órgano de control interno y que realmente se consiga, como dice la Exposición de Motivos, “el rigor del control de legalidad y financiero de la gestión local”: la independencia

absoluta de cualesquiera órganos de la entidad local objeto de dicho control interno.

Uno de los aspectos que propongo incluir dentro de los procedimientos de control, metodología y criterios de actuación del anteproyecto, es el referido a la sostenibilidad de las inversiones locales. Estamos acostumbrados en nuestras entidades locales a realizar inversiones, en muchas ocasiones cofinanciadas, si no financiadas al cien por cien por otras entidades, que, sin embargo, una vez inauguradas, carecen de la cobertura presupuestaria para su mantenimiento. De ahí que se deba incluir, si realmente se quiere hablar de sostenibilidad de la finanzas públicas locales, junto al informe correspondiente a la inversión de que se trate, un informe técnico que valore los aspectos básicos de mantenimiento que en un futuro pueda conllevar: suministros eléctrico, calefacción, refrigeración, agua, limpieza, gastos de personal, ..., para que el órgano de control interno pueda hacer las proyecciones necesarias y poder analizar si el presupuesto de la entidad local, podrá tener recursos suficientes para cubrir el gasto corriente actual y el futuro. No sólo el establecimiento de estándares de calidad para los servicios prestados por los municipios, sino también para las inversiones de cara a la sostenibilidad presupuestaria.

Asimismo, otra propuesta que se realiza, siguiendo a FUENTES ESCRIBANO²⁵⁹ es la incorporación de técnicas de nueva gestión pública en las entidades locales, tales como la incorporación de un presupuesto enfocado realmente a resultados, con indicadores reales de gestión y alcance de objetivos, comparables con otras entidades locales, el fomento de una auténtica contabilidad de costes, la utilización de un modelo de calidad total en los servicios públicos o la utilización de la rendición de información no

²⁵⁹ FUENTES ESCRIBANO, S. Mejoras en la gestión presupuestaria de las Administraciones Públicas. "Estudios sobre la modernización de la Administración Local: teoría y práctica". El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 2009

financiera a los ciudadanos (denominado “reporting” público). De la citada autora destaco una idea que ya habíamos planteado en la esfera local y es la posibilidad de concertar operaciones de forma conjunta entre varias entidades, con el fin de tener una mayor capacidad negociadora, y mejores condiciones de acceso al crédito.

La tendencia a la hora de controlar el déficit público y el nivel de endeudamiento se dirige casi siempre al estado de gastos, cuando también hay que adoptar medidas en la esfera de los ingresos: Potenciar la inspección tributaria, con un Plan de Inspección Tributario realista, con el desarrollo de su función totalmente independiente de la gestión tributaria y de los órganos políticos, por las mismas razones que para el control interno, se convierte en una pieza esencial a la hora de conseguir dichos fines. Reducir gastos es necesario. Pero la inspección tributaria es imprescindible.

Por último, y con el fin de no abrumar al lector con tantas medidas, es necesario, desde la óptica de los gastos, fomentar y potenciar el Registro de Facturas de las Entidades Locales creado por la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. Dicho Registro se incardina en la Intervención General, u órgano responsable de la contabilidad municipal. No sólo sirve con realizar el requerimiento oportuno o emitir los informes acerca de las facturas que hayan transcurrido más de tres meses desde su acceso a dicho registro, sino que es necesario arbitrar las medidas de modo que dicho registro se depure continuamente, para que, tanto el órgano de control interno, como los propios gestores de las entidades locales, tengan un cabal conocimiento de los gastos que ha de afrontar la Corporación Local. Es decir, que se convierta en un Registro de Facturas activo, y no una mera base de datos pasiva sin mayor trascendencia jurídica.

Entendemos que la labor del Interventor General de las Entidades Locales ha de tener importante papel en el control del cumplimiento de las exigencias que se derivan de la LOEPSF, bien mediante la emisión de informes, bien mediante las propuestas que hayan de aprobar los órganos de las entidades locales. En concreto, a nuestro juicio, la labor del Interventor mediante la emisión de los correspondientes informes debe realizarse con ocasión de:

- La comprobación del cumplimiento de la regla de gasto, tanto en el momento de la aprobación inicial del presupuesto como respecto al destino de los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto para reducir el nivel de deuda.
- La comprobación del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, tanto en la aprobación inicial del presupuesto, como en sus modificaciones, ejecución y liquidación.
- El control del volumen de deuda pública de la entidad local, con la propuesta de las operaciones más ventajosas para la entidad local en aras de la sostenibilidad financiera.
- La emisión de informe sobre la fijación de las líneas fundamentales del Presupuesto de la Entidad Local del ejercicio siguiente, a remitir antes del 1 de octubre de cada año al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- La emisión del informe con ocasión de la aprobación de los marcos presupuestarios.
- El control sobre la fijación del límite de gasto no financiero en términos realistas bajo el prisma del cumplimiento de los objetivos de regla de gastos, estabilidad presupuestaria y volumen de deuda pública.
- La emisión de Informe con el fin de que se utilice el superávit presupuestario para reducir el nivel de deuda pública

- La emisión de informes con ocasión del riesgo de incumplimiento de los objetivos, así como en la adopción de las medidas automáticas preventivas.

Por todo ello, si bien la propuesta del anteproyecto es positiva en el sentido de normalizar el control interno en las entidades locales, normalización que a mi juicio ha de tener en cuenta el volumen de dicha entidad local con aspectos tales como presupuesto y personal dedicado al efecto, lo cierto es que se corre el riesgo de que el órgano de control interno, en aquellas actuaciones exigidas por la LOEPSF relativas al área económica no sólo sea un mero transmisor de la información al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sino que se residencie en los Interventores Generales el control sobre las actuaciones de las entidades locales en las exigencias de la propia LOEPSF, con la independencia y autonomía propias de su función interventora y de control interno.

En este sentido, a nuestro entender, tan importante es la emisión del informe por cada uno de los aspectos que acabamos de referir, como el procedimiento a seguir con el mismo. De hecho, la forma que deben adoptar dichos informes es el de “informe con propuesta de resolución o acuerdo”, de modo que si la Entidad Local quisiera obviar dicho informe, por los motivos que fueren, debería adoptar una resolución o acuerdo específico resolviendo dicha discrepancia y elevándolo dicho asunto, de manera inmediata al Pleno de la Corporación para su conocimiento. Simultáneamente a dicha dación de cuentas, la propuesta que se formula es que dicho informe junto con el acuerdo adoptado discrepando del mismo, se elevara al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas con el fin de que se resolviera en dicha instancia la discrepancia formulada, fijando el criterio a seguir de manera definitiva.

6.- Incidencia de la normativa de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en los principios constitucionales de autonomía local y seguridad jurídica.

6.1. El principio de autonomía local y la LOEPSF

Antes de comenzar a desarrollar la incidencia de la LOEPSF en la autonomía local²⁶⁰, parece oportuno hacer una mínima introducción para situar ésta en el marco constitucional, diferenciándola de la de las Comunidades Autónomas.

Nuestra Constitución al referirse a las Entidades Locales, dispone en su art. 142, consagrando el denominado principio de suficiencia financiera, que Las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán principalmente de tributos y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

A diferencia de lo que ocurre con las Comunidades Autónomas, el art. 142 de nuestro Texto Constitucional no hace referencia específica a la denominada autonomía financiera²⁶¹, sino que, tras recoger el principio general

²⁶⁰ Véase ALARCON GARCIA, G.: Autonomía municipal, autonomía financiera, Civitas, Madrid, 1995.

²⁶¹ Art. 156.1 de la Constitución Española, en relación con las Comunidades Autónomas:

Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

de organización territorial expresado en el art. 137²⁶², el art. 140 recoge el principio básico de garantía constitucional de la autonomía de los municipios, y el 141.2 respecto de las provincias al regular los órganos que tienen encomendado el gobierno y la administración autónoma de las mismas.

Tal como señala CORCUERA TORRES²⁶³ la autonomía reconocida constitucionalmente a los entes locales tiene una intensidad mucho menor que el de las comunidades autónomas, quedando reducida a la suficiencia financiera.

El art. 3 de la Carta Europea de Autonomía Local entiende por ésta “el derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes”.

Dicha autonomía local supone, tal como reconoce ALARCON GARCIA²⁶⁴ un cierto margen de autonomía presupuestaria por cuanto la potestad de las entidades locales de elaborar y aprobar sus presupuestos bajo su exclusiva responsabilidad es una potestad decisoria de las mismas, sin la cual no cabe hablar de autonomía, citando a tal efecto la Sentencia 27/1987, de 27 de febrero del Tribunal Constitucional. Asimismo el propio TRLRHL, continúa con su argumentación, en su Exposición de Motivos con ocasión de la definición de la autonomía financiera local, considera que la misma se traduce en la capacidad

²⁶² El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

²⁶³ CORCUERA TORRES, A., Estabilidad Presupuestaria y Corporaciones Locales: Problemática Jurídica. Revista de Estudios Locales, Mayo 2005, pags, 27 y ss.

²⁶⁴ ALARCON GARCIA, A., op. Cit. Pags 123 a 131

de las entidades locales para gobernar sus respectivas haciendas, cuya manifestación es la libre organización de su gasto. Y como consecuencia de todo ello, no cabe hablar de autonomía política sin autonomía en el gasto.

Por ello, si bien el Estado tiene competencia sobre los principios y objetivos del gasto público de las Entidades Locales por mor de sus competencias exclusivas reconocidas en los apartados 11, 13 y 14 del art. 149.1 de la Constitución Española²⁶⁵, no puede operar de manera absoluta de modo que limite las posibilidades y márgenes de actuación de las entidades locales hasta dejarlas reducidas a la nada.

Junto a ello, cuestión que por otra parte es evidente de la simple lectura y extensión de la Constitución Española regulando unas, -Comunidades Autónomas- y otras, -Entidades Locales²⁶⁶-, percibimos que el grado de autonomía es diferente en el caso de aquéllas frente a éstas, toda vez que, *prima facie*, estas últimas no poseen la potestad legislativa y, por ende, no existe un reducto competencial de manera específica para las mismas en el texto constitucional.

A mayor abundamiento, y partiendo de la premisa de que la autonomía es un concepto jurídico indeterminado que ofrece un margen de apreciación muy amplio (Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero), el propio Tribunal Constitucional ya afirmó que nuestra norma fundamental no garantiza a

²⁶⁵ Competencias exclusivas sobre las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, sobre divisas, cambio, convertibilidad, bases de la ordenación del crédito, banca y seguros y sobre Hacienda General y Deuda del Estado,

²⁶⁶ En este sentido, NAVARRO FAURE, A. "La Ley de estabilidad presupuestaria y la autonomía financiera local, su marco constitucional". Presupuesto y Gasto Público. Nº 30. 2002. p. 134.

las Corporaciones locales una autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios -patrimoniales y tributarios- suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes, pero no que hayan de ser en su totalidad propios. Así lo expresa con toda claridad el art. 142 de la Constitución, antes citado, al decir que las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas, y que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y Comunidades Autónomas. Dado el carácter de concepto jurídico indeterminado y en base y con respeto al principio de pluralismo político consagrado en el art. 1 de la Constitución española, la labor del Tribunal Constitucional es fijar unos límites cuya inobservancia constituiría una negación del principio de autonomía, pero dentro de los cuales las diversas opciones políticas pueden moverse libremente.

En este sentido, la doctrina fijada por el Tribunal Constitucional (en la citada STC 4/1981, de 2 de febrero) afirma que la autonomía no es soberanía, que hace referencia a un poder limitado, y que en cualquier caso, este principio no puede oponerse al de unidad.

Tal como adelantamos, la autonomía que la Constitución garantiza lo ha de ser en función del respectivo interés, cuestión harto difícil en numerosas ocasiones, dado que habrá que estar al examen de cuál es el interés afectado (estatal, autonómico, local) predominante que justifique una competencia exclusiva en el orden decisorio. Y ha de ser la Ley la que concrete el principio de autonomía de cada tipo de entes, de acuerdo con la Constitución. En cualquier caso, añade el Tribunal Constitucional, como consecuencia del principio de unidad y de la supremacía del interés de la Nación, el Estado queda colocado en una posición de superioridad y por derivación, cabe la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias de las entidades locales.

Hecha esta primera aproximación al problema que plantea la autonomía local en el plano económico-financiero, el planteamiento a que hemos de dar respuesta en este apartado es si la LOEPSF, vulnera o no la autonomía financiera en los términos fijados por el Tribunal Constitucional²⁶⁷.

Las posturas respecto a dicho planteamiento básicamente se reducen a los que defienden que la suficiencia financiera de las entidades locales ha quedado mermada con la citada Ley²⁶⁸, y los que propugnan que por encima de la suficiencia financiera prima el interés general²⁶⁹ y el cumplimiento de los pactos internacionales firmados por el estado español. En un momento posterior mostraremos la doctrina que con ocasión de los recursos de inconstitucionalidad presentados por diversas Comunidades Autónomas a la normativa original sobre estabilidad presupuestaria fija el Tribunal Constitucional con sentencias relativamente recientes.

La LOEPSF, fija el título competencial en el art. 135 de la Constitución Española que ya tuvimos ocasión de estudiar, a diferencia de la LGEP que en el párrafo primero de la Disposición Adicional segunda, hacía referencia al carácter

²⁶⁷ PASCUA MATEO, F., “Las nuevas leyes de estabilidad presupuestaria: Aspectos formales y materiales”. Revista de Administración Pública. Nº 158. 2002. p. 147.

²⁶⁸ BOSCH FERRER, F., “Estabilidad Presupuestaria y Haciendas Locales (1) Un problema sobrevenido”. Revista de Estudios Locales. Nº 64. 2003. p. 19

Asimismo, VILDA GARCIA, E. “Los principios rectores del pacto de estabilidad y crecimiento aplicables a todas las Administraciones del Estado Español a través de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Nº 21. Madrid. Nov. 2004.

²⁶⁹ Desde este punto de vista: CANSINO, J. M. Y SANCHEZ A. “Las Haciendas Locales: Consecuencias específicas de la normativa sobre estabilidad presupuestaria”. Presupuesto y Gasto Público. Nº 33. 2003. p. 25

básico de la ley, con excepción del capítulo destinado al “Equilibrio presupuestario del sector público estatal”, y todo ello sobre la base de las competencias contenidas en los puntos 13º y 18º del art. 149.1²⁷⁰. Por su parte, el segundo párrafo hacía mención al carácter exclusivo de las competencias sobre la base de las cuales se aprueba dicha Ley: en concreto el art. 149.1. 11ª (Sistema monetario; divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación del crédito, banca y seguros) y 149.1.14ª (Hacienda General y Deuda del Estado).

En cualquier caso, en fecha 31 de julio de 2002 se planteó ante el Tribunal Constitucional “Conflicto en defensa de la autonomía local frente a la Ley 18/2001, de 12 de diciembre”, y todo ello amparándose en el art. 75 bis y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. No es el momento ahora de entrar en los requisitos exigidos por dicha norma orgánica respecto al procedimiento señalado²⁷¹. La cuestión es que dicho conflicto planteado por el

²⁷⁰ En concreto estos preceptos establecen:

“Las Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica”.

“Las Bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas”

²⁷¹ Los requisitos vienen referidos por una parte a la legitimación, por lo que pueden presentar este conflicto en defensa de la autonomía local:

- El Municipio o provincia destinatario único de la Ley.
- Un número de municipios que supongan al menos un séptimo de los existentes en el ámbito territorial de aplicación de la disposición con rango de ley, y representen como mínimo un sexto de la población oficial del ámbito territorial correspondiente.
- Un número de provincias que supongan al menos la mitad de las existentes en el ámbito territorial de aplicación de la disposición con rango de ley, y representen como mínimo la mitad de la población oficial.

Por lo que respecta al procedimiento, los acuerdos de los plenos de las entidades locales que pretendan acceder a este procedimiento especial, han de ser aprobados con el voto favorable de la mayoría absoluta del número legal de miembros de las mismas.

A continuación, y antes de plantear el conflicto, deberá solicitarse dictamen, preceptivo pero no vinculante, del Consejo de Estado u órgano consultivo de la correspondiente Comunidad

Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Lleida y 1.183 municipios más en el ámbito de la Federación Española de Municipios y Provincias, fue inadmitida por no alcanzarse el número mínimo de municipios requerido (Auto del Tribunal Constitucional 418/2003, de 16 de diciembre)²⁷². Formulado Recurso de súplica ante dicho Auto, el Pleno del Tribunal Constitucional desestimó el mismo mediante Auto 46/2004, de 10 de febrero.

Antes de referirnos a los criterios sustentados por el Tribunal Constitucional en las recientes sentencias resolutorias de los recursos de inconstitucionalidad presentados por diversas Comunidades Autónomas, es preciso hacer una referencia a la jurisprudencia constitucional anterior que apoyen la cuestión planteada, y más en concreto a los eventuales límites que el Estado puede fijar para que las entidades locales puedan acudir al endeudamiento como vía de financiación.

La Sentencia del Tribunal Constitucional antes citada de 24 de febrero de 1.981, si bien referida a la Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local, en concreto a la base 34.2, por la que regula el régimen de autorización de las operaciones de crédito que superen o no el porcentaje que periódicamente fije el gobierno, afirma que la Constitución establece en su art. 133.4 que “las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”. Según este precepto, la Constitución remite en blanco al legislador la posibilidad de limitar la asunción de obligaciones financieras por parte de las administraciones públicas entre las que, obviamente, están comprendidas las entidades locales, concluyendo que

Autónoma, según que el ámbito territorial al que pertenezcan las Corporaciones Locales corresponda a varias o a una Comunidad Autónoma (si este no existiera, le corresponderá al Consejo de Estado).

²⁷² Véase PULIDO QUECEDO, M., “Primeros pronunciamientos del TC sobre el Conflicto en defensa de la autonomía local contra leyes estatales (Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria”. Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional num 4/2004. Pamplona, 2004.

no puede afirmarse que la citada Base se oponga a la Constitución. Como consecuencia de todo ello, hemos de afirmar, siguiendo dicha doctrina, que es el legislador ordinario el que ha de fijar y limitar en su caso en la esfera que analizamos las competencias locales. A ello hay que añadir que la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, Ley 7/85, de 2 de abril, en su art. 25.3 dispone que “Sólo la Ley determina las competencias municipales en las materias enumeradas en este artículo, de conformidad con los principios establecidos en el artículo 2”²⁷³.

La Sentencia 57/1983, de 28 de junio del Tribunal Constitucional, si bien referido al Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre (ya derogado), hace referencia al régimen de autorizaciones a las Entidades Locales de las operaciones de crédito a concertar. En este caso se trata de un conflicto positivo de competencia planteado por el Consejo Ejecutivo de la Generalitat de Catalunya. En este conflicto de competencia se plantea si el régimen de autorizaciones realizado por la Administración Central (Ministerio de Hacienda) a través de sus órganos periféricos contraviene la competencia recogida en el art. 48.1 del Estatuto catalán sobre tutela financiera de los entes locales²⁷⁴. En este punto, la sentencia analizada acoge la doctrina de la de 2 de febrero de 1981, por cuanto considera que la fijación de unos límites al endeudamiento de

²⁷³ 1. Para la efectividad de la autonomía garantizada constitucionalmente a las entidades locales, la legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas, reguladora de los distintos sectores de acción pública, según la distribución constitucional de competencias, deberá asegurar a los Municipios, las Provincias y las Islas su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que proceda en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la entidad local, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos.

2. Las leyes básicas del Estado previstas constitucionalmente deberán determinar las competencias que ellas mismas atribuyan o que, en todo caso, deban corresponder a los Entes locales en las materias que regulen.

²⁷⁴ 48. 1. Corresponde a la Generalidad la tutela financiera sobre los Entes Locales, respetando la autonomía que a los mismos reconocen los artículos 140 y 142 de la Constitución y de acuerdo con el artículo 9.8 de este Estatuto.

los Entes locales es compatible con la autonomía local. Desde este planteamiento, cabe diferenciar dos aspectos de la materia:

- 1) Si las operaciones locales de crédito, en cuanto a la apelación al crédito se insertan en la esfera de las entidades locales, y por tanto dentro del ámbito de la tutela financiera de las mismas, por lo que la competencia correspondería a la Comunidad Autónoma, o

- 2) Si es más propio, desde el análisis competencial, verlas en el área de la ordenación del crédito, competencia exclusiva del Estado.

En uno y otro caso, al no definirse en estas materias una exclusividad competencial, el objetivo es determinar a quien compete, Estado o Generalidad, la autorización de las operaciones de apelación al crédito por encima del techo de endeudamiento establecido.

La autorización es una técnica en la que, según se vea desde la preservación de unos u otros intereses, se destacará el aspecto de tutela del Ente local en un área de relación de Administración del Estado o de la Administración autonómica con la Administración local, o el aspecto del control del crédito y el equilibrio financiero. Cuando se habla de crédito local, se está utilizando en su sentido económico financiero, como operación crediticia a la que el adjetivo local da sentido para referirse a las formas de apelación de las entidades locales al crédito y a su régimen desde el ángulo del sujeto demandante de crédito. El crédito se ha situado y se sitúa en la actualidad en el marco de la legislación local, y por lo que respecta a las autorizaciones superiores, en el marco de la relación Administración del Estado y Administración local, que ahora tiene que verse desde la realidad constitucional,

de modo que a la Comunidades autónomas se les respeten las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución.

El sistema de control del endeudamiento está integrado por una fijación general del techo de endeudamiento y por una técnica de autorización singular cuando se excede de dicho techo, sirviendo tal autorización al control del recurso al crédito, de modo destacado, aunque no único, por las consecuencias que en el conjunto de la economía y en el equilibrio financiero pudieran generarse de una desordenada apelación al crédito y de un endeudamiento local excesivo. En este punto, afirma el Tribunal Constitucional, ha de atribuirse a la autoridad que tiene la responsabilidad del equilibrio económico la competencia para autorizar o no una operación de crédito que supone superar el techo normal de endeudamiento, siendo invocables los títulos competenciales del art. 149.1.11^a y 13^a²⁷⁵.

La Sentencia 233/1999, en su fundamento jurídico 21, aborda el examen de los preceptos contenidos en el capítulo VII del Título primero de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, actual TRLRHL. En este punto, y acogiendo lo afirmado por el mismo Tribunal en la sentencia 214/89, en su fundamento jurídico 3^o, manifiesta que las leyes básicas son las que deben decir qué competencias corresponden en una materia compartida a las Entidades locales por ser ello necesario para garantizarles su autonomía (arts. 137 y 140 de la Constitución). Ello no asegura que la ley básica estatal y sectorial, ..., que tal cosa disponga sea, sin más constitucional, porque si excede de lo necesario para garantizar la institución de la autonomía local habrá invadido competencias comunitarias y será por ello inconstitucional, correspondiendo en último término al propio Tribunal ponderar, en cada caso, si las competencias de ejecución atribuidas a los Entes locales son o no necesarias para asegurar su autonomía.

²⁷⁵ 149.1.11: Sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación del crédito, banca y seguros.

149.1.13: Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.

La STC 48/2004, de 25 de marzo, como resolución a las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas 268/1998, 3225/1995, 3671/1998 y 3730/1998, promovidas por el Tribunal Superior de Justicia de la Generalitat Catalana por supuesta inconstitucionalidad del art. 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/1987, de 4 de abril, en relación con la disposición adicional primera de la Ley 15/1990, de 9 de julio de ordenación sanitaria, y en relación con el artículo único de la Ley del Parlamento de Cataluña 26/1991, de 13 de diciembre, de transferencias de competencias de las Diputaciones provinciales a la Generalidad y a los Consejos comarcales en materia de servicios y asistencia social, aborda, entre otras materias, el régimen de autonomía financiera de las entidades locales.

La autonomía de que gozan los entes locales en el ámbito económico tiene claramente dos aspectos: la vertiente de los ingresos y la de los gastos. Por lo que a la primera respecta, en virtud del art. 142 de la Constitución, la autonomía local presupone la existencia de “medios suficientes” para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las corporaciones locales.

Es pues el principio de suficiencia de ingresos y no el de autonomía financiera el que garantiza la Constitución española en relación con las haciendas locales, suficiencia de medios que, como hemos señalado, constituye el presupuesto indispensable para posibilitar la consecución efectiva de la autonomía constitucionalmente garantizada²⁷⁶. El principio de autonomía, continúa el Tribunal, ofrece una vertiente económica importantísima, ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines. La autonomía de los entes locales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la

²⁷⁶ STC 96/90, de 24 de mayo.

plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas²⁷⁷.

En la vertiente de los gastos, continúa el Tribunal Constitucional, no hay inconveniente alguno en admitir que la Constitución en su art. 142 (si bien respecto a las provincias, pero la doctrina es predicable de cualquier entidad local) implícitamente y en conexión con el art. 137 de la Norma suprema consagra además del principio de suficiencia de las haciendas locales, la autonomía en la vertiente del gasto, entendiendo por tal la capacidad genérica de determinar y ordenar, bajo la propia responsabilidad, los gastos necesarios para el ejercicio de las competencias a que se refiere. Esto entraña al menos dos exigencias: en primer lugar, la plena disponibilidad por las corporaciones locales de sus ingresos y, en segundo lugar, la capacidad de decisión sobre el destino de sus fondos, también sin condicionamientos indebidos.

Ahora bien, no implica que ninguno de los otros niveles de gobierno, Estado, Comunidades Autónomas, pueda tener la mínima incidencia o afectación, dado que en relación con la autonomía local en su vertiente económica, lo que la Constitución veda de una forma terminante y sin excepciones no es sino el menoscabo del núcleo esencial o reducto indisponible de la institución, estrictamente, de donde se infiere que la autonomía en el ámbito económico, y concretamente en la vertiente del gasto, de la que gozan los entes locales puede ser restringida por el Estado y las Comunidades Autónomas pero siempre que dicha restricción se lleve a cabo dentro de los límites establecidos en el bloque de la constitucionalidad.

²⁷⁷ STC 104/2000, de 13 de abril.

Es el momento de hacer referencia a las recientes sentencias del Tribunal Constitucional sobre la LGEP y su Ley Orgánica de acompañamiento. Como recordaremos, en 2001 se presentaron, entre otros, recursos de inconstitucionalidad por el Parlamento de Cataluña (nº 1451/2002), Consejo de Gobierno del Principado de Asturias (nº 1454/2002 y 1455/2002), Consejo de Gobierno de la Generalitat de Cataluña (nº 1460/2002 y 1461/2002), Cortes de Castilla La Mancha (nº 1462/2002 y 1463/2003), Gobierno de Aragón (1467/2002 y 1473/2002), Junta de Comunidades de Castilla La Mancha (1471/2002), Cortes de Aragón (1487/2002), Junta de Extremadura (1488/2002), Diputados del Grupo Parlamentario Socialista (1505/2002 y 1506/2002) y por el Consejo de Gobierno de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha (1522/2002). A pesar del tiempo transcurrido, el Tribunal Constitucional ha emitido recientemente las sentencias correspondientes a dichos recursos, de las cuales nos vamos a fijar en la STC 134/2011, de 20 de julio, resolutorio del recurso interpuesto por el Parlamento de Cataluña²⁷⁸, por cuanto resume la doctrina del Tribunal Constitucional en la materia.

Básicamente son cuatro los aspectos que se alegan en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por Cataluña:

- Vulneración de la autonomía política y financiera de la Generalitat Catalana.
- Establecimiento de un control indebido en menoscabo de la autonomía financiera.
- Vulneración de la autonomía local y suficiencia financiera de los entes locales.
- Infracción de la competencia de la Generalitat para ejercer la tutela financiera de los entes locales de su territorio.

²⁷⁸ En este sentido, si bien circunscrito su análisis a las comunidades autónomas, ESPARZA OROZ, M., "La jurisprudencia constitucional sobre la legislación de estabilidad presupuestaria". Revista Jurídica de Navarra. Julio-Diciembre 2011, pags. 203 a 230.

De dichos aspectos nos vamos a centrar en los criterios adoptados en la citada sentencia con ocasión de la resolución del punto tercero.

Lo cierto es que la sentencia no aporta nada nuevo con respecto a la vulneración de la autonomía local, por cuanto hace un resumen de las sentencias anteriores relativas a la misma. En este sentido, se remite, a la hora de analizar la naturaleza y alcance de la autonomía local consagrada en la constitución, a su STC 32/1981, pues supone “el derecho de la Comunidad local a participar a través de órganos propios en el gobierno y administración de cuantos asuntos les atañen ... Para el ejercicio de esa participación... los órganos representativos de la Comunidad local han de estar dotados de las potestades sin la que ninguna actuación autonómica es posible”. Es por tanto, según el Tribunal Constitucional, una garantía de carácter general y configuradora de un modelo de estado, y como consecuencia de ello, conduce a entender que corresponde al Estado la fijación de los principios o criterios básicos en materia de organización y competencia (STC 214/89). Esta última sentencia, a la hora de analizar el alcance de las competencias locales de los arts. 2, 25 26 de la LRBRL, entiende que se fundamenta en el criterio de que corresponde al legislador estatal la fijación de los principios básicos en orden a las competencias que deba reconocerse a las entidades locales, estableciendo y garantizando su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses.

Por su parte, hace un análisis de su anterior jurisprudencia por lo que respecta a la autonomía financiera, en el sentido de que la Constitución garantiza el principio de suficiencia de ingresos, no la autonomía financiera, suficiencia indispensable para posibilitar la consecución de la autonomía constitucionalmente garantizada (STC 96/1990). Ello supone ejercer dicha

autonomía sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión (STC 48/2004).

En este sentido, continúa argumentando el Tribunal Constitucional, la política presupuestaria forma parte esencial de la política económica general, cuya ordenación corresponde al Estado. Por ello no se quebranta la autonomía política de los entes locales el hecho de que fijado el marco presupuestario por el Estado, dentro del mismo se puedan realizar y establecer las políticas locales de los diversos entes, pudiendo intervenir dentro de los límites establecidos en la LGEP a través de sus órganos en los diferentes ámbitos materiales fijados por las leyes estatales o autonómicas a la hora de fijar sus competencias. No vulnera tampoco el principio de suficiencia financiera pues los preceptos de la LGEP en nada interfieren en los recursos que el Estado debe poner a disposición de los entes locales mediante la participación en los tributos estatales.

Es compatible con la autonomía local, continúa el Tribunal Constitucional, la fijación de unos límites de endeudamiento, y el que las operaciones, cuando se superen esos límites se sometan a autorización, por cuanto se está incidiendo en la ordenación del crédito y la economía en su conjunto, competencias que corresponde a la autoridad que tiene la responsabilidad del equilibrio económico, el Estado, para autorizar o no una operación de crédito que supone superar el techo normal de endeudamiento.

Las limitaciones que en materia presupuestaria se establecen a la hora de que los estados de gastos e ingresos y las bases de ejecución de los presupuestos de las entidades locales han de atender al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, encuentra su razón de ser, en palabras del Tribunal Constitucional, en las competencias de naturaleza compartida que

en materia de Haciendas Locales, poseen el Estado y las Comunidades Autónomas que han asumido facultades en orden al desarrollo de las bases estatales sobre el régimen jurídico de las Administraciones Públicas, por lo que es Estado puede introducir modificaciones de alcance general en el régimen jurídico de la Administración Local. Además, añade la sentencia, las determinaciones normativas de los presupuestos locales contenidas en el precepto impugnado son meras especificaciones técnicas que no vulneran la autonomía local ni su suficiencia financiera, ya que no ponen en cuestión la intervención de los entes locales en los asuntos de su interés ni conllevan merma alguna de sus recursos.

En conclusión, considera que no vulnera los principios de autonomía local y suficiencia financiera los preceptos de la LGEP.

Si bien es cierto que desde el punto de vista jurídico y teniendo en cuenta la doctrina que previamente ha fijado el Tribunal Constitucional, no cabe duda de que en base a los títulos competenciales del Estado, argumentados en sus sentencias, no se produce una vulneración del principio de autonomía local, también lo es que presenta la vulneración otro principio, el de la suficiencia financiera directamente vinculado con el de la autonomía local, por cuanto, recordemos, el producto de las operaciones de crédito, es uno de los recursos que forman parte de las haciendas locales. Los controles y autorizaciones para la obtención de dicho producto, obviamente, entran dentro de los límites competenciales del Estado. Ahora bien, la negación total de dicho producto en base a unos límites establecidos por el Estado, superados los cuales, ni con el correspondiente procedimiento de autorización cabe obtenerlo, no es precisamente garantizar la suficiencia financiera. Por ello, a mi juicio, sin perjuicio de que ya se haya estudiado en otra parte del trabajo, la negación de la obtención del producto derivado de las operaciones de crédito, sin el sometimiento al procedimiento de autorización preceptiva en el que se analice la

situación concreta de la Entidad Local, con las cautelas y garantías oportunas, mediante la aprobación del correspondiente Plan de Saneamiento, con un seguimiento y control efectivo y real sobre el mismo, ha generado, a mi juicio, una asfixia a las entidades locales que utilizaban el crédito, recordemos, única y exclusivamente para financiar sus inversiones, y muy excepcionalmente para financiar gasto corriente. Se puede argumentar en contrario que también existen supuestos en que las Entidades Locales no han tenido que acudir al préstamo para financiar sus presupuestos. Lo que no tiene en cuenta dicho planteamiento es que los recursos de las Haciendas Locales son limitados, y si no se obtienen por la vía de la concertación de operaciones de préstamo, habrá de obtenerse por otras vías, tales como, por ejemplo, el aumento de la presión fiscal de sus ciudadanos.

Por tanto, si bien la jurisprudencia del Tribunal Constitucional declara ajustada a la Constitución la fijación del objetivo de estabilidad presupuestaria, así como el régimen de autorizaciones para concertar operaciones de crédito por parte de las Entidades Locales, más difícil de justificar desde la óptica de la autonomía local a nuestro entender, son otras exigencias recogidas en la LOEPSF tales como el aspecto recogido dentro de la regla de gasto cuando ordena que el destino de los ingresos que se obtengan por encima de los previsto sea la reducción de deuda, o cuando expresa que el superávit presupuestario se destinará a reducir el endeudamiento neto. Y ello por cuanto ya existen mecanismos preventivos y correctivos en la propia LOEPSF para el control del volumen de deuda de las entidades locales. En efecto, si añadimos un mayor control sobre los escasos recursos que se podrían utilizar de cara a modificaciones presupuestarias de modo que se utilicen para los fines propios de las entidades locales, incidiendo en el control de dichas modificaciones por la Intervención General de los Municipios, y no única y exclusivamente a reducir el volumen de deuda pública, podríamos ayudar a llevar con menos ahogo económico a muchas entidades locales ya de por sí mermadas en sus recursos por las circunstancias económicas adversas en las que vivimos actualmente.

Del mismo modo, y antes de acudir a las medidas coercitivas y de cumplimiento forzoso, en concreto la medida de la disolución de los órganos de las entidades locales incumplidoras, sería oportuno realizar una labor de ponderación del incumplimiento de dichas entidades locales en el objetivo total del Estado Español de cara a las instituciones europeas, toda vez la disolución es el mayor atentado, a nuestro juicio, a la autonomía local por lo que su utilización debería sólo realizarse en aquellos supuestos que el incumplimiento correspondiente posea un peso extraordinario en el incumplimiento de las normas de Derecho Comunitario.

6.2. El principio de seguridad jurídica y la LOEPSF

Otro aspecto a tener en cuenta es si la LOEPSF vulnera o no el principio de seguridad jurídica constitucionalmente consagrada en su art. 9²⁷⁹.

El principio de seguridad jurídica²⁸⁰ ha sido objeto de análisis también por nuestro Tribunal Constitucional en sentencias tales como STC 15/1986, de 31 de enero, STC 36/1991, de 14 de febrero, STC 46/1990, de 15 de marzo, y más recientemente en la STC 102/2012, de 8 de mayo, en la STC 19/2012, de 15 de febrero, o en la STC 136/2011, de 13 de septiembre.

²⁷⁹ Respecto a la incidencia del principio de seguridad jurídica, véase CORCUERA TORRES, A., "Marco Español de planificación presupuestaria, estabilidad y concreción de las medidas" op. cit.

²⁸⁰ Véase GARCIA NOVOA, C., El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, 2000

El principio de seguridad jurídica ha de ser entendido como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, como expectativa razonable fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho, y concebida también como claridad del legislador y no incitando a la confusión normativa, concebida esta como una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos.

Asimismo, no es contrario a la seguridad jurídica el hecho de que la misma contenga un objeto heterogéneo, siempre que esté perfectamente delimitado.

Tampoco es contrario a la seguridad jurídica la técnica de la remisión o reenvío entre disposiciones generales como medio de deferir el contenido ordenador de una determinada materia o de un aspecto concreto de la misma siempre que no sea causante de una incertidumbre insuperable ni de la imprevisibilidad de sus efectos, y que la norma remitida integre el espacio normativo que le ha dejado la norma remitente (STC 19/2012, de 15 de febrero).

Como resumen de todo lo anterior, la STC 136/2011, recoge la doctrina forjada en el Tribunal Constitucional anteriormente relacionada, de modo que si en el ordenamiento jurídico en que se insertan las normas, teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica.

Tanto el art. 135 de la Constitución Española, como la LOEPSF contiene conceptos jurídicos indeterminados, de contenido económico más que jurídico, para cuya interpretación hay que acudir a la normativa europea²⁸¹, técnica que no es puesta en entredicho por el Tribunal Constitucional, siempre que dicha remisión no genere una incertidumbre razonablemente insuperable. No es el momento de repetir aquellos aspectos que a lo largo de este trabajo han sido puesto en entredicho por cuanto la remisión a la normativa europea implica una reformulación de aspectos jurídicos y económicos en nuestras entidades locales (sirva como ejemplo la formulación del equilibrio o superávit presupuestario según el SEC 95). Lo cierto es que, la propia definición de estabilidad presupuestaria, la formulación del nivel de deuda en términos del Producto Interior Bruto (variable que por propia definición es fluctuante), la fijación de la regla de gasto, el límite de gasto no financiero, ..., son todos ellos institutos presupuestarios, que si bien no vulneran el principio de autonomía local, si que pueden generar incertidumbre a la hora de su aplicación por parte de las entidades locales²⁸².

Por ello, una vez más, reiteramos que se desarrolle reglamentariamente la LOEPSF en su aplicación a las entidades locales, no sólo en aquellos aspectos que acertadamente, a mi juicio, se contienen en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, actualizándolo a la nueva regulación, sino regulando de una manera clara y precisa todos los conceptos que se recogen en le LOEPSF, en aras todo ello, no sólo de una mayor precisión jurídica, sino también de un mayor entendimiento por todos los responsables administrativos de las entidades locales que han de aplicar y plasmar en sus informes los

²⁸¹ Véase el apartado correspondiente de la Capacidad Necesidad de Financiación la veces que tanto el art. 135 de la Constitución Española como la LOEPSF se remite a la normativa europea.

²⁸² Prueba de ello son los innumerables cursos que sobre estabilidad presupuestaria se han realizado en el ámbito de las entidades locales dirigidas tanto a funcionarios de habilitación de carácter estatal como a técnicos de ayuntamiento, y que, previsiblemente se van a multiplicar en años sucesivos con la nueva normativa.

criterios fijados en dicha Ley, con el fin de poder dar cumplimiento a todos sus aspectos. Cuestión, que como quedó dicho, exige un mayor fortalecimiento del papel a desarrollar por los funcionarios de habilitación de carácter estatal y una mayor independencia de los mismos.

En efecto, reiteramos que las continuas remisiones tanto del art. 135 de la Constitución Española como de la LOEPSF a la normativa europea, si bien, desde la óptica constitucional no implica una vulneración del principio de seguridad jurídica, lo cierto es que para el intérprete jurídico supone realizar una actualización constante de las normas de la Unión Europea con el fin de aplicar acertadamente el derecho positivo español. Aspectos tales como el ámbito subjetivo de la propia LOEPSF, remitida al SEC 95; el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en términos de equilibrio en las entidades locales para cuyo análisis se ha de acudir de nuevo al SEC 95; el porcentaje del volumen de deuda que corresponde a las entidades locales en función del Producto Interior Bruto, variable ésta extraña a las entidades locales; la indefinición de qué órganos han de aprobar y controlar la regla de gasto, los marcos presupuestarios a medio plazo, el límite de gasto no financiero, el riesgo de incumplimiento, y la propia adopción de las medidas preventivas automáticas, generan a nuestro entender una atmosfera de indeterminación en nuestra normativa sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que va a provocar distintas interpretaciones en las entidades locales, todas ellas seguramente defendibles desde el punto de vista jurídico. De ahí, que insistamos en que el desarrollo reglamentario de la LOEPSF tenga en cuentas todas estas indefiniciones, arbitrando criterios y metodologías uniformes a la hora de poder examinar el cumplimiento de las exigencias planteadas por dicha normativa.

CAPITULO VI

CONCLUSIONES

Conclusiones

Este tipo de trabajos requiere, para poder alcanzar los objetivos que nos planteábamos en su inicio, el estudio de la “Estabilidad Presupuestaria y la Sostenibilidad Financiera” desde la óptica local, formular las conclusiones que hemos extraído a lo largo de su elaboración.

En efecto, tanto la Reforma Constitucional de 2011 que cristalizó en un nuevo art. 135, como la propia LOEPSF, inciden de manera directa en el desarrollo de los Presupuestos Generales de las Entidades Locales, en su fases de elaboración, modificación, ejecución y liquidación, y en los recursos de las mismas, derivada de la instrumentación del principio de sostenibilidad financiera con el límite del volumen de deuda pública local, por lo que es preciso tener una visión global de las nuevas exigencias planteadas en sede constitucional y por la propia Ley Orgánica.

Dicha visión, además de ser global, ha de servir como resumen del trabajo realizado, y ha de ser sobre todo crítica, con el ánimo de poder realizar una interpretación coherente y constructiva en aras de un mejor funcionamiento bajo los principios de autonomía local y de seguridad jurídica de las Entidades Locales.

Con dicha pretensión, enumeramos las conclusiones más importantes extraídas de los capítulos del trabajo. Para ello las vamos a agrupar en los siguientes epígrafes coincidentes con la estructura por capítulos del estudio: respecto del fundamento de la LOEPSF y de la reforma de la Constitución Española de 2011 en la normativa de la Unión Europea; respecto del ámbito subjetivo de aplicación de la LOEPSF en las Entidades Locales; respecto del

ámbito objetivo de aplicación de la LOEPSF a las Entidades Locales; respecto de otras consecuencias jurídico-presupuestarias de la LOEPSF en las Entidades Locales; respecto de las consecuencias de la LOEPSF en la labor de los órganos de control interno de las Entidades Locales, y para concluir, respecto de la incidencia de la LOEPSF en los principios constitucionales de autonomía local y seguridad jurídica.

PRIMERA.- Respecto del fundamento de la LOEPSF y de la reforma de la Constitución Española de 2011 en la normativa de la Unión Europea.

A) El germen jurídico de la LOEPSF y de la reforma constitucional operada en el 2011 se sitúa ineludiblemente en la normativa de la Unión Europea. Dicha normativa nace con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento en 1997, y ha ido sufriendo una metamorfosis adaptativa a las eventualidades político-económicas que han sucedido en la Unión, pasando desde el rigor inicial a la flexibilización de sus criterios, para concluir en la etapa actual en una mayor severidad en sus postulados.

De ahí que nuestra normativa interna sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera haya de ser interpretada de conformidad con la normativa europea con el fin de tener una visión cierta y cabal de la misma. No obstante, la LOEPSF utiliza de manera sobrecargada la remisión continua a dicha normativa, no tanto para poder interpretar el precepto español, sino para darle contenido al mismo. El ámbito subjetivo de aplicación de la LOEPSF, el gasto computable a efectos de la Regla de Gasto, el establecimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública, y la propia instrumentación del principio de transparencia, han de ser entendidos no con los criterios que deberían incluirse en la propia ley, sino que lo han de ser por remisión al SEC 95. Y no sólo al SEC 95, sino que en la LOEPSF se refieren a

la normativa europea no sólo en su Preámbulo, sino en doce de sus preceptos y en su disposición transitoria primera.

Todo ello va a obligar a incluir entre nuestras tareas y hábitos jurídicos, junto con la actualización que supone la lectura y estudio pormenorizado de nuestros Boletines Oficiales, Autonómicos e incluso Provinciales, la de acudir a las bases de datos europeas y comenzar a navegar en las mismas para poder dar virtualidad jurídica a nuestra normativa interna.

La técnica jurídica de remitir a las fuentes normativas de la Unión Europea la regulación interna en nuestro país, si bien no es extraña al intérprete jurídico, sí que va en detrimento del principio de seguridad jurídica constitucionalmente consagrado, por cuanto exige un esfuerzo de actualización y estudio que, para los profesionales y gestores de las Entidades Locales, es aún mayor ante la falta de medios personales y materiales en muchas de ellas.

B) Asimismo, junto a lo anterior, realizado el planteamiento de la vigencia del Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las entidades locales, dado que en el apartado 2 de la Disposición Derogatoria Única de la LOEPSF señala la derogación de cuantas disposiciones se opongan a lo previsto en la misma, concluimos que dicho Reglamento sigue vigente en aquellos aspectos que no contradigan los postulados de la LOEPSF, como es el caso de la emisión de los informes por parte de la Intervención General de las Entidades Locales, tanto en el análisis del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria como en el de verificación de los Planes Económicos Financieros, en la regulación del Plan de Saneamiento del Sector Público Local Empresarial, en el procedimiento del riesgo de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y en la

Central de Riesgos de las Entidades Locales. El contenido de los Planes Económico Financieros recogido en el Reglamento casa perfectamente con las exigencias recogidas en la regulación de la LOEPSF, complementando la misma. Junto a ello, destacamos la gran utilidad como instrumento jurídico que ha supuesto y supone para las Entidades Locales el contenido de dicho Reglamento en aras de una mayor seguridad jurídica a la hora de aplicar los postulados del cumplimiento del objetivo de la estabilidad presupuestaria.

C) La utilización de conceptos jurídicos indeterminados a lo largo tanto del art. 135 de la Constitución Española como de la LOEPSF, tales como déficit estructural, reformas estructurales como excepción al cumplimiento del objetivo de estabilidad, riesgo de incumplimiento como detonante de las medidas automáticas preventivas, cuando no la remisión en bloque a la normativa de la Unión Europea, hacen que la regulación de la Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera en nuestro país no se haya asentado sobre bases sólidas de cara a una estricta interpretación jurídica, si se pretende el fin de cumplir con los objetivos propuestos.

D) No se encuentra justificado, a nuestro entender, el distinto tratamiento que respecto del Estado y las Comunidades Autónomas tienen las Entidades Locales, por cuanto aquellas cumplen con el objetivo de estabilidad presupuestaria al no incurrir en déficit estructural, mientras éstas han de hacerlo en términos de equilibrio.

Asimismo, no se justifica que el Estado y las Comunidades Autónomas puedan incurrir en déficit estructural en situaciones de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen de su control, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del

Congreso de los Diputados, mediante la aprobación de un Plan de Reequilibrio, mientras que las Corporaciones Locales no puedan acudir a dicho supuesto.

SEGUNDA.- Respecto del ámbito subjetivo de aplicación de la LOEPSF en las Entidades Locales.

A) Este es uno de los aspectos que la propia LOEPSF remite para su contenido al SEC 95, generando incertidumbre jurídica. En este punto, a nuestro entender hay que acudir al Reglamento de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las Entidades Locales, por cuanto contiene una definición de su ámbito subjetivo más acorde con los criterios del SEC 95, por lo que sería innecesaria su remisión. En efecto, el Reglamento fija como criterio para incluirlo en el ámbito subjetivo administrativo, junto a las Entidades Locales y sus organismos autónomos, a aquellos entes dependientes de los mismos, que presten servicios o produzcan bienes no financiados mayoritariamente con ingresos comerciales, y a sensu contrario, si dicha financiación fuera mayoritaria, formarían parte del sector público empresarial local.

Para poder realizar dichos cálculos hay que acudir a los criterios fijados en el SEC 95, y o bien en la liquidación de sus presupuestos, o en las Cuentas Anuales, analizar el grado de cobertura de los ingresos con respecto a los gastos: si aquellos superan el cincuenta por ciento de éstos, nos encontraremos ante el sector público local empresarial, y en caso contrario ante el sector local administrativo.

B) Asimismo, se consideran más útiles para el intérprete jurídico los criterios contenidos a la hora de establecer el sector público local con sus entes

dependientes, recogido en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las Entidades Locales.

C) Es preciso fortalecer los mecanismos para que la inclusión en el Inventario de Entes del Sector Público Local sea rápida y efectiva, incrementando el papel que tanto la Intervención General de la Administración del Estado, junto al Banco de España y el Instituto Nacional de Estadística, han de tener a la hora de clasificar un ente en el sector administrativo o en el empresarial.

TERCERA.- Respecto del ámbito objetivo de aplicación de la LOEPSF a las Entidades Locales.

A) Para realizar los cálculos que respecto al déficit estructural o equilibrio, en el caso de las Entidades Locales postula la LOEPSF, hay que acudir al SEC 95. La dificultad que entraña un cuerpo normativo y obligatorio para los Estados Miembros, con gran extensión y complejidad y basado en criterios más económicos que jurídicos, hace que su estudio y aplicación en las Entidades Locales sea mucho más difícil. De ahí que siguiendo la inercia en la interpretación formulada por la propia Intervención General del Estado se haya realizado el cálculo de la capacidad/necesidad de financiación como dato esencial de cara a dilucidar el cumplimiento con el objetivo de estabilidad presupuestaria como diferencia entre los capítulos uno a siete del estado de ingresos y uno a siete del estado de gastos de los Presupuestos Generales de las Entidades Locales en sus distintas fases. A nuestro entender es necesario dar una explicación de dicho cálculo con fundamento en el propio texto del SEC 95, y más aún, coherenciarlo con la normativa contable y presupuestaria de las Entidades Locales, aspiración que entendemos cumplida en el trabajo, si bien,

como así se advierte, de manera aproximada por los distintos criterios utilizados en la norma europea y en la interna, para lo cual han de realizarse los oportunos ajustes que también se han propuesto.

B) Por lo que respecta al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria de los entes integrantes del sector público local empresarial, entendemos que el criterio formulado, tanto en el TRLGEP como en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las Entidades Locales, es mucho más adecuado jurídicamente que la regulación de la LOEPSF, por cuanto ésta última, directamente no recoge los supuestos de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en este tipo de entes, cuando aquéllas lo definen como la situación en que, de acuerdo con los criterios del plan de contabilidad aplicable, se incurra en pérdidas cuyo saneamiento requiera una subvención o ayuda por parte de la entidad local de que dependa, recurso éste no previsto en los presupuestos de ésta última.

C) Se hace una propuesta sencilla de modo que se plantee la aprobación de un Reglamento que de modo específico y obligatorio establezca la metodología para el cálculo de la capacidad/necesidad de financiación en las Entidades Locales, todo ello en aras de que los sistemas informáticos soporte de las Contabilidades de las Entidades Locales suministren el cálculo de la capacidad/necesidad de financiación de las mismas.

CUARTA.- Respecto de otras consecuencias jurídico-presupuestarias de la LOEPSF en las Entidades Locales.

Se establecen una serie de figuras jurídico presupuestarias, en algunos casos novedosas para las Entidades Locales, y en otros casos adaptaciones a otras ya existentes.

A) Por lo que respecta a la Regla de Gasto, establecido como límite porcentual al gasto computable, es un mecanismo jurídico presupuestario que ya había sido incluido en la normativa anterior sobre estabilidad presupuestaria y no ajeno a los procedimientos presupuestarios locales. En efecto, guarda similitud con los límites de incremento del gasto de personal fijado en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Como ocurriera en otros aspectos, la LOEPSF se remite de nuevo al SEC 95 para la definición de qué se entienda por gasto computable. Se trataría de la suma de los capítulos uno a cuatro del estado de gastos del Presupuesto General, excluyendo los intereses de la deuda y la parte que en el correspondiente modulo de proyecto de gastos esté financiada con fondos finalistas de la Unión Europea o de otras Administraciones. Cumpliendo por tanto con dicha Regla de Gasto si el incremento de un año a otro de dichos sumatorios no supera el porcentaje fijado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

Mayor complejidad plantean los aspectos contenidos en los apartados cuarto y quinto del art. 12 de la LOEPSF, por cuanto en el primer de los casos se plantea como excepciones al cumplimiento del objetivo de la regla de gasto en los supuestos de aumentos o disminuciones permanentes de recaudación, mezclando componentes de realización de ingresos con otros de índole presupuestaria y generando incertidumbre jurídica. El segundo es aún más desconcertante porque supone la prohibición absoluta de utilizar como recurso de modificaciones presupuestarias por créditos extraordinarios o suplementos

de crédito los ingresos obtenidos por encima de los previstos, salvo para reducir el nivel de deuda pública, de modo que supone la desaparición de facto de este tipo de modificaciones de los créditos en la esfera local.

B) La sostenibilidad financiera tampoco supone una novedad en nuestra normativa, pues ya fue acogida en la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

En este supuesto, conceptuado como la capacidad de la entidad local de financiar gastos presentes y futuros, supone un esfuerzo de planificación presupuestaria que a todas luces es necesaria. Asimismo, en el caso de inversiones, será preciso incluir un informe técnico que contemple los gastos que de personal, de suministros corrientes y de servicios vaya a necesitar para un mantenimiento óptimo en el futuro dicha inversión, con el fin de poder valorar la sostenibilidad de la misma.

Se propone de cara a una fijación más explícita del límite del volumen de deuda de las Entidades Locales, hacerlo de modo similar a como plantea la Comisión Nacional de Administración Local, esto es, basándose en los ingresos no financieros tal como se contempla en la regulación del TRLRHL.

C) Las medidas de gestión presupuestaria bajo cuya denominación se incluye el marco presupuestario a medio plazo, el límite de gasto no financiero, el fondo de contingencia, y el destino del superávit presupuestario y de los nuevos ingresos, sí suponen novedad respecto a la normativa presupuestaria de las Entidades Locales, por cuanto son traslación de figuras jurídico presupuestarias del Estado a las mismas.

Todas ellas inciden en la faceta de planificación presupuestaria que proponemos como exigencia necesaria para un óptimo cumplimiento de los objetivos recogidos en la LOEPSF.

Es de destacar que entendemos injustificada la no inclusión dentro del denominado Fondo de Contingencia a la totalidad de las entidades locales, por cuanto se circunscribe tan sólo a los municipios del art. 111 del TRLRHL y las provincias del 135 del mismo cuerpo legal.

Asimismo, respecto al destino del “superávit presupuestario”, reducir el endeudamiento neto, concepto éste último más económico que jurídico, el cuál ha de ser calculado según el SEC 95 si se pretende una coherencia con el resto de la LOEPSF, entendemos que habrá de ser interpretado en el sentido de que para su uso será preciso necesariamente la existencia de recurso financiero que lo permita, es decir, Remanente de Tesorería para Gastos Generales, por lo que habrá que excluir los excesos de financiación afectados, y tener cubiertos además, la parte correspondiente del Remanente de Tesorería para Gastos Generales para afrontar las facturas recogidas en la cuenta (413) de la Contabilidad Municipal, denominada “Acreedores por Operaciones Pendientes de imputar al Presupuesto”

D) La inclusión en el ámbito subjetivo de las medidas coercitivas reguladas en la LOEPSF, a las entidades locales, sobre todo en los supuestos en que dichas entidades tengan un menor tamaño, parecen desproporcionadas por cuanto en la inmensa mayoría de las ocasiones los incumplimientos no derivarán de una "presunta" culpabilidad de las mismas, sino por la escasez de medios, sobre todo humanos de que disponen.

Es preciso arbitrar medidas que solventen dichas deficiencias en este tipo de Entidades locales, no incrementado los problemas que ya tienen, por lo que se propone una modificación de la LOEPSF en el sentido de excluir del ámbito subjetivo de las medidas coercitivas a aquellas entidades locales que por su tamaño o por la poca incidencia que las medidas incumplidas generen en el déficit o en el volumen de deuda del conjunto de las administraciones públicas, sea contraproducente la adopción de medidas más graves.

QUINTA.- Respecto de las consecuencias de la LOEPSF en la labor de los órganos de control interno de las Entidades Locales.

La labor de los Interventores Generales ha de arbitrase mediante el mecanismo de la emisión de los correspondientes informes con ocasión de la comprobación del cumplimiento de la regla de gasto, tanto en el momento de la aprobación inicial del presupuesto como respecto al destino de los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto para reducir el nivel de deuda; la comprobación del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, tanto en la aprobación inicial del presupuesto, como en sus modificaciones, ejecución y liquidación; el control del volumen de deuda pública de la entidad local, con la propuesta de las operaciones más ventajosas para la entidad local en aras de la sostenibilidad financiera; la emisión de informe sobre la fijación de las líneas fundamentales del Presupuesto de la Entidad Local del ejercicio siguiente, a remitir antes del 1 de octubre de cada año al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas; la emisión del informe con ocasión de la aprobación de los marcos presupuestarios a medio plazo; el control sobre la fijación del límite de gasto no financiero en términos realistas bajo el prisma del cumplimiento de los objetivos de regla de gasto, estabilidad presupuestaria y volumen de deuda pública; la emisión de Informe con el fin de que se utilice el

superávit presupuestario para reducir el nivel de deuda pública; y la emisión de informes con ocasión del riesgo de incumplimiento de los objetivos, así como en la adopción de las medidas automáticas preventivas.

Junto a ello, se propone también el procedimiento específico que ha de seguirse en la tramitación de los expedientes de los aspectos contemplados en el párrafo anterior. Entendemos que la forma que deben adoptar dichos informes es el de “informe con propuesta de resolución o acuerdo”, de modo que si la Entidad Local quisiera obviar dicho informe, por los motivos que fueren, debería adoptar una resolución o acuerdo específico resolviendo dicha discrepancia y elevando dicho asunto, de manera inmediata al Pleno de la Corporación para su conocimiento. Simultáneamente a dicha dación de cuentas, la propuesta que se formula es que dicho informe, junto con el acuerdo adoptado discrepando del mismo, se elevara al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas con el fin de que se resolviera en dicha instancia la discrepancia formulada, fijando el criterio a seguir de manera definitiva.

SEXTA.- Respecto de la incidencia de la LOEPSF en los principios constitucionales de autonomía local y seguridad jurídica.

A) Por lo que respecta al régimen de autorizaciones previas, en su caso, para la obtención del producto derivado de operaciones de crédito, si bien es cierto que desde el punto de vista jurídico y teniendo en cuenta la doctrina que ha fijado el Tribunal Constitucional, la existencia de controles y autorizaciones en este ámbito no contradice el principio de autonomía local pues está incorporado dentro de los límites competenciales del Estado, también lo es que la negación total de dicho producto en base a unos límites establecidos por el Estado, superados los cuales, ni con autorización cabe obtenerlo, no garantiza

la suficiencia financiera sin la cual no cabe hablar en plenitud de autonomía local. Por ello, a nuestro entender, la negación de la obtención del producto derivado de las operaciones de crédito, sin el sometimiento al menos a un procedimiento previo de autorización preceptiva que analice la situación concreta de la entidad local, con las cautelas y garantías oportunas, mediante la aprobación del correspondiente Plan de Saneamiento, con un seguimiento y control efectivo y real sobre el mismo, genera, a nuestro juicio, una asfixia a las entidades locales que utilizaban el crédito, recordemos, única y exclusivamente para financiar sus inversiones, y muy excepcionalmente para financiar gasto corriente.

Asimismo, si bien la jurisprudencia del Tribunal Constitucional declara ajustada a la Constitución la fijación del objetivo de estabilidad presupuestaria, son más difícil de justificar desde la óptica de la autonomía local, a nuestro entender, otras exigencias recogidas en la LOEPSF tales como el aspecto recogido dentro de la regla de gasto cuando ordena que el destino de los ingresos que se obtengan por encima de los previstos sea la reducción de deuda, o cuando expresa que el superávit presupuestario se destinará a reducir el endeudamiento neto. Y ello por cuanto ya existen mecanismos preventivos y correctivos en la propia LOEPSF para el control del volumen de deuda de las entidades locales. En efecto, si añadimos un mayor control sobre los escasos recursos que se podrían utilizar de cara a modificaciones presupuestarias de modo que se utilicen para los fines propios de las entidades locales y no única y exclusivamente a reducir el volumen de deuda pública, podríamos ayudar a llevar con menos ahogo económico a muchas entidades locales ya de por sí mermadas por las circunstancias económicas adversas en las que vivimos actualmente.

Del mismo modo, y antes de acudir a las medidas coercitivas y de cumplimiento forzoso, en concreto la medida de la disolución de los órganos de

las entidades locales incumplidoras, sería oportuno realizar una labor de ponderación del incumplimiento de dichas entidades locales en el objetivo total del Estado Español de cara a las instituciones europeas, toda vez la disolución es la medida que más afecta, a nuestro juicio, a la autonomía local, por lo que su utilización debería sólo realizarse en aquellos supuestos que el incumplimiento correspondiente posea un peso extraordinario en el incumplimiento de las normas de Derecho Comunitario.

B) Por lo que respecta al principio de seguridad jurídica, tanto el art. 135 de la Constitución Española, como la LOEPSF, contienen conceptos jurídicos indeterminados e indeterminables, de contenido esencialmente económico, para cuya interpretación hay que acudir a la normativa europea, técnica que no es puesta en entredicho por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, siempre que dicha remisión no genere una incertidumbre razonablemente insuperable. Han sido varios los aspectos puestos en entredicho a lo largo del trabajo toda vez que la remisión a la normativa europea implica una reformulación de aspectos jurídicos y económicos en nuestras entidades locales, como es el caso de la formulación del equilibrio o superávit presupuestario según el SEC 95. Lo cierto es que, la propia definición de estabilidad presupuestaria, la formulación del nivel de deuda en términos del Producto Interior Bruto, variable fluctuante, la fijación de la regla de gasto, el límite de gasto no financiero, ..., son todos ellos institutos presupuestarios, que si bien no vulneran el principio de autonomía local, si que pueden generar incertidumbre a la hora de su aplicación por parte de las entidades locales.

Por ello, se reitera la propuesta de desarrollo reglamentario de la LOEPSF en su aplicación a las entidades locales, no sólo en aquellos aspectos que acertadamente, a nuestro entender, se contienen en el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria, actualizándolo a la nueva regulación, sino regulando de una manera clara y precisa todos los conceptos que se recogen

en la LOEPSF, en aras todo ello, no sólo de una mayor precisión jurídica, sino también de un mayor entendimiento por todos los responsables administrativos de las entidades locales que han de aplicar y plasmar en sus informes los criterios fijados en dicha Ley, con el fin de poder dar cumplimiento a todos sus aspectos, y como consecuencia, el efectivo fortalecimiento del papel a desarrollar por los funcionarios de habilitación de carácter estatal y una mayor independencia de los mismos.

De todo lo anterior, se desprende la conveniencia de mejorar y desarrollar los aspectos jurídicos-económicos planteados en la regulación de la Estabilidad Presupuestaria y la Sostenibilidad Financiera de la LOEPSF, con el deseo de que la aportación realizada sea un punto de partida para la elaboración de nuevos trabajos de investigación, todo ello con el fin que se acreciente las vías de mejora en este ámbito del Derecho Positivo, así como de la propio Derecho Financiero.

BIBLIOGRAFIA

Bibliografía

ACIN FERRER, A.: Ley de morosidad.- Obligaciones de las Entidades Locales.- Razones del incumplimiento.- Previsiones Legales. "La Administración Práctica". Editorial Aranzadi. Thomson Reuters. Año CXXIII. Cuaderno 11. Noviembre 2011

ALARCON GARCIA, G.,: Autonomía municipal, autonomía financiera, Civitas, Madrid, 1995.

ÁLVAREZ MARTINEZ, J. Y SALINAS ALCENA, S.: "La aplicación del procedimiento del déficit excesivo: los casos de Francia y Alemania. Análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de junio de 2004 (asunto C-27/04, Comisión contra Consejo", en Presupuesto y Gasto Público, núm. 40, 2005. En la web: http://www.ief.es/documentos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/40_Aplicacion.pdf

ARAGON SANCHEZ, F.: "Gestión económica y administrativa.- Aumento de los controles de la actividad local", La Administración Práctica. Julio 2012.

ARNAL SURIA, S., GONZALEZ-PUEYO, J. M^a., Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid. 1995. p.27

ARROYO GIL, A., “La reforma constitucional de 2009 de las relaciones financieras entre la Federación y los Länder en la República Federal de Alemania”, REAF, núm. 10, abril 2010, págs. 40 a 71.

ARROYO GIL, A., “La reforma constitucional del federalismo alemán: Estudio crítico de la 52ª Ley de Modificación de la Ley Fundamental de Bonn, de 28 de agosto de 2006, Colección Con(Textos)A, núm. 11, Institut d’Estudis Autònoms, Barcelona, 2009, págs., 126 y ss.

BENITO LOPEZ, B., MORENO ENGUIX, Mª R., “Las Haciendas Locales y la Contabilidad Nacional”. Presupuesto y Gasto Público. Nº 32. 2003. p. 55.,

BLASCO LANG, JOSE JUAN. “El ejercicio del control y la estabilidad presupuestaria”. *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 32. 2002.

BOSCH FERRER, F., “Estabilidad Presupuestaria y Haciendas Locales (1) Un problema sobrevenido”. *Revista de Estudios Locales*. Nº 64. 2003.

CALVO DEL CASTILLO, V., ASTRAY VAZQUEZ, P. Ponencia realizada en las Jornadas de ejecución descentralizada por Diputaciones Provinciales, aprobada por Resolución del INAP de 20 de marzo de 2009, Curso FL090039

CANSINO, J. M. Y SANCHEZ A. “Las Haciendas Locales: Consecuencias específicas de la normativa sobre estabilidad presupuestaria”. *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 33. 2003. p. 25

CAÑADA MARTINEZ, A. El nuevo sistema de cuentas nacionales y sus implicaciones para el análisis de la coyuntura. "Información comercial española", Num. 780, Septiembre, p., 228,

CARRASCO CANAL, F., Déficit Público y Contabilidad Nacional. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2006 p. 97.

CARRASCO CANALS, F., Fundamentos del Sistema Europeo de cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95), Edit. Pirámide, 1999, Madrid.

CORCUERA TORRES, A., "Los principios presupuestarios: especial referencia al ámbito local", Del derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci, Vol. III, parte V, págs. 206-237.

CORCUERA TORRES, A., "Estabilidad presupuestaria y Corporaciones Locales: Problemática Jurídica". Revista de Estudios Locales, nº 80, Madrid, Mayo 2005, pags. 29 y ss.

CORCUERA TORRES, A., "Las restricciones para incluir ciertos gastos en el presupuesto: un ejemplo español", Revista Jurídica de Buenos Aires, 2010, dedicada a "El Derecho Constitucional presupuestario en el Derecho Comparado", pags. 845 a 871.

CORCUERA TORRES, A., "Marco Español de Planificación Presupuestaria, Estabilidad y concreción de las medidas", de próxima publicación

CORCUERA TORRES, A., "Estabilidad Presupuestaria y Corporaciones Locales: Problemática Jurídica". Revista de Estudios Locales, Mayo 2005, pags, 27 y ss.

CORCUERA TORRES, A., "Gasto Público y Sostenibilidad", Comentarios a la Ley de Economía Sostenible, La Ley, 2011, pags., 97 a 117.

CORCUERA TORRES, A., "Las tasas. Problemas especiales de los consorcios de entidades locales", Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi-Thomsom Reuters, Pamplona, 2010, pags.,236 y ss.

DASI GONZÁLEZ, R.M^a.: "El Pacto de Estabilidad y Crecimiento ante la crisis. Determinación y seguimiento del déficit público de los Estados miembros de la Unión Europea", en Revista Española de Control Interno, nº 39, septiembre, 2011, págs. 65 a 105.

DE LA HUCHA CELADOR, F.: "El principio de inclusión presupuestaria automática: acotaciones del artículo 135.2 de la constitución", en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, julio/septiembre, nº 63, 1989.

DE MENDIZABAL ALLENDE. R., "La Segunda enmienda a la Constitución española de 1978", en Diario la Ley, nº 3779, 2011, Ref. D-439, Editorial La Ley.

DIAZ LEMA, J.M. “Las autorizaciones de crédito local: entre la estabilidad presupuestaria y la autonomía de endeudamiento”, *Actualidad Administrativa*, 4, 2004.

DODERO JORDAN, A. Análisis crítico de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Ponencia presentada en la Jornada de Trabajo sobre la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Instituto de Derecho Local, Almería, 15 de junio de 2012.

DODERO JORDAN, A., *El impacto de la Ley de Estabilidad Presupuestaria e las Entidades Locales Españolas*, Wroclaw, mayo de 2006, p. 12

DR. KLAUS-DIETER BORCHARDT, *El ABC del Derecho de la Unión Europea*. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Luxemburgo. 2011. Archivo disponible en la web. :

ENERIZ OLAECHEA, F.J. “La reciente reforma de la constitución española, los principios de estabilidad presupuestaria y de limitación de la deuda pública”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, num. 8/2011, Pamplona, 2011.

ESPARZA OROZ, M., “La jurisprudencia constitucional sobre la legislación de estabilidad presupuestaria”. *Revista Jurídica de Navarra*. Julio-Diciembre 2011, pags. 203 a 230.

FARFAN PEREZ, J.M. y VELASCO ZAPATA, A.: Guía práctica para la planificación presupuestaria de las Entidades Locales: Diagnóstico Económico-Financiero y Planes de Saneamiento, Thomson-Reuters, , 2011, pag. 27:

FERNANDEZ SIRERA, T. "¿Asegura el Pacto de Estabilidad la disciplina presupuestaria en la Unión Monetaria Europea?", Quaderns de treball, Institut Universitari d'Estudis Europeus, Barcelona, 1998, p. 4.

FUENTES ESCRIBANO, S. Mejoras en la gestión presupuestaria de las Administraciones Públicas. "Estudios sobre la modernización de la Administración Local: teoría y práctica". El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 2009

GARCES SANAGUSTIN, M., "En torno al concepto de estabilidad presupuestaria en España". La Estabilidad Presupuestaria en el Derecho Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. p. 26

GARCIA NOVOA, C., El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, 2000

GAYUBO, P., "Utilización del resultado presupuestario y del remanente de tesorería como instrumentos para el control y el seguimiento de la estabilidad presupuestaria en las corporaciones locales", Análisis Local, nº 51, 2003

GIL HERRERA, L. La Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional: Enlace micro-macro contable. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2006, pag 183,

JIMENEZ DIAZ, A.: La reforma constitucional y la limitación del déficit público. Documento de Trabajo nº 3, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, p. 12.
En la web:
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2012_03.pdf.

JIMENEZ DIAZ, A., Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el Procedimiento de aprobación de los Presupuestos. Instituto de Estudios Fiscales. Doc nº 7/02. Madrid. 2002.

LASARTE ALVAREZ, J. Y ADAME MARTINEZ, F., “Las nuevas Leyes de Estabilidad Presupuestaria”, Revista de Estudios Locales, Nº 61, 2003, p. 57, fijan como novedad la creación de una nueva fase en el ciclo presupuestario anterior a la elaboración del proyecto de Presupuestos Generales del Estado.

LLISET BORREL, F., Manuel de Derecho Local, 3ª Edición, El Consultor, 2001

MARTIN ALONSO, FEDERICO R. “Medición de la Estabilidad Presupuestaria y la Solvencia en la Hacienda Local: Retos y Paradojas”. Revista de Estudios Locales. Nº 70. 2004. p. 30. Nota 18.

MARTINEZ LAGO, M. A.; GARCIA DE LA MORA, L., Derecho Financiero y Tributario. J. M. Bosch Editor. Zaragoza. 1999. p. 93.

MARTINEZ LAGO, M. A., “El régimen jurídico del endeudamiento de las Entidades Locales y las restricciones para su ejercicio en 2011”, Anuario Aragonés del Gobierno Local, 2010, pags. 213 a 242.

MARTINEZ MANZANEDO, M. R., “El Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad como marco de referencia conceptual contenido en la normativa de estabilidad presupuestaria”. La Estabilidad Presupuestaria en el Derecho Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004.

MARTINEZ MANZANEDO, R., “La empresa pública en la contabilidad nacional”. Presupuesto y Gasto Público, nº 60/2010. Instituto de Estudios Fiscales.

MENOYO GONZALEZ, J. L., “El Reglamento de desarrollo de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las entidades locales”. La Estabilidad Presupuestaria en el Derecho Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. p. 121.

MORENO ENGUIX, M.R., y BENITO LOPEZ, B., “Medición de la Capacidad/Necesidad de Financiación: Contabilidad Pública y Contabilidad Nacional”, Estudios de Economía Aplicada. 2006. Pag. 632

NAVARRO FAURE, A. “La Ley de estabilidad presupuestaria y la autonomía financiera local, su marco constitucional”. Presupuesto y Gasto Público. Nº 30. 2002. p. 134.

PANIZO GARCIA, A., "Algunos efectos jurídicos de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria en el ciclo presupuestario". Presupuesto y Gasto Público. Nº 30. 2002 p. 62

PASCUA MATEO, F. "Las nuevas leyes de estabilidad presupuestaria: Aspectos formales y materiales". Revista de Administración Pública. Nº 158. 2002. p. 147.

PEREIRA GÁMEZ, M. "La Ley General de Estabilidad Presupuestaria (1)". El Consultor. Nº 1. 2002. p. 56.

PEREZ DE VEGA, L. M^ª.: "Los mecanismos de garantía y el nuevo régimen de sanciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento tras su reforma", de próxima publicación en Civitas Revista Española de Derecho Financiero.

PEREZ RON, J.L., "La inseguridad jurídica sostenible", Quincena Fiscal Aranzadi, num. 15, Pamplona, 2011,.

PULIDO QUECEDO, M., "Primeros pronunciamientos del TC sobre el Conflicto en defensa de la autonomía local contra leyes estatales (Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria)". Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional num 4/2004. Pamplona, 2004.

RUIZ ALMENDRAL, V., Estabilidad Presupuestaria y Gasto Público en España, La Ley, Madrid, 2009, p.82.

SAMUELSON, PAUL. A y NORDHAUS, WILLIAM. D., Economía, Editorial MacGrawHill, Edición Decimoctava, México, 2006, p. 411

SANCHEZ REVENGA, J., Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 2009, p. 599 y ss.

SAURA QUILES, J.J. “La reforma de la estabilidad presupuestaria en la Constitución Española”, El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, nº 23, Diciembre 2011, pág. 2755.

VALENZUELA VILLARRUBIA, I.,: El Régimen Presupuestario de los Entes Locales. El Presupuesto como Instrumento de Gestión y Planificación, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2004, pag. 219:

VALENZUELA VILLARRUBIA, I., “Naturaleza jurídico y alcance de las Leyes de Presupuestos”. El Consultor. Nº 10. 2003. p. 1842.

VALLE TORRES, J.L. “Estabilidad Presupuestaria en el sector local. Aplicación del SEC 95”. El Consultor de los Ayuntamiento y de los Juzgados. Nº 7, Editorial la Ley. 2006. Pags. 1228 y ss.

VILDA GARCIA, E. “Los principios rectores del pacto de estabilidad y crecimiento aplicables a todas las Administraciones del Estado Español a través de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Nº 21. Madrid. Nov. 2004.