

Jornadas ULL-Audiencia de Cuentas sobre Contabilidad Pública: algunas discrepancias entre las normas presupuestarias y contables respecto de las normas de estabilidad presupuestaria.

La **contabilidad** es el lenguaje en el que se expresan instituciones económicas. Como tal lenguaje, necesita de unas “claves” que nos permitan entender su significado y a las que haremos referencia más adelante.

Por lo que respecta a las **Administraciones Públicas**, tradicionalmente ese lenguaje se manifestaba a través del **Presupuesto (contabilidad presupuestaria)** y aún hoy la mayoría de las referencias a la actividad de los entes públicos por parte de los gestores se hacen sobre la base de la contabilidad presupuestaria.

Sin perjuicio de esta preeminencia de la contabilidad presupuestaria, tras el avance cualitativo que supuso la aprobación del primer Plan General de Contabilidad Pública de 1981 éste fue seguido del denominado Sistema de Información Contable y Presupuestario, que, siguiendo las pautas del entonces vigente Plan privado de 1973, trajo consigo el primer sistema integrado de información contable en el ámbito de la Administración Pública española, que se basa en la exigencia de que los estados contables ofrezcan una imagen fiel de la actividad desarrollada y de la situación financiera y patrimonial, a fin de que ésta pueda ser conocida e interpretada. Este proceso de aproximación paulatina entre la contabilidad pública y la privada continuó con la aprobación del actualmente vigente Plan General de Contabilidad Pública de 1994, que también tuvo como modelo el Plan de la empresa aprobado cuatro años antes. Al respecto de este proceso comentado, hay que señalar que, si bien la convivencia entre la contabilidad presupuestaria y la financiera pudo resultar un tanto compleja en los primeros años de su aplicación (particularmente en el caso de la Administración Local), no obstante, la experiencia acumulada en la última década permite pensar que en la actualidad, en términos generales, dicha convivencia ya resulta más o menos *pacífica*.

No obstante, en los últimos años un nuevo reto se ha venido a unir al panorama contable de las administraciones. En efecto, tras la promulgación de la LGEP (18/2001, de 12 de diciembre) y sus posteriores modificaciones que culminan en el TRLGEP (aprobado por RDL 2/2007, de 28 de diciembre) pasa a tener un papel central dentro de los equilibrios

financieros de las entidades publicas el concepto de **estabilidad presupuestaria**, entendido como la “... *situación de equilibrio o superávit computada (...) en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales ...*” (SEC).

De este modo, a la contabilidad presupuestaria y a la contabilidad financiera, se viene a unir la **contabilidad nacional**, cuyos criterios no son siempre coincidentes con ambas. Además, en la medida de que se trata de un sistema de cuentas “*Nacionales y Regionales*” la dificultad de su aplicación se incrementa conforme descendemos en los niveles de la administración, siendo por tanto más compleja en el sector local. En este sentido, hubiera sido deseable que por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Dirección General de Coordinación Financiera con CC.AA. y EE.LL. y de la IGAE, se hubiera tenido la suficiente sensibilidad como para posibilitar la necesaria coordinación y complementariedad entre la normativa del SEC y la vigente en materia de haciendas locales.

Sin embargo, lejos de buscar esa complementariedad parece que se ha aprovechado la ocasión para “*atar en corto*” al sector local. En este sentido, resulta inevitable la referencia al profesor Doderó, que hoy también nos acompaña con su presencia, que al respecto ha señalado que “La realidad histórica demuestra que la Administración central es más proclive a limitar el endeudamiento de las administraciones territoriales que el suyo propio; se argumentan razones de política nacional, pero lo cierto es que las medidas limitativas... son vistas con mejores ojos cuando se refieren a otros entes diferentes del propio”. En esta línea, el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales, recoge disposiciones que difícilmente pueden ser compartidas desde la óptica de la gestión local y del propio TRLRHL conforme a continuación pasamos a exponer:

1. La primera de las medidas que consideramos absurdas o al menos cuestionable, es el tratamiento que el reglamento hace del remanente de tesorería para gastos generales, al equipararlo prácticamente a una situación de endeudamiento. Me estoy refiriendo a la utilización del remanente de tesorería para gastos generales en la financiación de modificaciones presupuestarias (incorporaciones de remanentes de

créditos, concesiones de créditos extraordinarios, suplementos de créditos, etc.) en el ejercicio siguiente al considerar que dicha utilización supone, de acuerdo con el Reglamento y el celo extremo con el que lo interpreta la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, una vulneración del equilibrio presupuestario. Dicha “consideración” deriva de una aplicación restrictiva al apreciar que se incurre en necesidad de financiación, de forma que al disponer del remanente líquido de tesorería (Capítulo VIII del Estado de Ingresos) resulta que los ingresos no financieros son insuficientes para financiar los gastos no financieros. Sin embargo, esta situación de necesidad de financiación, que en realidad no tiene otro significado económico que el consumo en un momento dado del tiempo de los ahorros generados por la Entidad Local de forma acumulativa y de algún modo deliberada en base a una política sostenida de prudencia en la planificación presupuestaria, en modo alguno tiene nada que ver con la apelación al crédito público o privado para la financiación de inversiones y sin embargo, en la práctica está recibiendo un tratamiento penalizador muy similar. Ante este tipo de tratamiento penalizador y desproporcionado del Remanente de Tesorería tenemos que preguntarnos: ¿estamos seguros de poder seguir aconsejando a nuestros gestores públicos una planificación presupuestaria prudente y responsable de las previsiones de ingresos si la obtención de un eventual superávit va a ser fuente de problemas para la Corporación?

2. Otra regulación que a juicio de muchos funcionarios locales parece no haber quedado muy lograda, ha sido el tratamiento del remanente de tesorería afectado a gastos con financiación afectada, en la medida en que todavía ha recibido un castigo más duro en términos de rigor y disciplina presupuestaria que el remanente de tesorería para gastos generales. Para analizar esta cuestión no podemos sustraernos de que estamos hablando de una regulación específica para las E.E.L.L. y sus entes dependientes, por la cual se dispone que la incorporación de estos remanentes resulta obligatoria salvo que se desista total o parcialmente de iniciar o continuar la ejecución del gasto (artículo 182.3 del TRLRHL y

artículo 47.5 del RD 500/990) y que el origen y la procedencia de dichos remanentes en la inmensa mayoría de los casos no guarda relación alguna con el endeudamiento a través de una operación financiera sino con aportaciones o subvenciones procedentes de otras administraciones públicas. Pues bien, la financiación de la modificación presupuestaria en la modalidad de incorporación de remanentes origina una necesidad de financiación naciendo entonces la obligación de aprobar un Plan Económico Financiero en el plazo de tres meses con toda la tramitación y requisitos que éste conlleva de acuerdo con la pormenorizada regulación del Real Decreto 1463/2007, de forma que da la impresión de que ante esta regulación tan estricta se está invitando a la Entidad Local a decidir, en definitiva que prefiere incumplir: la normativa presupuestaria y contable a la norma de estabilidad presupuestaria.

3. Otra de las “perlas” del Reglamento de Estabilidad la podemos encontrar en el artículo 25.1 de esta norma, que más parece dedicado a suponer que la clarividencia y la predicción son cualidades exigibles a los Interventores Locales. Me estoy refiriendo al Informe que éste deberá emitir con motivo de la autorización de operaciones de endeudamiento, con motivo del cual deberá realizar una evaluación sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad respecto del presupuesto aprobado en el ejercicio corriente, pero ¡ajo! dicha evaluación incluirá obligatoriamente no solamente las modificaciones presupuestarias ya aprobadas sino que también deberá tener en cuenta la posible incidencia de las modificaciones presupuestarias previsibles hasta el final del ejercicio, por lo que si nos atenemos a la naturaleza de la mayoría de este tipo de modificaciones, que conllevan mayoritariamente necesidades de afrontar gastos no previstos específicos y determinados que no pueden demorarse hasta el ejercicio siguiente, parece que a partir de ahora estos funcionarios van a tener que contar con una bola de cristal que les permita descifrar el porvenir.

Tampoco parece que la IGAE haya tenido la necesaria sensibilidad hacia las EE.LL. a la hora de elaborar el *Manual de Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional Adaptado a las Corporaciones Locales* haciendo una interpretación restrictiva (y en muchos casos

más que cuestionable) de las disposiciones del SEC:

- Según la IGAE en términos de contabilidad nacional los ingresos de los capítulos I, II y III deben ajustarse siguiendo el criterio de caja. Sin embargo el SEC (Reglamento CE 2516/2000) establece que el ajuste debe realizarse en los ingresos derivados de impuestos y cotizaciones sociales (no en prestaciones de servicios, que constituyen la mayor parte de los ingresos del capítulo III) y admite tanto el criterio de caja como el de devengo corregido mediante un coeficiente en función de los datos históricos de recaudación.
- Por lo que respecta a las transferencias, el manual de la IGAE dispone que según el principio de jerarquía de fuentes debe respetarse el criterio del pagador y, por tanto, una vez registrado el gasto por el pagador el receptor de la transferencia debe contabilizarla simultáneamente y por el mismo importe que figure en las cuentas de aquél. Sin embargo, el SEC establece que, como norma general, el registro de las operaciones debe atender al momento del devengo, es decir, cuando se crea, transforma o extingue el valor económico o cuando nacen, se transforman o se cancelan los derechos económicos; en el caso particular de las subvenciones, *“se registran en el momento en que tiene lugar la operación o el hecho (...) que las justifica”* (sin referencia alguna al criterio del pagador que, por otra parte, ¿cómo podemos saber cuál es?).
- En último término conviene tener presente que **según el TRLGEP el cálculo de la estabilidad presupuestaria debe realizarse según el Sistema Europeo de Cuentas** (no según el manual de la IGAE).

A modo de **conclusión**, está claro que las EE.LL. debemos asumir el reto que supone la aplicación a nuestras Corporaciones de la normativa que establece el SEC, adaptando o modificando algunos de los criterios contables y presupuestarios que hasta ahora habíamos utilizado. Pero para desarrollar la normativa que permita tales modificaciones y adaptaciones debe contarse con la opinión de las propias EE.LL., tanto por ser en último término los sujetos obligados a su aplicación, como por conocer las particularidades propias de nuestra realidad económica y contable y por ello poder valorar y ponderar en su justa medida las consecuencias de la normativa propuesta.

Como se ha comentado anteriormente, el camino seguido por la Administración del Estado parece ir en otra vía: aprovechar la normativa de estabilidad presupuestaria para hacer una interpretación restrictiva de la misma y limitar el margen de actuación de las EE.LL. Desde aquí cabe hacer un llamamiento para el cambio de esta mentalidad y para el trabajo conjunto entre la AGE y las EE.LL. realizando los esfuerzos de diálogo y entendimiento previo a las necesarias rectificaciones que se produzcan, propiciando la corrección de estos desajustes entre las normas presupuestarias y contables respecto de las reguladoras de la estabilidad presupuestaria y el control del déficit público y asegurando entre éstas una razonable coordinación y coherencia.