

Comentarios al Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008

Begoña Sesma Sánchez

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario

Acreditada a Catedrática

Universidad de Oviedo

1. INTRODUCCIÓN: EL PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA PRESUPUESTARIA

La transparencia presupuestaria, entendida como principio aplicable a la elaboración, ejecución, liquidación y supervisión de los presupuestos con el fin de asegurar la fiabilidad, exhaustividad, accesibilidad y comparabilidad de los datos presupuestarios, es un elemento fundamental para asegurar la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad de las finanzas públicas. Si el presupuesto del sector público es el instrumento jurídico de mayor relevancia para articular la política económica de un país o un territorio, es deseable y conveniente que ese instrumento y el propio proceso presupuestario sea lo más transparente posible, es decir, refleje la verdadera situación de las finanzas públicas. Como ha señalado recientemente la Comisión Europea, *«Una política presupuestaria sólida debe basarse en una información presupuestaria fiable. Para los responsables políticos es esencial por muchas razones*

disponer de información exacta, oportuna y exhaustiva sobre la ejecución del presupuesto. En primer lugar, ello garantiza la correcta ejecución de los presupuestos aprobados por los órganos legislativos. En segundo lugar, permite a las autoridades presupuestarias controlar en tiempo casi real cualquier desviación respecto de las trayectorias presupuestarias aprobadas. En tercer lugar, de cara al futuro, permite que la planificación presupuestaria se lleve a cabo sobre la base de los datos más recientes, minimizando los efectos de base causados por revisiones ulteriores de los datos presupuestarios»¹. La transparencia presupuestaria contribuye, pues, no sólo a reforzar nuestro compromiso con la estabilidad presupuestaria, que es una prioridad absoluta y una exigencia firme de la Unión Europea, sino que también fortalece la democracia, facilita la rendición de cuentas y permite exigir responsabilidades cuando corresponda. Los beneficios de la transparencia presupuestaria son, en definitiva, evidentes y muy variados².

Sin embargo, como se irá exponiendo en este trabajo, en nuestro país existe actualmente un importante *déficit de transparencia presupuestaria* que ha sido apreciado desde varios ámbitos³ y que sólo de

¹ Vid. Comisión Europea: *Informe provisional de situación sobre la aplicación de la Directiva 2011/85/UE del Consejo relativa a los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros* [COM (2012) 761 final], de 14 de diciembre de 2012.

² Sobre el principio de transparencia, *vid.*, entre otros, C. MONASTERIO ESCUDERO y R. FERNÁNDEZ LLERA: «El principio de transparencia en la normativa de estabilidad presupuestaria», *Hacienda Pública Española*, nº extra 2004, 2004 (ejemplar dedicado a *Estabilidad presupuestaria y transparencia*), págs. 127 y ss.; M. LUCENA BETRIU: «La transparencia presupuestaria: problemas y soluciones», Documento de trabajo del IEF 20/2003, pág. 9; B. BENITO LÓPEZ y F. J. BASTIDA ALBALADEJO: «Propuesta de un índice de transparencia presupuestaria», *IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC*, Logroño, La Rioja, 23 y 24 de febrero 2006, y J. L. RUIZ ÁLVAREZ y J. CAAMAÑO ALEGRE: «Tendencias en la gestión presupuestaria a nivel internacional», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 51/2008, págs. 17 y ss.

³ Como testimonios de ese déficit de transparencia presupuestaria pueden citarse, entre otros, el *Informe del FMI sobre la observancia en nuestro país de dicho principio emitido en el año 2005*, en el que ya entonces este organismo señalaba, entre otras deficiencias, que nuestro país necesitaba urgentemente mejorar la transparencia presupuestaria; que era necesaria una publicación actualizada de los Presupuestos de los niveles subcentrales de Gobierno; que había que explicar la metodología y los cálculos de las previsiones presupuestarias; que debían desarrollarse los marcos presupuestarios a medio plazo; que deberían ser más transparentes los criterios utilizados para definir las relaciones entre las Administraciones y las empresas públicas y otros entes públicos y que había que reforzar las auditorías externas de los Tribunales de Cuentas para mejorar su efectividad, *vid.* FMI: «Spain: Report on the Observance of Standard and Codes (ROSC) Fiscal Transparency Module», 26 de enero de 2005, que puede consultarse en <http://www.imf.org/external/NP/rosc/rosc.aspx>.

Por otro lado, otra denuncia pública de la opacidad presupuestaria se recoge en el último trabajo demoscópico realizado por la FIASEP (Fundación para la Investigación y Auditoría del Sector Público), titulado «Observatorio de la transparencia de las cuentas públicas», hecho público en 2011. En este trabajo se recogen conclusiones

forma parcial y lentamente se empieza a corregir. Y la opacidad que existe en nuestro sistema no se aprecia sólo en lo referente a los presupuestos, sino que abarca otras muchas parcelas de la actuación de los poderes públicos. De hecho, España es uno de los últimos a nivel europeo que ha presentado un *Proyecto de Ley de Transparencia, Derecho de Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno*, actualmente en tramitación. Esta proyectada norma comienza en su Exposición de Motivos con un alegato a favor de este principio señalando que es *fundamental en toda acción política*, ya que «sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos público o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar de una sociedad crítica, exigente y participativa». Sin embargo, lo cierto es que, en líneas generales, es una Ley, como han señalado otros autores, que «nace prisionera de una concepción que no es precisamente la del *Gobierno abierto*. Todo lo contrario, la Ley es anticuada porque parte de un «paradigma»... que sigue siendo el del Derecho administrativo tradicional, en el cual la Administración es concebida como una *potentior persona*»⁴. Por ello, la transparencia que esta futura Ley regula no se articula a través de un sistema de *open data*, sino a través del clásico «solicitar-dar» bajo excesivos e indeterminados límites de acceso. Y, en lo que a información presupuestaria se refiere, su artículo 7 no hace sino refundir deberes públicos de información que, en su mayoría, ya estaban recogidos y dispersos en otras normas (por ejemplo, los relativos a las subvenciones, a los informes de fiscalización de los órganos de control externo o a las declaraciones de bienes y actividades de ciertos cargos)⁵.

igualmente críticas sobre la falta de transparencia presupuestaria de la información que proporcionan las Administraciones Públicas.

En último término, otro hecho muy revelador de la falta de fiabilidad de los datos contenidos en los PGE es que actualmente están pendientes de recurso de inconstitucionalidad las LPGE de los años 2008, 2009, 2010 y 2011, entre otros motivos y, en particular, la de 2009, por la falta de fiabilidad de todos o parte de sus estados numéricos, bien porque se elaboraron a partir de datos «falsos» o «falseados» o bien porque omitieron la consignación presupuestaria de gastos ya comprometidos (derivados del sistema de financiación autonómica) o de gastos creados extra-presupuestariamente al amparo de fondos sin personalidad jurídica (como el FROB, por ejemplo). Sobre estos recursos, *vid.* B. SESMA SÁNCHEZ: «Cuestiones presupuestarias pendientes en sede constitucional», revista *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 18, 2011, págs. 72 y ss.

⁴ *Vid.* E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO: «¿Una Ley gatopardesca?», revista *El Notario del Siglo XXI*, nº 46, 2012.

⁵ Tampoco el *Portal de la Transparencia*, dependiente del Ministerio de la Presidencia, que se regula en el artículo 8 de este Proyecto, aporta nada respecto de la

En nuestro ordenamiento, por el momento, la configuración del principio de transparencia presupuestaria se ha configurado al servicio del principio de estabilidad presupuestaria y en particular vinculada a la información contenida en los Presupuestos sin incidir en otros aspectos de mejora del proceso presupuestario, como serían, por ejemplo, referirla a las desviaciones en la ejecución presupuestaria, a la publicidad de los resultados de auditorías y controles o a la fiabilidad, complitud y comparabilidad de las cuentas de liquidación de los Presupuestos.

Por otra parte, el desarrollo normativo de este principio, actualmente recogido en los artículos 6, 27 y 28 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (Ley 2/2012), se ha configurado sustancialmente como una vigilancia del gobierno central sobre los presupuestos autonómicos y locales, sin abordar la propia transparencia de los PGE. Es cierto que quizá fuera éste uno de los aspectos más opacos de nuestra realidad económica, porque es bien sabido que hasta fechas muy recientes las Administraciones españolas vivían casi de espaldas unas a otras, no existía coordinación ni control, los datos no eran homogéneos y ni siquiera fluía la información entre ellas. Quizá por ello el contenido del principio de transparencia presupuestaria establecido en los artículos 27 y 28 de dicha norma hasta se ha centrado, principalmente, en imponer numerosas obligaciones de información de alta frecuencia a las CCAA y a las EELL⁶. A mi juicio, sin embargo, el principio de transparencia presupuestaria no consiste únicamente en que el Ministerio de Hacienda lo sepa todo de las CCAA y de las CCLL al objeto de vigilar el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria y otras reglas de gasto, implica mucho más como se postula en el «Código de buenas prácticas y en el Manual de transparencia fiscal» del FMI, cuya última versión es de 2007, o en

información económico-financiera que previsiblemente se contendrá en la llamada «Central de Información», prevista en el artículo 28 de la LOEP y SF y que dependerá del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, pero que aún, a fecha actual, no ha sido creada. Y eso que ya estaba prevista en la normativa anterior de estabilidad presupuestaria. A mi juicio es evidente que la página web del MHyAAPP no satisface ni cumple los parámetros de ninguno de esos dos canales de difusión pública de la información económico-financiera de las Administraciones Públicas, tal y como se conciben normativamente. Ahora bien, también es justo reconocer que en los últimos años se ha producido un importante avance en la gestión informática y telemática en este ámbito. Sobre esta cuestión, *vid.* J. A. PÉREZ PÉREZ: «La administración presupuestaria electrónica: apuesta por la transparencia, la productividad y la modernización», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 42, 2006, págs. 103 y ss.

⁶ *Vid.* la reciente y relevante OM HAP/2105/2012, de 1 de octubre, de determinación y desarrollo de las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

las recomendaciones al respecto de la OCDE («Mejores prácticas de transparencia fiscal, 2001»). Y en esta línea, más allá por tanto de la vigilancia de la estabilidad presupuestaria, uno de los aspectos fundamentales de la transparencia, de importancia capital, se refiere a la calidad de los datos empleados para la elaboración de los presupuestos y la difusión y acceso público a los mismos. Pues bien, precisamente han sido estos aspectos, referidos a la elaboración de los PGE de los ejercicios 2007 y 2008, el objeto de fiscalización del *controvertido* Informe del Tribunal de Cuentas que se analiza en este trabajo.

Aunque la cuestión de la legitimidad y procedencia de este Informe ya ha sido objeto de análisis en esta misma REVISTA, a mi juicio y a riesgo de simplificar, quizá en exceso, los términos de este debate, por encima de la literalidad y atribución de competencias que la *desfasada* Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas atribuye a este órgano, entiendo que su estatus constitucional de «supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la *gestión económica* del Estado, así como del sector público» que le atribuye el artículo 136 CE era –y es–, en mi opinión, amparo normativo suficiente para realizar esta valiente fiscalización. Me parece evidente que el concepto constitucional de «gestión económica» no puede limitarse exclusivamente a la fiscalización de la ejecución y liquidación de los PGE para excluir al TCu de su legítimo interés por conocer la consistencia, representatividad, idoneidad y suficiencia de la información empleada para elaborar los PGE. Si el TCu depende, además, directamente de las Cortes Generales y por delegación de ellas ejerce no sólo el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, sino también la fiscalización de toda la «gestión económica», no hay razón para limitar sus competencias únicamente a la fiscalización *a posteriori* de los Presupuestos, máxime cuando el Tribunal no es ajeno a realidades económicas más próximas en el tiempo –como refleja habitualmente propio programa anual de fiscalizaciones– y, desde luego, por su experiencia y capacitación técnica en el análisis presupuestario puede aportar mucho al control político que ejerce el Parlamento al momento de la aprobación de las LPGE⁷. Las propias Cortes Generales, a través de su Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, han instado a éste a «efectuar un análisis sobre el endeudamiento finan-

⁷ Así lo manifestaba su presidente al tiempo de reivindicar la contribución de las instituciones de control a la transparencia en la gestión pública, *vid.* M. NÚÑEZ PÉREZ: «Transparencia e instituciones de control», *Auditoría Pública*, nº 49, 2009, págs. 7 y ss., y en «La sostenibilidad financiera: nueva perspectiva en el ejercicio del control de las entidades fiscalizadoras superiores», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 41, 2012, págs. 14 y ss.

ciero de los distintos sectores públicos»⁸ y me parece evidente que dicho análisis no puede realizarse con el debido rigor si no se permite al TCu acceder a la documentación y a las previsiones macroeconómicas utilizadas para elaborar los Proyectos de LGPE. Me parece fuera de duda que la fiscalización de la ejecución y liquidación de los PGE es claramente insatisfactoria si el TCu no puede conocer las causas de las desviaciones vinculadas a la deficiente programación y elaboración del documento presupuestario⁹. Y, en fin, al margen de la legitimación constitucional del TCu para llevar a cabo de esta fiscalización, lo cierto es que en la actual realidad económica y política de nuestro país es difícil encontrar argumentos para oponerse a un Informe sobre la aplicación del principio de transparencia presupuestaria, a un principio que propugna la utilización y el conocimiento público de unos datos presupuestarios exhaustivos y fiables que, a fin de cuentas, no son sino la plasmación del legítimo interés de los ciudadanos por conocer el resultado de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos. Por ello resulta sorprendente la postura del Ministerio –entonces– de Economía y Hacienda poniendo reparos al TCu para llevar a cabo esta fiscalización. Su actitud no coincidía, en absoluto, con los alegatos que, frente a las instituciones europeas y en otros foros, se hacían desde el propio Ministerio a favor de la transparencia presupuestaria como una «exigencia democrática ante los ciudadanos»¹⁰. Con todo, también

⁸ *Vid.* ibídem, punto 46 del Dictamen.

⁹ De hecho, no hay que olvidar que en la fiscalización que realiza el TCu de las CGE ya se viene denunciando: «Que se haga efectiva la aplicación del principio de transparencia establecido en el Texto Refundido de la LGEP, facilitando que los Presupuestos y sus liquidaciones contengan información suficiente y adecuada para poder verificar su adecuación al principio de estabilidad presupuestaria», *vid.* Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2008 (Resolución de 5 de mayo de 2011, *BOE* de 13 de junio de 2011).

¹⁰ En efecto, la actitud del Ministerio en este punto sorprende por cuanto, frente a la opinión pública, desde la propia Dirección General de Presupuestos se realizaron en el mismo período alegatos a favor de la transparencia presupuestaria como el siguiente: «Por ello la transparencia y la información en el proceso presupuestario debe extenderse no sólo al momento de preparación, elaboración, documentación y presentación del presupuesto, sino también a las modificaciones en la ejecución de los gastos e ingresos públicos y al momento decisivo de rendición de cuentas, aspectos que han sido ya objeto de anteriores comentarios en estas mismas Jornadas. ¿Cuál es el papel de la transparencia en el proceso presupuestario? Bueno, intuitivamente es fácil entender que la transparencia es un principio básico de buena gestión, es garantía de obtención de la información pertinente y relevante y constituye la premisa para llegar al conocimiento que sirva de base para la toma de decisiones y que haga posible también el análisis de la situación económica. Pero, sobre todo, y más en el ámbito presupuestario, la transparencia es una exigencia democrática ante

hay que reconocer una sorprendente evidencia, cual es la deliberada omisión de menciones al TCu en la reciente Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

2. OBJETIVOS Y MARCO JURÍDICO DEL INFORME

En el momento de elaboración del Informe, los únicos parámetros normativos en nuestro ordenamiento sobre la transparencia presupuestaria eran, de una parte, el artículo 5 del entonces vigente TRLGEP, que establecía que «los Presupuestos de los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley y sus liquidaciones deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación de la adecuación al principio de estabilidad presupuestaria, así como el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional». Y, de otra, el artículo 27 de la LGP, cuya redacción era la siguiente: «El presupuesto y sus modificaciones contendrán información suficiente y adecuada para permitir la verificación del cumplimiento de los principios y reglas que los rigen y de los objetivos que se proponga alcanzar.» Con estas referencias nacionales y el trasfondo de las recomendaciones internacionales contenidas en el «Código de buenas prácticas de transparencia fiscal» del Fondo Monetario Internacional y en el «Manual de transparencia fiscal» (FMI), así como las formulas por la OCDE (*Prácticas óptimas para la transparencia presupuestaria, 2001*¹¹), el objetivo genérico de la fiscalización contenida en este

los ciudadanos. No hay que olvidar que el Presupuesto desde sus orígenes se configura como una especie de pacto contractual entre los poderes públicos y los ciudadanos que justifica en última instancia la exigencia de los tributos y su empleo en las necesidades sentidas como comunes por los contribuyentes a su financiación. *La transparencia supone así, en primer lugar, poner en conocimiento toda la información disponible. No hay transparencia cuando se oculta o se limita de alguna manera la información de la que disponen los poderes públicos. La transparencia supone, por tanto, publicar en el momento adecuado y de forma correcta la información relevante garantizando su fiabilidad y un grado adecuado de cobertura.* Además y en el ámbito presupuestario, dada la compleja interrelación entre la gran cantidad de datos que se integran en la documentación presupuestaria, es preciso para garantizar un grado adecuado de transparencia realizar un esfuerzo adicional para hacer más comprensible la información presupuestaria», vid. F. ROJAS URTASUN: «La calidad en la información económico-financiera de las AAPP: la transparencia y la evaluación de las políticas públicas de gasto», en *XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público*, IGAE, Madrid, 2009, págs. 343 y ss.

¹¹ La última revisión del Código y el Manual de transparencia fiscal del FMI es de 2007. Estos documentos establecen cuatro pilares de transparencia: 1. Claridad de roles y responsabilidades; 2. Procesos presupuestarios abiertos; 3. Acceso del público a la información, y 4. Garantías de integridad. Se trata de recomendaciones internacionales que, en algún caso, van más allá de las mejores prácticas de transparencia

Informe era examinar «si la documentación en que se materializa la aplicación del principio de transparencia es, como dispuso el artículo 5 de la LGEP, «suficiente y adecuada para permitir la verificación del principio de estabilidad presupuestaria», lo que, a su vez, implica verificar, como exigía el artículo 13.1 TRLGEP, si dicha información era la «precisa para relacionar el equilibrio, déficit o superávit presupuestario con el equilibrio, déficit o superávit calculado conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales» y «la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional». Asimismo, como objetivo genérico, la fiscalización tenía por objeto comprobar «el acceso de los ciudadanos a dicha información»¹².

El Informe se centra, por tanto, únicamente en comprobar si la información y documentación que acompaña la elaboración de los PGE es suficiente, adecuada y accesible para calcular la estabilidad presupuestaria de conformidad con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales, SEC-95. No se analizan, por tanto, otros aspectos relevantes de la transparencia presupuestaria, como determinar si la información presupuestaria viene referida a las CCAA y a las CCLL ni a la de otros sujetos relacionados o vinculados con estas Administraciones. Tampoco abarca las implicaciones que la transparencia presupuestaria arroja sobre las fases de ejecución, liquidación, control interno y rendición de cuentas. Por último, seguramente porque su competencia puede verse afectada, tampoco el TCu se pronuncia –salvo una mención mínima– sobre un parámetro de transparencia presupuestaria recomendado tanto por el FMI como por la OCDE: la participación de instituciones u organismos independientes con autonomía funcional para velar por el estricto cumplimiento de la normativa presupuestaria y llevar a cabo un seguimiento continuo del diseño, implementación y ejecución de los presupuestos¹³.

Por otro lado, para situar temporalmente este Informe, hay que señalar que en el momento de elaborarse aún no se había aprobado 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*,

fiscal formuladas por la OCDE por cuanto que han incorporado previsiones innovadoras, como la publicación de un informe periódico sobre finanzas públicas a largo plazo, mecanismos de seguimiento de la aplicación de las recomendaciones de los informes de auditoría externa, la independencia institucional del organismo estadístico nacional o la valoración de ciertos supuestos económicos y fiscales por expertos independientes.

¹² Vid. Informe del Tribunal de Cuentas, pág. 14.

¹³ Vid. *supra*, apartado 3 de este trabajo.

cuyo objetivo principal es establecer requisitos específicos sobre las características que debe presentar la normativa presupuestaria nacional de los Estados miembros, también al servicio de la vigilancia de la estabilidad presupuestaria o, dichos en términos europeos, a los efectos de «evitar los déficits públicos excesivos». Pues bien, varios de los considerandos que preceden el articulado de esta Directiva confirman igualmente la relevancia del objetivo de fiscalización que perseguía el TCu en este Informe. Y es que en el ámbito europeo las instituciones comunitarias consideran que:

– «La disponibilidad de datos presupuestarios es esencial para el correcto funcionamiento del marco de supervisión presupuestaria de la Unión. La disponibilidad periódica de datos presupuestarios oportunos y fiables constituye la clave para un seguimiento adecuado y a tiempo, lo que a su vez permite actuar con celeridad ante una evolución presupuestaria distinta de lo previsto. Un elemento esencial para garantizar la calidad de los datos presupuestarios es la **transparencia**, que debe implicar la disponibilidad pública de tales datos con carácter periódico.»

– «Unas previsiones macroeconómicas y presupuestarias sesgadas y poco realistas pueden obstaculizar considerablemente la efectividad de la planificación presupuestaria y, en consecuencia, pueden debilitar el compromiso con la disciplina presupuestaria, mientras que la **transparencia** y el debate de metodologías de previsión pueden mejorar significativamente la calidad de las previsiones macroeconómicas y presupuestarias a efectos de la planificación presupuestaria.»

– «Un elemento crucial para garantizar la utilización de previsiones realistas en el ejercicio de la política presupuestaria es la **transparencia**, que debe implicar la disponibilidad pública no sólo de la previsión macroeconómica y presupuestaria oficial preparada para la planificación presupuestaria, sino también de las metodologías, los supuestos y los parámetros pertinentes en que se basan dichas previsiones.»

En este contexto, por tanto, de intensa preocupación europea por la estabilidad presupuestaria y el control del déficit de los Estados miembros y de supervisión comunitaria de los planes de estabilidad y crecimiento y de los marcos presupuestarios de los Estados, el 30 de junio de 2011 se hace público este Informe del TCu sobre el principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria. Tras una introducción, el Informe presenta los resultados de la fiscalización en dos apartados. El primero, referido a la comprobación de qué documentación se elabora y emplea para elaborar los

Proyectos de LPGE, y el segundo, más amplio y heterogéneo, relativo al análisis de la suficiencia informativa de dicha documentación en orden a garantizar el cumplimiento del objetivo de estabilidad.

3. DOCUMENTACIÓN ELABORADA Y UTILIZADA PARA PRESENTAR LOS PROYECTOS DE LPGE

Tras realizar el inventario de la documentación elaborada y utilizada para presentar los Proyectos de LPGE –no toda la que el TCU requirió al Ministerio–, el TCU concreta sus resultados en los siguientes aspectos que, a su vez, merecen algún comentario:

1º Respecto de los *escenarios presupuestarios plurianuales*, el TCU cuestiona su ausencia de publicación en la página web del Ministerio, pero también su falta de aportación cuando fueron requeridos. También se critica la falta de publicación en el BOE la Orden MEH sobre elaboración de los escenarios presupuestarios 2007-2009 que impone preceptivamente el artículo 28 de la LGP.

Estas observaciones del Tribunal están plenamente justificadas. Tanto en el ámbito internacional como en el europeo y en el nacional, una de las tendencias actuales de gestión presupuestaria, recomendada o imperativa, es la *programación plurianual de la planificación presupuestaria*. Se trata de situar la aprobación anual de los Presupuestos en el marco de un escenario presupuestario más amplio. ¿Por qué? Entre otros motivos para poder valor el impacto financiero futuro de las políticas de gasto, para forzar a las autoridades a comprometerse con los objetivos de estabilidad presupuestaria, para proyectar las previsiones de ingresos y gastos de forma más fiable y realista y hacer, de este modo, más eficaz y eficiente la gestión según los cambios que se adopten en las políticas públicas¹⁴. Así lo prevé, entre otras recomendaciones internacionales, el segundo pilar del «Manual de transparencia fiscal» del FMI, al recomendar que «*el presupuesto anual deberá ser realista y deberá elaborarse y presentarse en un marco integral de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo*»¹⁵.

Así está recogido también, actualmente, en el artículo 9.1 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

¹⁴ Como tendencia internacional de gestión presupuestaria, *vid.*, entre otros, J. L. RUIZ ÁLVAREZ y J. CAAMAÑO ALEGRE: «Tendencias en la gestión presupuestaria a nivel internacional», *PGP*, nº 51/2008, págs. 21 y ss.

¹⁵ *Vid.* «Manual de transparencia fiscal», FMI (2007).

miembros, que preceptivamente dispone: «Los Estados miembros establecerán un marco presupuestario a medio plazo creíble y efectivo que incluya la adopción de un horizonte de planificación presupuestaria de tres años como mínimo para garantizar que la planificación presupuestaria nacional se inscribe en un perspectiva plurianual»¹⁶.

En nuestro ordenamiento, ya en la redacción original de la Ley de Estabilidad Presupuestaria (versión 2001), como en la Ley General Presupuestaria de 2003, se había establecido como uno de los principios básicos de gestión presupuestaria el de «plurianualidad», conforme al cual «la elaboración de los presupuestos en el sector público se enmarcará en un escenario plurianual compatible con el principio de anualidad por el que se rige la aprobación y ejecución presupuestaria»¹⁷. Con mayor detalle el artículo 27.1 de la LGP y especialmente su artículo 28 ahondaron en la exigencia de compatibilizar el principio clásico de la anualidad presupuestaria con el de su vinculación a un «escenario plurianual». En este sentido, este último artículo expresamente dispone –y disponía ya a la fecha de elaboración del Informe del TCu– que «los escenarios presupuestarios plurianuales en los que se enmarcarán anualmente los Presupuestos Generales del Estado 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 asumi-

¹⁶ En el ámbito europeo, la plurianualidad en la programación presupuestaria tiene especial relevancia y así se impone en la citada Directiva 85/2011. Recientemente se ha hecho público el Informe provisional de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva 2011/85/UE del Consejo relativa a los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros (COM (2012) 761 final). En este documento la Comisión vuelve a insistir en la necesidad de que los Estados miembros establezcan «un marco presupuestario a medio plazo creíble y efectivo que les permita ampliar el horizonte de la planificación presupuestaria más allá de un año y fomentar de esta forma una elaboración de políticas a medio plazo más coherente, eficaz y potencialmente ambiciosa. El marco presupuestario a medio plazo deberá contener unos objetivos presupuestarios plurianuales junto con previsiones para cada partida importante de ingresos y gastos basadas en el supuesto de mantenimiento de la política económica, y con explicaciones sobre las medidas correctoras a medio plazo que se adoptarán para salvar las diferencias entre las previsiones basadas en dicho supuesto y los objetivos. Asimismo deberá contener una evaluación de la manera en que las políticas previstas pueden afectar a la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas». Insiste igualmente en que la elaboración de estos marcos presupuestarios no se realice de forma aislada, sino que deben actuar como documento estratégico de planificación para los Estados, que deben ser coherentes, utilizarse, realmente, para la elaboración de los Presupuestos anuales y para la fijación de objetivos de estabilidad y techos de gasto, sin perjuicio de su revisión o renovación por diversas causas (cambios de gobierno, variaciones en las estimaciones, desviaciones...).

¹⁷ Vid. artículo 4 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

dos. Los escenarios presupuestarios plurianuales determinarán los límites referidos a los tres ejercicios siguientes, que la acción de gobierno debe respetar en los casos en los que sus decisiones tengan incidencia presupuestaria»¹⁸.

La LGP regula además la autoría de estos escenarios presupuestarios –atribuida al Ministerio de Hacienda, «que dará cuenta de los mismos al Consejo de Ministros con anterioridad a la aprobación del Proyecto de Ley de Presupuestos»–, su contenido, así como su relación con los *programas plurianuales ministeriales*, que servirán de base para su elaboración e incluso el mandato legal de publicar una Orden Ministerial sobre la elaboración de los mismos (art. 29.5 de la LGP)¹⁹. Se trata, pues, de una regulación con cierto detalle y hasta ambiciosa de un trámite hasta entonces ausente en nuestro proceso presupuestario. Sin embargo, la realidad es que los escenarios presupuestarios plurianuales constituyen una documentación absolutamente desconocida y opaca. Es cierto que legalmente no está prevista su difusión pública²⁰ y que tampoco está prevista su remisión de ningún modo a las Cortes Generales, de modo que, a diferencia de lo que sucede con los objetivos de estabilidad presupuestaria, aquéllas no pueden pronunciarse sobre ellos. Ahora bien, si, como ordena el artículo 31 de la LGP, «los Presupuestos Generales del Estado se adecuarán a los escenarios presupuestarios plurianuales y atenderán a la consecución de los objetivos que se hayan establecido en los programas plurianuales de los distintos departamentos ministeriales», resulta contradictorio atribuirles una cierta fuerza vinculante y, al mismo tiempo, marginar de su conocimiento al Poder Legislativo, que es quien aprueba los Presupuestos. ¿Cómo van a adecuarse los Presupuestos a unos escenarios que no se difunden ni conocen?

Por otro lado, dado que tales «escenarios presupuestarios plurianuales» responden a la misma finalidad que los «marcos presupuestarios a medio

¹⁸ Como han señalado otros autores, este principio se concreta en el establecimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y en la programación presupuestaria plurianual a través de dos instrumentos: los programas presupuestarios plurianuales y la integración de éstos en los «escenarios presupuestarios plurianuales», cfr. J. IGLESIAS QUINTANA y M. MORANO LARRAQUETA: «La técnica de la presupuestación en la Administración central española: estabilidad presupuestaria y asignación de recursos», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 51, 2008, págs. 107 y ss.

¹⁹ Vid. la última Orden Ministerial al respecto, la Orden EHA/1332/2011, de 19 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los escenarios presupuestarios para el periodo 2012-2014.

²⁰ Quizá por ello, en la elaboración de este Informe, el Ministerio ignoró la petición de su remisión al TCu, aunque, a mi juicio, se trataría de una excusa injustificada. Como se indica en el texto, ¿qué sentido tiene la obligación legal de ajustar las LPGE a unos escenarios presupuestarios plurianuales si éstos no son públicos ni conocidos?

plazo» que prevé la normativa europea y recomiendan el FMI y la OCDE como parámetros de transparencia fiscal, a mi juicio, bien podría haberse mantenido esta última denominación en vez de optar por una innovación normativa *ficticia*. De hecho, según mi criterio, al aprobar la LOEPySF lo procedente habría sido reformar el artículo 28 de la LGP en vez de regular, como si sustancialmente fueran documentos distintos, los «marcos presupuestarios a medio plazo» en el artículo 29, cuya publicidad y difusión, por cierto, tampoco está prevista²¹.

Resulta incomprensible, además, que remitiéndose los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública a las Cortes Generales para su aprobación, que además se acompañan de un *informe* en el que se evalúa la situación económica que se prevé para cada uno de los años contemplados en el horizonte temporal de fijación de dichos objetivos –también de tres ejercicios presupuestarios (art. 15 de la LGEPySF)²², exista tal oscurantismo acerca de la difusión de los escenarios presupuestarios plurianuales que regula el artículo 28 de la LGP y de los «marcos presupuestarios a medio plazo» que ahora prevé el artículo 29 de la LOEPySF. Es cierto que, por el momento, en el marco de la supervisión europea de los presupuestos nacionales, tal «examen» se realiza sobre *los programas de estabilidad y de reforma* que remiten los Estados miembros y que los mismos no contienen estima-

²¹ En efecto, el artículo 29 de la LOEPySF regula el «marco presupuestario a medio plazo», señalando que será elaborado por cada Administración Pública y que «en él 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». En definitiva, la misma finalidad a la que sirven los llamados «escenarios presupuestarios plurianuales» que regula el artículo 28 de la LGP. Durante la tramitación legislativa de aquella norma, la Enmienda núm. 22 del Grupo Parlamentario Mixto propuso, sin éxito, que «habiéndose adquirido carta de naturaleza la expresión «escenarios presupuestarios plurianuales», acuñada por la normativa estatal y autonómica para designar la programación presupuestaria plurianual, la regulación que el artículo 29 (...) hace del «marco presupuestario a medio plazo» debe entenderse referida a los «escenarios presupuestarios plurianuales», porque, de otra manera, carece de sentido que el propio texto normativo mantenga esta expresión en la disposición final segunda».

²² Este informe será elaborado por el Ministerio de Economía y Competitividad, previa consulta al Banco de España y teniendo en cuenta las previsiones del Banco Central Europeo y de la Comisión Europea. Contendrá el cuadro económico de horizonte plurianual en el que se especificará, entre otras variables, la previsión de evolución del Producto Interior Bruto, la brecha de producción, la tasa de referencia de la economía española prevista en el artículo 12 de esta Ley y el saldo cíclico del conjunto de las Administraciones Públicas, distribuido entre sus subsectores. Interesa señalar en este punto que, si bien los escenarios presupuestarios plurianuales se atribuyen al Ministerio de Hacienda, este Informe que acompaña a los objetivos de estabilidad y deuda pública es competencia, en cambio, del Ministerio de Economía y Competitividad.

ciones económicas de las políticas públicas que se proponen para asegurar el cumplimiento de los objetivos de déficit y endeudamiento²³, pero interesa destacar que actualmente se debate una reforma de este procedimiento de supervisión europea de los presupuestos nacionales conforme al cual será también obligación de los Estados miembros «*hacer públicos cada año, a más tardar el 15 de abril, sus planes presupuestarios a medio plazo de conformidad con su marco presupuestario a medio plazo y basándose en previsiones macroeconómicas independientes, así como sus programas de estabilidad*»²⁴. A mi juicio, esta obligación debiera implicar una modificación de nuestra normativa nacional en el sentido de asegurar la difusión pública de estos llamados «marcos presupuestarios a medio plazo» –o «escenarios presupuestarios plurianuales»– y ajustar su contenido a las exigencias de la normativa europea. Es evidente que no tendría sentido exigir a los Estados miembros la publicidad de

²³ Vid. 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. La supervisión presupuestaria europea se efectúa a través del examen por parte del Consejo, basándose en los estudios efectuados por la Comisión de los *programas de estabilidad* presentados en el mes de abril por parte de los Estados miembros. En ellos debe incluirse:

- el objetivo presupuestario a medio plazo, así como la senda de ajuste que lleve a la realización de este objetivo, el saldo de las Administraciones Públicas en porcentaje de PIB, la evolución previsible del ratio de deuda pública, la trayectoria de crecimiento prevista para los gastos públicos, la trayectoria de crecimiento prevista para los ingresos públicos con arreglo al mantenimiento de la misma política económica y una evaluación cuantitativa de las medidas discrecionales previstas en materia de ingresos. Además, los programas de convergencia deben indicar las relaciones entre estos objetivos y la estabilidad de los precios y de los tipos de cambio, así como los objetivos a medio plazo de la política monetaria;

- informaciones relativas a los pasivos implícitos vinculados al envejecimiento y a los pasivos contingentes (como las garantías públicas) susceptibles de tener una incidencia mayor sobre las cuentas de las Administraciones Públicas;

- informaciones sobre la coherencia de los programas con las orientaciones generales de las políticas económicas y los programas nacionales de reforma;

- las principales hipótesis en relación con las perspectivas económicas que son susceptibles de influir en el cumplimiento de los programas de estabilidad y convergencia (crecimiento, empleo, inflación y otras variables importantes);

- una evaluación y un análisis detallado de las medidas presupuestarias y otras medidas de política económica adoptadas o previstas que sean pertinentes para realizar los objetivos del programa;

- un análisis del efecto que una modificación de las principales hipótesis económicas produciría en la situación presupuestaria y en la deuda;

- en su caso, las explicaciones de las posibles desviaciones respecto de la senda de ajuste requerida para la realización del objetivo presupuestario a medio plazo.

²⁴ Vid. artículo 3 de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre disposiciones comunes para el seguimiento y evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro /COM/2011/0821 FINAL-2011/0386 (COD).

los «planes presupuestarios a medio plazo», que deben elaborarse «de conformidad con su «marco presupuestario a medio plazo» sin que éste sea igualmente público y conocido, máxime teniendo en cuenta que los actuales *programas de estabilidad y reforma* de los Estados miembros ya avanzan las políticas públicas que se proponen para contribuir a la estabilidad y reducir el déficit, y de lo que se trata, en definitiva, es de cuantificar las previsiones de ingresos y gastos recogidas en esos programas y contextualizarlas de forma justificada y realista en un marco presupuestario plurianual que también ofrezca información sobre otras variables macroeconómicas relevantes.

2º Con relación a los distintos **libros** (19 libros, divididos en 51 tomos), agrupados en series (roja, verde, amarilla y gris), que acompañan como **documentación complementaria** la remisión a las Cortes Generales de los Proyectos de LPGE, el TCU cuestiona, de una parte, su volumen, que «es consecuencia de las distintas formas de presentación-clasificación de unos mismos datos e incluso de reiteración en diversos documentos, lo que no siempre supone mejora de la información»²⁵. Y de otra que, a pesar igualmente de su volumen, ni es completa, ni está organizada, sino dispersa, ni tampoco es clara y sistemática con relación al suministro de información de todo el sector público estatal, autonómico y local, con especificación del ámbito de las responsabilidades de cada nivel y de los recursos que cuenta para atenderlas²⁶.

Si el examen se circunscribe a la *información del sector público estatal*, aunque se recogen informaciones dispersas en distintos documentos (libro azul, libro amarillo e informe económico y financiero), las principales carencias, aparte de otras relativas a específicas informaciones que se comentan posteriormente, residen en que «la información a veces es muy desigual en función de los agentes, sin que objetivamente esté justificado este distinto tratamiento»²⁷.

²⁵ *Vid.* Informe..., ob. cit., pág. 24.

²⁶ Literalmente en el Informe se señala que «no existe ningún documento que describa las competencias materiales de cada Administración territorial y las ponga en relación con los recursos con que cuenta. Por el contrario, se informa del sistema de financiación territorial y de las aportaciones con cargo al Presupuesto del Estado, a lo que dedica un apartado el Informe Económico y Financiero, lo que es necesario pero insuficiente», ob. cit., págs. 24 y 25.

²⁷ La crítica del TCU a la consolidación de la información en el Proyecto de LPGE coincide, a su vez, con la que igualmente viene formulando al fiscalizar la Cuenta General del Estado, que tampoco es consolidada, *vid.* el Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Declaración de la CGE correspondiente al 2007, de 17 de mayo de 2010; al 2008, de 5 de mayo de 2011, y el relativo a la CGE de 2009, de 21 de mayo de 2012. Al respecto *vid.*, entre otros, J. A. PÉREZ PÉREZ: «La consolidación de cuentas en el sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 58, 2010. En el apartado posterior se comentan de forma

Por otra parte, en el Informe se cuestiona la estructura presupuestaria de algunos gastos, en especial, de los capítulos *de transferencias* (IV y VII), que resulta poco transparente y no permite conocer la naturaleza de los recursos que se comprenden en los diversos artículos de estos capítulos, que pueden ser muy diversos en su origen y en su destino.

Ciertamente, en la situación actual, no puede decirse que la información que suministra esta documentación que acompaña las LPGE cumpla los estándares internacionales –ni tampoco comunitarios– de transparencia fiscal. Por lo que se refiere a la necesidad de que exista una *información presupuestaria consolidada* de todos los niveles de la Administración –no sólo del estatal– y que responda a unas *previsiones presupuestarias comunes en el marco de una planificación plurianual* también común, sin perjuicio de las específicas responsabilidades presupuestarias en función de reglas de gasto también específicas de cada nivel de Administración, la nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera es ambiciosa y, de cumplirse, podría suponer importantes avances. En primer lugar, porque su contenido viene referido a todas las Administraciones Públicas, incluida la Seguridad Social, y a todo el «resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de Derecho público dependientes de las Administraciones Públicas (que) tendrán asimismo consideración de sector público y quedarán sujetos a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas» (art. 2 de la LGEPySF). En segundo lugar, porque la Ley impone a todos los Presupuestos, sean del nivel territorial que sean, que se acompañen de la información precisa para relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación, calculado conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95) (art. 27 de la LGEPySF). Y en tercer lugar porque esta Ley ha impuesto a CCAA y CCLL un amplio catálogo de obligaciones de información económico-financiera que pueden contribuir a reducir el hasta ahora importante desconocimiento por parte de la Administración central de la verdadera situación presupuestaria de las autonomías y entidades locales.

Es cierto que estos avances no habían sido aprobados al tiempo de elaborarse el Informe del TCu, sin embargo, tanto los parámetros internacionales de transparencia fiscal como la normativa europea consideran un elemento fundamental de este principio que la información

más detallada las observaciones a la falta de consolidación de la información presupuestaria respecto de ese «bosque» de entidades, fundaciones, consorcios y fondos que escapan tanto del Derecho administrativo como del presupuestario.

presupuestaria de un Estado sea íntegra y completa, que venga referida también a todos los niveles de Administración, que existan mecanismos de coordinación entre todos los subsectores de las Administraciones Públicas y de participación en los procesos presupuestarios y que existan reglas fiscales comunes y niveles de responsabilidad presupuestaria delimitados. En nuestro país, hasta esta última reforma de 2012, existía una total descoordinación entre la situación presupuestaria de unas CCAA y CCLL y otras. No había obligación legal ni periódica de suministrar información presupuestaria a la Administración central. Y si bien el acceso a la misma era en teoría posible, tampoco era infrecuente que los datos se confeccionaran atendiendo a previsiones macroeconómicas dispares o a sistemas de compilación o interpretaciones contables divergentes. Esta situación claramente se contradecía, pues, con los estándares de transparencia presupuestaria, en los que se recomienda que «deberá suministrarse información *ex post* sobre el saldo fiscal del gobierno y el saldo *consolidado del gobierno general*. Esto puede hacerse mediante informes basados en las cuentas nacionales siempre y cuando reflejen los resultados efectivos de los diferentes componentes del gobierno general». Se señala además que, como sucede en nuestro país, «la consolidación del saldo del gobierno subnacional es particularmente útil cuando los niveles subnacionales de gobierno gozan de facultades significativas para aplicar impuestos, efectuar gastos o contraer empréstitos, o reciben transferencias cuantiosas del gobierno central», sin perjuicio de que la información suministrada en estos casos por los niveles subnacionales sea en términos generales significativa²⁸.

En lo relativo a la falta de claridad, sistematicidad y modo de presentación, así como a las deficiencias que presenta la estructura de algunos de los capítulos de gastos de las LPGE, también hay margen de mejora. Es evidente que el volumen de documentación presupuestaria no asegura en modo alguno la idoneidad y suficiencia de los datos si no es posible su comprensión y su comparabilidad respecto de las previsiones o de la ejecución presupuestaria de ejercicios anteriores, ni su credibilidad en función del cálculo o referencia de las magnitudes presupuestarias utilizadas, ni resulta clara su estructura. Desde luego, el ejemplo que toma como referencia el Informe del TCu, relativo al capítulo de transferencias, por la amalgama de conceptos que en él se incluyen es muy significativo de la falta de transparencia de las LPGE. Pero también existen otros muchos ejemplos, tanto referidos a la clasificación de in-

²⁸ *Vid.* apartado 227 del «Manual de transparencia fiscal» del FMI, ob. cit., páginas 101 y 102.

gresos –donde hay importantes omisiones de nuevas figuras tributarias como deficiencias en la clasificación económica de los mismos– como la ocultación en las LPGE de figuras, que han cobrado una especial relevancia en estos últimos años –como son los llamados *fondos sin personalidad jurídica*, algunos muy relevantes que se han creado extrapresupuestariamente–, como la multitud de datos referidos a una amplia variedad de entes que no sólo *huyen* del Derecho administrativo, sino también del Derecho presupuestario desde el momento en que su presupuesto es estimativo, no tienen una adecuada regulación (caso de los consorcios) o, en fin, constituyen ocultaciones de datos que responden a ciertas trampas de ingeniería presupuestaria (como sucede con el cómputo de las inversiones en obras públicas financiadas mediante fórmulas de colaboración público-privada) o escasamente realistas en cuanto a su cómputo como gastos (caso de los avales y garantías, de los remanentes de tesorería o de los diferimientos de imputación a ejercicios posteriores).

En el ámbito estatal, por el momento, estas deficiencias informativas de la documentación que acompaña a las LPGE no han tenido mayor repercusión jurídica que la denuncia de esta situación por parte del TCu. Sin embargo, en el ámbito local, ya existen pronunciamientos jurisprudenciales recientes (como la STS de 2 de octubre de 2012) que anulan presupuestos de entidades locales por «*la ausencia de documentación exigida para su tramitación por el principio de nivelación presupuestaria*», en particular porque, en el caso resuelto en dicho fallo, «*no se incluyeron ni el informe económico financiero ni ningún otro documento que otorgue racionalidad y coherencia a la presupuestación de ingresos, ni el anexo de personal como elemento justificativo de la cualificación de los créditos para retribuciones de personal, ni un anexo de inversiones como elemento justificativo de las cuantificaciones de los créditos para inversiones, ni se diferencian los ingresos afectos al patrimonio municipal del suelo del resto de los recursos municipales, ni distingue las inversiones previstas con los fondos procedentes del patrimonio municipal del suelo, lo que impide reconocer si los recursos de este patrimonio se utilizan en alguna de las finalidades expresamente previstas*» en la normativa autonómica aplicable, «*y somete a la consideración del Pleno unos ingresos de 3.000.000 de euros por endeudamiento, sin informar sobre el signo y saldo del ahorro neto deducido de la última liquidación de presupuestos aprobada...*»²⁹. Con esta comparación no pretendo señalar

²⁹ Son varios y recientes los pronunciamientos tanto del TS como de otros órganos jurisdiccionales relativos a la anulación de presupuestos de entidades locales, bien porque se presentan para su aprobación sin venir acompañados de la documentación

la inconstitucionalidad de las Leyes de Presupuestos por las deficiencias que presenta desde el punto de vista informativo la documentación que la acompaña –o que debiera hacerlo–, pero es evidente que no se trata que estemos ante una mera irregularidad formal y que, por muchas de las razones que se exponen, es necesario mejorar su fiabilidad, su contenido y su estructura.

3º Con relación a la **publicidad y difusión de esta documentación** el TCu es especialmente crítico con el hecho de que **el BOE no publique el texto íntegro de las LPGE** y sólo publique los resúmenes de los estados de ingresos y gastos. Considera que esta limitada publicidad oficial resulta contraria no sólo a lo previsto en el artículo 91 CE, sino también a la propia doctrina del TCu, que al atribuir carácter normativo y vinculante al crédito presupuestario, que no deja de ser una disposición de carácter general también dirigida a los ciudadanos y no sólo al Ejecutivo, exige la garantía de su completa publicidad oficial³⁰.

En este punto interesa destacar, como ya he señalado en otro trabajo³¹, que actualmente se encuentran en sede constitucional diversos recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra las LPGE de 2008, 2009, 2010 y 2011, dirigidos, entre otros motivos, contra todas o alguna de las partidas presupuestarias, bien por insuficiencia de dotación o bien por omisión del crédito presupuestario para cubrir gastos ya comprometidos. El hecho de que, como sucede con el recurso presentado contra la LGPE de 2009, se haya impugnado la

legalmente exigida, como sucede con la liquidación del presupuesto anterior (además de la citada, *vid.* STS de 15 de octubre de 2012, RJ 2012/10210, y STSJ Cataluña de 25-11-2010, RJ 2001/303). También se han anulado por no incluir, bien porque el crédito presupuestario necesario para atender obligaciones vencidas, líquidas y exigibles (SSTS de 10 de julio de 2010, RJ 2012/8083, y de 20 de noviembre de 2012, RJ 2012/10902, STSJ Galicia de 30 de mayo de 2012, RJ 2012/359) o porque no cumplan con las exigencias de nivelación presupuestaria, porque algunos gastos –como proyectos de inversión– carecían de la descripción y el detalle suficiente para conocer la exactitud de la inversión propuesta (STS de 3 de julio de 2012, RJ 2012/8074).

³⁰ El Informe del TCu se fundamenta, en este punto, en las SSTC 63/1986, de 21 de mayo; 13/1992, de 6 de febrero, y 3/2003, de 16 de enero. La crítica, por otra parte, ya había sido formulada en similares términos por otros autores. Así, PASCUAL GARCÍA ya había calificado de «anómala» la falta de publicación íntegra de las LPGE en el *BOE*, lo cual «plantea la duda de si pueden considerarse dotados de eficacia jurídica unos créditos de los cuales no se da a conocer su importe con el nivel de especificación que la LGP exige y en cuyo nivel, y sólo en él, resultan vinculantes». Y aunque una respuesta negativa a esta cuestión sería grave, sin duda, al invalidar todas las leyes presupuestarias del pasado, «a partir del ordenamiento jurídico vigente no se ve la posibilidad de sostener lo contrario...», *vid.* *Régimen jurídico del gasto público*, BOE, Madrid, 2009, pág. 321.

³¹ *Vid.* B. SESMA SÁNCHEZ: *Cuestiones presupuestarias pendientes en sede constitucional*, ob. cit.

totalidad de sus estados numéricos debiera servir para que el TCu confirme o no la verdadera naturaleza jurídica de los créditos presupuestarios de las partidas consignadas en los estados de gastos. Es cierto que hasta ahora el TCu viene afirmando dicha naturaleza jurídica desde muy tempranamente (por todas, STC 63/1986, de 21 de mayo), pero también lo es que, si tenemos en cuenta que ni siquiera el *BOE* publica el texto completo de las LPGE, porque de los estados de gastos sólo se publica un resumen que no llega ni siquiera al nivel del crédito vinculante y que, además, el mismo TCu ha afirmado que un crédito presupuestario no encierra en sí mismo ni una obligación jurídica plena ni un derecho porque sólo implica la autorización para gastar, la doctrina del TCu es contradictoria en este punto y habría que dudar de su valor como norma jurídica impugnable.

A mi juicio, a riesgo de simplificar esta compleja cuestión jurídica, entiendo que si, como ha señalado el TCu, los estados numéricos constituyen literalmente el «contenido mínimo, necesario e indisponible» de las LPGE respecto de las cuales la CE exige que incluyan la «totalidad» de ingresos y gastos, ni es admisible el actual *fraccionamiento presupuestario* que se produce al aprobar gastos al margen de las LPGE sin modificar su contenido (contenidos en Decretos-leyes o a través de la creación de fondos extrapresupuestarios), ni es admisible que su publicación oficial quede reducida a resúmenes que ni siquiera responden al nivel de vinculación de los créditos. Ciertamente los créditos presupuestarios representan autorizaciones de gasto y no crean derechos subjetivos *perfectos* e inmediatamente ejecutivos, pero es indudable que su aprobación encierra un valor jurídico intrínseco especialmente cuando su consignación es preceptiva para hacer frente a obligaciones válidamente contraídas, firmes, líquidas y exigibles. No sólo porque a través de su aprobación por el Legislativo el poder Ejecutivo recibe una autorización específica, en términos cuantitativos y cualitativos para gastar, sino porque también su aprobación responde en muchos casos a compromisos de gasto válidamente adquiridos –por Ley o de forma convenida– por la Administración que, para su efectividad, exigen cobertura presupuestaria. De este modo, la asignación de recursos a un determinado órgano gestor para llevar a cabo una determinada actividad o finalidad, que es lo que representa el crédito presupuestario, vincula a la Administración en términos cuantitativos, cualitativos y temporales, pero también representa la expectativa de un derecho/deber por parte de los destinatarios –concretos o indeterminados– a recibir el destino de esos recursos cuya aprobación ha sido autorizada por Ley y responde en muchos casos a obligaciones económicas previamente contraídas. Por ello, las LPGE pueden incurrir en inconstitucionalidad si omiten la consignación de

créditos presupuestarios que deben aprobarse para satisfacer obligaciones económicas válidamente asumidas máxime si, por Ley, debe quedar reflejada específicamente su cobertura presupuestaria. En este sentido es importante señalar que el TCu (SSTC 178/2006, de 6 de junio, y 222/2006, de 6 de julio) ha declarado la inconstitucionalidad por omisión de sendas Leyes de Presupuestos Generales autonómicas por no recoger las cuantías concretas de las retribuciones básicas y de los complementos de destino específico y de productividad del personal funcionario que por Ley (Ley 30/1984, de Medidas para la Reforma de la Función Pública) deben venir especificadas en su cuantía exacta en las Leyes de Presupuestos. Y en este punto el TCu ha señalado que la publicidad formal de las cuantías retributivas no queda garantizada con la aprobación de normas reglamentarias sobre retribución, pues «no debe olvidarse que la exigencia de que las mismas se reflejen en la Ley de Presupuestos garantiza, entre otras cuestiones, un control democrático de la política retributiva autonómica, unas posibilidades de impugnación y un tipo de publicidad que difiere de las que son propias de las normas reglamentarias. De ahí que no sea posible considerar satisfecho el principio de publicidad formal con rango legal exigido por el artículo 24.2 de la Ley 30/1984»³². En mi opinión, si el TCu exige la consignación expresa de las cuantías en aquellos casos en los que por Ley es obligada su especificación en la Ley de Presupuestos, esta exigencia es predicable no sólo de los supuestos analizados en estos fallos (retribuciones de funcionarios), sino de otros muchos gastos públicos cuya regulación sectorial igualmente se supedita a su especificación presupuestaria (gastos reservados, transferencias del FCI o de otros fondos de financiación territorial, líneas de subvenciones...), y en este sentido es evidente que la publicación en el *BOE* de resúmenes no garantiza esa publicidad y *seguridad jurídica* que precisa toda norma legal, ni tampoco respeta la *lealtad institucional* y *autovinculación* que es exigible al Gobierno al confeccionar y especificar los créditos presupuestarios que responden a compromisos de gasto válida y previamente adquiridos³³.

Por otra parte, la omisión en las Leyes de Presupuestos y falta de publicidad formal de partidas presupuestarias vinculadas a gastos o

³² Por ello, el TCu declaró en ambos fallos la inconstitucionalidad por omisión de las Leyes de Presupuestos, que, evidentemente, no pudo reconducirse a ningún precepto ni partida presupuestaria en particular y que, en consecuencia, no trajo consigo tampoco una declaración de nulidad expresa. Se trata, en cierta medida, de una *inconstitucionalidad formal de la LPGE* y no material.

³³ Piénsese, por ejemplo, en la quiebra de los principios de lealtad institucional y seguridad jurídica que supone la consignación en los presupuestos de las CCAA de cifras e ingresos procedentes del sistema de financiación autonómica que después no concuerdan con las que verdaderamente se recogen en los PGE.

expectativas de financiación contraídas voluntariamente por la Administración con carácter previo a la elaboración de los Presupuestos también puede dar lugar a la responsabilidad patrimonial de la Administración por quiebra del principio de *confianza legítima* y por ocasionar con esta actuación daños antijurídicos que los afectados no están obligados a soportar.

En último término cabría señalar, además, que si las Cortes Generales, a través de su Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, «entiende necesario que se vigile la adecuada publicación en el Boletín Oficial del Estado de los resúmenes de las cuentas de las entidades públicas y que dicho resumen recoja información suficiente y adecuada para conocer la actividad y la situación de la entidad correspondiente»³⁴, con mayor motivo habrá que exigir la publicidad íntegra de las LPGE.

Por estos motivos³⁵, y dado que los actuales medios tecnológicos e informáticos no representan, a mi juicio, ningún obstáculo a la publicación íntegra de las LPGE, es necesario asegurar la publicidad íntegra de sus estados numéricos, lo que, por otra parte, y en términos generales, insisto es una exigencia inexcusable para la validez de cualquier Ley y una exigencia mínima para asegurar los principios de seguridad jurídica y, en el ámbito que nos ocupa, de transparencia presupuestaria³⁶.

4º Por último, respecto de la **fiabilidad de toda esta documentación**, el Informe del TCu se limita a señalar, muy someramente, que la misma no viene avalada antes de su remisión a las Cortes Generales por un órgano externo a la Administración, como propugna el cuarto pilar –Garantías de integridad– del «Código de transparencia fiscal» del FMI.

En este punto, el Informe del Tribunal no hace sino sumarse a las recomendaciones internacionales y también europeas de que *las previsiones presupuestarias vengan avaladas por instituciones u organismos independientes con autonomía funcional respecto de los Gobiernos*. En nuestro caso, aunque el Gobierno ya ha anunciado la creación de una «auto-

³⁴ Vid. Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas relativo a la CGE correspondiente al ejercicio 2009, de 8 de mayo de 2012, apartado IV.

³⁵ PASCUAL GARCÍA apunta otros, como la dudosa exigencia de responsabilidad contable a quienes comprometen gastos y ordenan pagos sin crédito suficiente por una infracción legal si la ley infringida no ha sido publicada oficialmente en el BOE, cfr., *Régimen jurídico del gasto público*, ob. cit., pág. 321.

³⁶ Una visión general del uso de las nuevas tecnologías referido a la información económico-financiera por parte de los ciudadanos puede verse en S. ARANDA SORIA: «Transparencia en la gestión pública. El papel de internet y el ciudadano», *Revista de Auditoría Pública*, nº 49, 2009, págs. 121 y ss.

ridad fiscal independiente» para el primer trimestre de 2013, que velará por el estricto cumplimiento de la normativa presupuestaria y llevará a cabo un seguimiento continuo sobre el diseño, la implementación y la ejecución de los presupuestos³⁷, será importante asegurar la máxima cualificación e independencia del mismo para conseguir la mayor objetividad y fiabilidad de sus análisis³⁸. Y, de otra parte, ajustar la coordinación de las funciones asumidas por este nuevo órgano con las atribuidas actualmente al Tribunal de Cuentas, que hasta ahora ha sido marginado total y absolutamente de todo el proceso de elaboración de los presupuestos e incluso de cualquier actuación normativa o decisión política que tuviera una clara incidencia presupuestaria. A mi juicio, si legislativamente se opta por dejar al Tribunal de Cuentas únicamente la fiscalización *a posteriori* de la ejecución presupuestaria, indudablemente será necesario coordinar las metodologías parámetros de ambos organismos para realizar el análisis de las desviaciones presupuestarias³⁹.

³⁷ *Vid.* Informe del Consejo de Ministros de 24 de septiembre de 2012. Tanto el Consejo como la Comisión Europea vienen recomendando específicamente que nuestro país cree esa «autoridad fiscal independiente» con la misión de controlar la política presupuestaria y proporcionar análisis y asesoramiento en este ámbito, aplicar estrictamente el marco presupuestario a medio plazo y seguir de cerca el cumplimiento de los objetivos presupuestarios a lo largo del año por todos los niveles de la Administración; *vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo, «Evaluación de las medidas tomadas por España en respuesta a la Recomendación del Consejo de 10 de julio de 2012 con vistas a poner fin a la situación de déficit público excesivo», de 14 de noviembre de 2012 (COM (2012) 683 final).

³⁸ En este punto, el «Manual de transparencia» del FMI señala que «la práctica óptima consiste en que se establezcan mecanismos institucionales para proporcionar al público seguridades independientes de que los pronósticos macroeconómicos y fiscales son de alta calidad. Esto podría incluir que los modelos fiscales y macroeconómicos se pongan a disposición de expertos externos. Los supuestos macroeconómicos utilizados en el presupuesto también pueden extraerse de los producidos por especialistas del sector privado. Algunos países han adoptado mecanismos para la revisión formal de la calidad por parte de expertos, revisiones que se dan a conocer al público. En otros se confiere a un organismo público independiente la tarea de juzgar la calidad de los pronósticos», *vid.* apartado 4.3.3 del «Manual de transparencia...», *ob. cit.*, págs. 135 y 136.

³⁹ De hecho, en la reciente *Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona euro* /COM/2011/0821 final-2011/0386 (COD) está previsto que en aquellos casos en los que un Estado miembro esté sujeto a un seguimiento más estrecho de vigilancia de déficit excesivo «realizará una auditoría independiente general de las cuentas de las Administraciones Públicas en coordinación con los órganos supremos de auditoría nacionales, e informará al respecto con el fin de evaluar la fiabilidad, la integridad y la exactitud de dichas cuentas a los efectos de la aplicación del procedimiento de déficit excesivo; en este contexto, la Comisión (Eurostat) evaluará la calidad de los datos comunicados por el Estado miembro afectado de conformidad con el Reglamento (CE) nº 679/2010».

4. SUFICIENCIA INFORMATIVA DE DICHA DOCUMENTACIÓN PARA ASEGURAR EL CUMPLIMIENTO DEL OBJETIVO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

La segunda parte del Informe del TCU se centra en analizar si la información elaborada y que complementa los Proyectos de LPGE es «adecuada y suficiente» para asegurar el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, en particular para:

a) Relacionar el equilibrio, déficit o superávit presupuestario no financiero con el equilibrio, necesidad o capacidad de financiación calculado conforme a las normas del SEC-95, incluyendo explicaciones sobre las diferencias de criterio y los ajustes realizados.

b) Valorar el fundamento y la representatividad de las magnitudes presentadas, incorporando explicaciones sobre las previsiones, proyecciones y supuestos empleados en su cálculo, descripciones de los programas de ingresos y gastos, información sobre ejercicios anteriores y futuros, descripciones de los riesgos fiscales y, en general, cualquier otra información que fundamente sus importes.

4.1. Información sobre la relación entre magnitudes presupuestarias y magnitudes en términos SEC-95

Tanto el derogado artículo 13 TRLGEP como diversos preceptos de la actual LOEPySF (arts. 2, 12, 15 y 27) invocan el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, aprobado por el Reglamento (CE) 2223/96, del Consejo, de 25 de junio de 1996, como parámetro conceptual para medir o fijar los objetivos de estabilidad presupuestaria. Y con la normativa actual, también para calcular la regla de gasto (art. 12.2 LOEPySF). Esta regulación implica 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 SEC-95. Pues bien, las observaciones críticas que se recogen en el Informe del TCU en este punto se centran en los siguientes aspectos:

1º Que no existiendo una equivalencia entre los *conceptos de sector público* que establece la LGP (artículos 2 y 3), que es el utilizado como referencia para la elaboración tanto de las LPGE como de la documentación complementaria que las acompaña y el que empleaba entonces el TRLGEP y que actualmente se mantiene en el artículo 2 de la LOEPySF, que es el relevante a efectos de fijar o medir el principio de estabilidad presupuestaria, se producen im-

portantes *desajustes de información*. Tales desajustes arrojan como consecuencia inevitable la dificultad de calcular el saldo no financiero del presupuesto que es la magnitud de partida para obtener la capacidad o necesidad de financiación del concepto de sector público entendido en términos SEC-95. Si los Presupuestos utilizan una clasificación orgánica que margina, por ejemplo a ciertas entidades de naturaleza empresarial o a fundaciones públicas que, sin embargo, en determinados casos sí forman parte del concepto de sector público en términos SEC-95, parece evidente que será necesario realizar un ajuste (en otros casos será un ajuste inverso) para incluir sus cifras en el cómputo de la estabilidad presupuestaria. Si, además, la clasificación empleada en las LPGE para delimitar el concepto de sector público tampoco es coincidente con el contenido del Inventario de Entes del Sector Público Estatal (INVESPE), elaborado por la IGAE, y que, además, muchas de estas entidades –públicas para el SEC-95, pero parcialmente privadas para la LGP–, funcionan con presupuestos estimativos el cálculo de los objetivos de estabilidad presupuestaria ofrece muchas dudas en cuanto a su fiabilidad. La crítica a esta compleja definición del concepto de sector público no es nueva y coincide con la demanda doctrinal reiterada de una urgente reforma de su estructura⁴⁰.

2º Que también existen diferencias significativas entre las reglas y principios previstos en el SEC-95 para el *tratamiento y valoración de las operaciones* de los utilizados en nuestro sistema presupuestario. En particular, en el Informe se destacan como diferencias especialmente significativas y relevantes: la diferente utilización del principio del devengo, el distinto registro de las relaciones entre las Administraciones Públicas y las empresas públicas, y la disparidad en el tratamiento de las operaciones de arrendamientos, licencias y concesiones, entre las que se incluye el caso de las infraestructuras públicas financiadas y explotadas por sociedades.

Respecto de todos estos supuestos, las críticas del TCU se centran en la ausencia de información específica en los Proyectos de las LPGE

⁴⁰ Las críticas a la caótica e injustificada creación de entidades públicas que «huyen» del Derecho administrativo es abundante y reiterada. Entre las más recientes, *vid.* PASCUAL GARCÍA: «La huida del Derecho administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 60/2010, págs. 109 y ss., y VVAA: «La urgente reforma del sector público: Informe elaborado por la Sociedad de Estudios de Derecho Administrativo», *El Cronista del Estado Social y de Derecho*, nº 31, 2012. Por otra parte, también son constantes en los sucesivos Dictámenes de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con las Declaraciones de las CGE, *vid.*, en este sentido, las últimas correspondientes a los ejercicios 2007 2008 y 2009 ya citadas.

analizados para explicar tales divergencias, así como la falta de explicación de los distintos ajustes de conciliación. Es cierto que en el Informe Económico y Financiero incluido en los Proyectos de las LPGE se incluyen dos cuadros parcialmente explicativos al respecto, pero la denuncia del TCU se centra en la insuficiente explicación de los conceptos de ajuste entre los dos sistemas, en la ausencia de ajustes en el caso de la Seguridad Social y en la falta de información de carácter histórico que permita comparar las previsiones de ajustes efectuadas en ejercicios anteriores con los ajustes efectivos realizados una vez liquidado el presupuesto y elaboradas las cuentas nacionales⁴¹.

La demanda de aplicar este sistema de cuentas a nuestro sistema presupuestario, que no es una opción voluntaria del legislador español, sino que también viene impuesta por la normativa europea de estabilidad presupuestaria⁴², no es nueva⁴³ y, aunque ya es-

⁴¹ *Vid.* Informe..., ob. cit., pág. 35. De hecho, prueba de la falta de explicación clara sobre los ajustes que deben realizarse entre uno y otro sistema, en el Informe se cita la contradicción entre los que enumera la Orden EHA/1681/2009, de 12 de junio, que regula la elaboración de la CGE, y los ajustes que se recogen en el Proyecto de LPGE dado que no son coincidentes.

⁴² En este punto, el artículo 3 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, dispone que:

«1. En lo que respecta a los sistemas nacionales de contabilidad pública, los Estados miembros dispondrán de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las Administraciones Públicas y contengan información necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC-95 (...).

2. Los Estados miembros garantizarán la disponibilidad pública, oportuna y periódica, de datos presupuestarios relativos a todos los subsectores de las Administraciones Públicas según se define en el Reglamento (CE) nº 2223/96. En particular, los Estados miembros publicarán:

a) Datos presupuestarios basados en la contabilidad de caja (o la cifra equivalente de la contabilidad pública cuando no se disponga de dichos datos) con la siguiente periodicidad:

- mensual para los subsectores de la Administración central, las Comunidades Autónomas y las Administraciones de Seguridad Social antes de finalizado el mes siguiente, y
- trimestral para el subsector de las corporaciones locales antes de finalizado el trimestre siguiente;

b) Un cuadro de conciliación detallado que muestre el método de transición entre los datos basados en la contabilidad de caja (o las cifras equivalentes de la contabilidad pública cuando no se disponga de dichos datos) y los datos basados en la norma SEC-95.»

⁴³ *Vid.* LUCENA BETRIU: *La transparencia presupuestaria...*, ob. cit., pág. 18, y entre otras aportaciones más recientes, *vid.*, especialmente, R. MARTÍNEZ MANZANEDO: «El Sistema Europeo de Cuentas (SEC-95) en el contexto de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 41, 2012, págs. 81 y ss., y J. A. PÉREZ PÉREZ: «Introducción sobre la aplicación de los criterios SEC-95 a las cuentas públicas», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 54, 2009, págs. 115 y ss.

taba prevista en nuestro ordenamiento desde la anterior normativa de estabilidad presupuestaria, es cierto que aún queda camino por recorrer en este punto⁴⁴. Desde luego, la necesidad de aclarar normativamente los ajustes entre los dos conceptos de sector público que establecen respectivamente la LGP y la LOEPySF es uno de ellos. Y la clarificación, también normativa, que debe efectuarse en el tratamiento de aquellas operaciones que se registran de modo diferente entre uno y otro es especialmente relevante en casos como las inversiones/arrendamientos de infraestructuras públicas. De hecho, la Comisión Europea al comunicar al Consejo su opinión sobre las medidas tomadas por nuestro país en respuesta a la Recomendación del Consejo de 10 de julio de 2012 con vistas a poner fin a la situación de déficit público excesivo, sigue reclamándonos que «*el logro de un mayor grado de transparencia presupuestaria requeriría una notificación más global, coherente y oportuna sobre la base de un presupuesto de las Administraciones Públicas consolidado de conformidad con el sistema SEC-95*»⁴⁵.

4.2. Fundamento de las magnitudes presentadas

Desde luego, la fiabilidad, complitud, ordenación y comparabilidad de las previsiones presupuestarias es un elemento absolutamente esencial del principio de transparencia presupuestaria. A esta finalidad responden buena parte de las exigencias que establece el artículo 4 de la Directiva 2011/85/UE, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros. Su primer apartado dispone claramente que «los Estados miembros velarán por que la planificación presupuestaria se base en previsiones macroeconómicas y presupuestarias realistas, utilizando la información más actualizada. La planificación presupuestaria se basará en el escenario presupuestario más probable o en un escenario más prudente. Las previsiones macroeconómicas y presupuestarias se compararán con las previsiones de la Comisión más actualizadas y, en su caso, las de otros órganos independientes. Las diferencias importantes entre el escenario macropresupuestario ele-

⁴⁴ Sobre la importancia de perfeccionar estos mecanismos de integración y comparabilidad de la contabilidad presupuestaria, la pública y la nacional, para poder medir comparativamente en el ámbito internacional y en el europeo la actividad del sector público, *vid.* MONASTERIO ESCUDERO y FERNÁNDEZ LLERA: *La insostenible levedad del principio de transparencia presupuestaria...*, *ob. cit.*, pág. 10.

⁴⁵ *Vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo, «Evaluación de las medidas tomadas por España en respuesta a la Recomendación del Consejo de 10 de julio de 2012 con vistas a poner fin a la situación de déficit público excesivo», de 14 de noviembre de 2012 [COM (2012) 683 final].

gido y la previsión de la Comisión deberán describirse de manera motivada, en particular si el nivel o el crecimiento de las variables de los supuestos externos se aparta significativamente de los valores expuestos en las previsiones de la Comisión». A tal fin, «la Comisión hará públicos las metodologías, los supuestos y los parámetros pertinentes en que se apoyen sus previsiones macroeconómicas y presupuestarias» y exige a los Estados miembros que especifiquen cuál es la institución responsable de presentar esas previsiones macroeconómicas y presupuestarias que, al margen de la propia evaluación de la ejecución de los presupuestos nacionales, serán objeto de una evaluación periódica, no sesgada y general que se basará en criterios objetivos y se realizará *ex post*.

Pues bien, a pesar de esta preocupación por la fiabilidad de las previsiones utilizadas para la elaboración de los Presupuestos, en el primer informe provisional de la Comisión sobre la aplicación de esa Directiva se señala que «*las previsiones macroeconómicas y presupuestarias utilizadas para la planificación presupuestaria se consideran desde hace tiempo un punto débil en la preparación de los presupuestos anuales*» y que «en algunos Estados miembros hace tiempo que se viene observando un sesgo en las estimaciones presupuestarios»⁴⁶. Lamentablemente uno de esos casos es nuestro país, y es que, como el Tribunal denuncia en el Informe que comentamos, respecto de los Proyectos de Presupuestos de los ejercicios 2007 y 2008, existen claras pruebas de la falta de fiabilidad de las previsiones presupuestarias en que se sustentaron. De un lado, porque el escenario macroeconómico utilizado presentaba el mismo formato que el cuadro de previsiones económicas que acompañó al Acuerdo sobre el objetivo de estabilidad 2007-2009. Por otro, porque, como ya se ha comentado, los escenarios presupuestarios plurianuales no fueron, ni lo son a día de hoy, objeto de publicación, de modo que resulta imposible analizar las desviaciones de los resultados frente a las previsiones. En tercer lugar, porque las previsiones macroeconómicas tomadas como base para la elaboración de los presupuestos del ejercicio 2008 eran significativamente diferentes de las correlativas de la OCDE, FMI y de la Comisión Europea. Y, en fin, porque «el mantenimiento en lo sustancial del marco macroeconómico previsto en la primera mitad del año 2007 como fundamento de las cifras presupuestarias para el ejercicio 2008 sometidas a la probación de las Cortes Generales, sin ningún análisis conocido de la previsible evolución de los valores inicialmente estimados de las

⁴⁶ *Vid.* Informe de la Comisión sobre la aplicación de la Directiva 85/2011, ya citado.

variables macroeconómicas consideradas, restó fiabilidad a dichas cifras y, por tanto, transparencia en el sentido señalado en el pilar cuarto del “Manual de transparencia” del FMI»⁴⁷.

Estas observaciones críticas que efectúa el TCU están, a mi juicio, claramente justificadas. De hecho, no hay que olvidar, como se señaló anteriormente, que por «presunta falsedad» y «escasa fiabilidad» de los estados numéricos la LPGE del ejercicio 2009 está recurrida ante el Tribunal Constitucional. También en ese ejercicio las previsiones macroeconómicas en las que se sustentaron fueron «demasiado optimistas» y claramente desfasadas porque no tenían nada que ver con las atribuidas a nuestra economía por organismos internacionales como el FMI, la OCDE o la Comisión Europea. En aquel ejercicio, la LPGE preveía un déficit del conjunto de las Administraciones Públicas del 1,9%, y el dato definitivo ha sido del 11,2%. Tampoco es habitual que las previsiones macroeconómicas elaboradas por el Gobierno concuerden, en muchos casos, con las propias elaboradas por el Banco de España u otras instituciones privadas financieras de nuestro país. De ahí la justificada crítica efectuada por el TCU en este informe y también la preocupación actual de las instituciones europeas por la fiabilidad, probabilidad, realismo y prudencia de las previsiones macroeconómicas y presupuestarias utilizadas por los Estados miembros.

En nuestro país comienzan a darse ahora algunos pasos *—pasitos—* para mejorar la fiabilidad de las previsiones macroeconómicas presupuestarias. De una parte, ya se ha hecho referencia a la anunciada creación por el Gobierno durante el año 2013 de ese órgano técnico, esa «autoridad fiscal independiente», que será competente para presentar y hacer públicas las previsiones macroeconómicas oficiales preparadas a efectos de la planificación presupuestaria que, necesariamente, habrán de coordinarse al menos con las estimadas por la Comisión Europea y, en nuestro ámbito interno, confío que también con las que pueda calcular el Banco de España, el INE o la IGAE. Ya el Código del FMI preveía la conveniencia de que participaran instituciones u organismos independientes con autonomía funcional⁴⁸, y así se reafirma ahora también tanto la citada Directiva 85/2011 sobre requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados

⁴⁷ Vid. Informe..., ob. cit., pág. 80.

⁴⁸ En la misma línea otros autores han señalado que «los informes periódicos elaborados y difundidos por un organismo público independiente, encargado del seguimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, parece una opción más acorde con el principio de transparencia y previsiblemente una medida mucho más eficaz», vid. C. MONASTERIO ESCUDERO y R. FERNÁNDEZ LLERA: *La insostenible levedad del principio de transparencia presupuestaria*, ob. cit., pág. 11.

miembros (art. 4.5) como en el *Proyecto de Reglamento para el seguimiento de los planes presupuestarios de los Estados miembros de la zona del euro* (integrado en el paquete de dos instrumentos legislativos), que amplía y concreta en mayor medida algunas de las disposiciones de la citada Directiva⁴⁹.

De otra parte, interesa señalar la reciente *Orden ECC/2012, de 20 de diciembre, de desarrollo metodológico de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera sobre el cálculo de las previsiones tendenciales de ingresos y gastos y de la tasa de referencia de la economía española*. Esta norma supone un importante avance en el establecimiento de una metodología común para calcular las previsiones tendenciales de ingresos y gastos de nuestras Administraciones Públicas. Es relevante asimismo que dicha norma tome como referencia la utilizada por la Comisión Europea al respecto y que haya optado por uniformar los cálculos considerando unas mismas «elasticidades» (variaciones según la naturaleza de los ingresos y gastos) y una sola «brecha de producción a nivel nacional» (diferencia entre el PIB real observado y el PIB potencial) para referir tales indicadores a las Comunidades Autónomas. De haber considerado «elasticidades específicas» por cada CCAA (por ejemplo, derivadas de singularidades específicas del régimen de financiación autonómica), aumentaría extraordinariamente la complejidad del cálculo y, además, según ha apreciado igualmente el Consejo de Estado, la experiencia empírica disponible viene poniendo de manifiesto un elevado grado de sincronía entre los ciclos de producción nacional y autonómicos⁵⁰.

⁴⁹ Vid. Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro [COM(2011) 821 final].

Según aprecia la Comisión Europea en el Informe provisional sobre la aplicación de la Directiva 85/2011, «en general, un tercio de los Estados miembros (BG, DE, DK, EE, PL, RO, SE, SI, SK y UK) declara disponer de procesos estructurados que implican a varias instituciones u organismos para garantizar la transparencia y la fiabilidad de las previsiones. Otros Estados miembros se encuentran todavía en la fase de preparación o hasta ahora se han limitado a comunicar vagas declaraciones de intenciones. AT, BG, CY, DE, DK, EL, RO, SE y UK indican que elaboran escenarios macroeconómicos y presupuestarios alternativos –una buena medida preventiva que facilita las rectificaciones del presupuesto en la fase de ejecución cuando los parámetros reales se apartan del escenario de base–. Sólo una minoría de Estados miembros compara (o tiene previsto comparar) sus previsiones con las de la Comisión Europea (BG, CY, DE, EE, EL, FR, RO y SI), aunque algunos de ellos incorporan algunas hipótesis de la Comisión a sus propios procesos (EE y PL). Son pocos los Estados miembros que en este momento notifican medidas específicas para evaluar *a posteriori* la calidad de las previsiones en el sentido del artículo 4, apartado 6, de la Directiva».

⁵⁰ Vid. Dictamen del Consejo de Estado 1209/2012, de 15 de noviembre de 2012.

Por otro lado, aparte de la falta de fiabilidad y contraste de las previsiones presupuestarias, también incide negativamente en la transparencia el simple hecho de que existan *datos presupuestarios «ocultos»* y no públicos o *ciertos «riesgos fiscales»* que pueden condicionar las estimaciones presupuestarias. A estos aspectos se dedican los últimos apartados del Informe del TCu. En particular se denuncian las lagunas e insuficiencias de la información presupuestaria sobre las siguientes operaciones:

– La información de los PGE de 2007 y 2008 sobre los *pasivos contingentes* es escasa. La autorización máxima de avales a otorgar por el Estado que se recogen en estas Leyes no es suficiente para conocer el *stock* de préstamos garantizados y su previsible evolución⁵¹. Tampoco se incorpora información sobre litigios judiciales, compromisos de gastos futuros y otros riesgos fiscales⁵². Al margen de estas referencias señaladas por el TCu también la característica morosidad de nuestras Administraciones Públicas debiera incluirse en el cómputo del endeudamiento⁵³.

– Sobre los *beneficios fiscales*, cuya estimación se recoge en la Memoria que acompaña los Proyectos de LPGE, las carencias se centran en la falta de justificación de los objetivos de política económica y social a que se destinan los nuevos incentivos creados, así como la ausencia de información sobre la ejecución de estos incentivos de ejerci-

⁵¹ La crítica en este punto también resulta justificada. A título de ejemplo, como ya denuncié en ese trabajo anterior, ¿cómo explicar desde la transparencia presupuestaria que el mismo día que se publica en el *BOE* la LPGE del ejercicio 2011 (*BOE* del 23 de diciembre de 2010) dicha norma se modificara por Decreto-ley (publicado un día después, Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, *BOE* del 24) para incrementar muy significativamente el importe de los avales del Estado que sólo un día antes habían aprobado las Cortes Generales?, *vid. Cuestiones presupuestarias pendientes en sede constitucional*, ob. cit., pág. 73.

⁵² *Vid.* apartado II.2.2.3.B del Informe. También el artículo 14.3 de la Directiva 85/2011 ha establecido que «los Estados miembros publicarán, en lo que respecta a todos los subsectores de las Administraciones Públicas, la información pertinente sobre los pasivos contingentes que puedan incidir de manera significativa en los presupuestos públicos, en particular las garantías públicas, los préstamos morosos y los pasivos resultantes de la actividad de las corporaciones públicas, indicando su magnitud».

⁵³ En el mismo sentido, *vid.* PICÓ y ROMERO, y ROMERO CIVERA: «Morosidad, endeudamiento y transparencia en el sector público», *Auditoría Pública*, nº 54, 2011, págs. 121 y ss. En la misma línea, LUCENA BETRIU ya había propuesto la inclusión específica en el «Informe económico financiero de los Presupuestos Generales del Estado» de la relación de avales «activos», una estimación de los compromisos futuros por el pago de pensiones públicas y el detalle de los plazos y las cantidades acordados en las obras públicas contratadas conforme a la modalidad de pago aplazado», *vid. La transparencia presupuestaria...*, ob. cit., págs. 30 y ss.

cios anteriores, lo cual impide evaluar la calidad de las estimaciones realizadas y la adopción de decisiones fundadas sobre el mantenimiento de los mismos⁵⁴.

– El uso de *presupuestos estimativos* por parte de determinados organismos o entidades del sector público administrativo (como los OOA que realizan actividades comerciales a que se refiere la Disposición Transitoria 3ª de la LGP, de los Fondos carentes de personalidad jurídica, de los consorcios y otras entidades) también perjudican la fiabilidad de las estimaciones presupuestarias recogidas en los proyectos de LPGE sin que existan, además, objetivos o razones que justifiquen su exclusión del régimen limitativo⁵⁵.

– El Informe del TCu se muestra especialmente crítico en el caso de los *consorcios*, cada vez más numerosos, y de las empresas públicas que se «escapan» de su adscripción al sector público estatal, autonómico o local, pese a que su financiación mayoritaria procede de las Administraciones Públicas. Se trata de una crítica ya conocida y efectuada por el propio Tribunal en otras ocasiones, pero que en este caso se expone como ejemplo de la absoluta indefinición de su régimen presupuestario y de su falta de transparencia⁵⁶. En este punto, aparte de la modificación introducida por la LPGE para 2009 en la Disposición Adicional novena de la LGP, citada en el informe del

⁵⁴ Vid. apartado II.2.2.3.E del Informe. A este respecto hay que señalar que el artículo 14.2 de la Directiva 85/2011 impone la obligación a los Estados miembros de publicar «información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales en los ingresos».

⁵⁵ Vid. apartado II.2.2.3.G del Informe. La previsión contenida en el artículo 14.1 de la citada Directiva 85/2011 en este punto es que «en el marco de los procedimientos presupuestarios anuales, los Estados miembros harán una relación y presentación de todos los organismos y fondos de las Administraciones Públicas que no formen parte de los presupuestos ordinarios de los distintos subsectores, junto con cualquier otra información pertinente. La incidencia combinada de dichos organismos y fondos de las Administraciones Públicas en los saldos y las deudas de las Administraciones Públicas se presentará en el marco de los procedimientos presupuestarios anuales y de los planes presupuestarios a medio plazo». Además, el apartado 3 *in fine* de este precepto, obliga a publicar información asimismo sobre la participación de las Administraciones Públicas en el capital de sociedades privadas y públicas en el caso de sumas económicamente importantes».

Sin embargo, como se indicó anteriormente, la creación de estas entidades que funcionan con presupuesto limitativo, que ni siquiera es objeto de debate durante la aprobación parlamentaria de las LPGE y cuya contabilidad no refleja su realidad económica, perjudica claramente el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y, por consiguiente, también la transparencia presupuestaria. En el mismo sentido, *vid.* PASCUAL GARCÍA: *La huida del Derecho administrativo...*, ob. cit., pág. 117.

⁵⁶ Vid. apartado II.2.2.3.H del Informe.

TCu y relativa a la obligación de acompañar los presupuestos de estos consorcios, «a efectos informativos», a los PGE cuando el porcentaje de participación del sector público estatal sea igual o superior al de cada una de las restantes Administraciones Públicas⁵⁷, interesa destacar la reciente modificación introducida en esta disposición por la Ley 2/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2012 que, por fin, ha establecido la obligación de rendición de cuentas de estos sujetos al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, sin perjuicio de lo establecido en la normativa propia de cada Comunidad Autónoma.

– Por último, el TCu analiza la controvertida falta de transparencia de la *financiación de inversiones en infraestructuras* dado que la documentación presupuestaria no contiene una información agrupada y completa de las inversiones en las mismas, especialmente si se realiza a través de empresas públicas o por el sector privado mediante fórmulas diversas (préstamos participativos, aportaciones de capital u otras modalidades), lo que perjudica el cómputo de estas inversiones en el déficit público a pesar de que el SEC-95 sí las atrae a efectos de dicho cálculo⁵⁸.

Tales ejemplos ilustran bien la escasa fiabilidad de los datos presupuestarios contenidos en las LPGE, y aún podrían citarse, a mi juicio, otros muchos, como esas *trampas presupuestarias* que permiten diferir la imputación temporal de los gastos a ejercicios futuros, la «moda» de incrementar cada vez más el anexo de créditos ampliables, la defectuosa contabilización de los remanentes de tesorería, la falta de información realista sobre los compromisos de gastos futuros o, en fin, el conocido optimismo en la estimación de ingresos.

A MODO DE CONCLUSIÓN

Al margen de la cuestión sobre la legitimación del TCu para llevar a cabo la fiscalización de los proyectos de PGE, se trata de un Informe que era *necesario* para denunciar, desde un punto de vista técnico, las insuficiencias y deficiencias que presenta en nuestro país la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. El informe las

⁵⁷ Esta reforma legal, sin embargo, deja sin resolver el problema de aquellos consorcios en los que ninguna Administración cuente con una mayoría de participación. Al respecto, *vid.* CASADO ROBLEDO: «Las ICTS, su construcción y explotación a través de consorcios con participación estatal. Régimen presupuestario, de contabilidad y control», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 30, 2008.

⁵⁸ *Vid.* apartado II.2.2.4 del Informe.

identifica y las sistematiza sin adentrarse en ningún momento en un análisis político de las estimaciones presupuestarias. A su vez también contribuye a la *supervisión nacional* de los proyectos de presupuestos y adelanta observaciones críticas que igualmente nos imputan las instituciones comunitarias y que actualmente deben corregirse para cumplir con las exigencias que nos impone el Derecho comunitario en el marco de la *supervisión europea* de los presupuestos de los Estados miembros. Mejor integrar en nuestro proceso presupuestario una cierta supervisión nacional por el TCU o por esa «autoridad fiscal independiente» anunciada y al parecer de inminente aprobación, o por ambas instituciones de forma coordinada, que dejar exclusivamente en manos europeas la supervisión de nuestros presupuestos.

Por otro lado, este Informe puede servir para reforzar la función y el papel del TCU como «supremo órgano fiscalizador de la gestión económica del sector público» y reconsiderar sus específicas competencias fiscalizadoras en el sentido de reconocerle –previa modificación de su *vieja* normativa reguladora– plena capacidad técnica para evaluar preventivamente no sólo los proyectos de LPGE, sino también cualquier otra decisión o norma con una clara incidencia presupuestaria.

Y, desde el punto de vista del principio de transparencia presupuestaria, confío en que esta fiscalización de los Proyectos de LGPE no haya sido excepcional y pueda complementarse asimismo con alguna mejora –temporal sobre todo– de la que se practica sobre las cuentas de liquidación de los Presupuestos. Tan relevante es, en mi opinión, que las estimaciones presupuestarias sean reales, fiables, contrastadas y públicas como que la ejecución de las mismas sea igualmente transparente (incrementando, por ejemplo, la publicidad de las modificaciones presupuestarias, el alcance de los *créditos ampliables* que cada vez aparecen con mayor frecuencia en nuestras leyes de presupuestos, las cifras de los remanentes de tesorería –especialmente si son negativos–, o los diferimientos en la imputación temporal de obligaciones y derechos...). La transparencia debe afectar a todo el proceso presupuestario, incluida asimismo la auditoría interna y externa que se practique. Hasta ahora, la fiscalización del Tribunal se ha centrado en las deficiencias de la CGE –o cuentas, porque todavía no se ha conseguido la consolidación– que indudablemente también deben ser transparentes⁵⁹, pero esa transparencia

⁵⁹ Un reciente comentario crítico sobre esta cuestión puede verse en J. PICÓ ROMERO: «Opacidad en las cuentas anuales del sector público. En el remanente de tesorería y en general. Reflexiones críticas y propuestas», *vid. Auditoría Pública*, nº 47, 2009, págs. 91 y ss.

es la que ahora se exige expresamente a los «Presupuestos». Ambas son complementarias y compatibles.

Resta por saber qué opción adoptará el legislador español respecto del papel que deba jugar el TCu en el conocimiento o fiscalización, en su caso, previa de las LPGE. La deliberada omisión de este órgano en la reciente LOEPySF apunta a una marginación del mismo en la supervisión de las estimaciones presupuestarias previas. Sin embargo, creo que el Tribunal debe seguir defendiendo, como hace en este Informe, su legitimación y capacidad para aportar recomendaciones técnicas que contribuyan a una mejora de todo el proceso presupuestario.